

IMPOSTE SUL REDDITO

Le attività di trasformazione connesse a quella agricola principale di Luigi Ferrajoli

A norma dell'[articolo 2135 cod. civ.](#), un soggetto è qualificabile come **coltivatore diretto o imprenditore agricolo** a titolo principale se realizza la **coltivazione del fondo**, la **selvicoltura**, **l'allevamento** di animali ovvero si adopera in altre attività a queste **connesse**, ossia quelle direttamente collegate alla produzione agricola, finalizzate alla valorizzazione dei prodotti della terra; al riguardo, assumono rilievo **le attività di trasformazione**.

In tema di imposizione diretta, l'[articolo 32, comma 2, Tuir](#) qualifica come produttive di reddito agrario le **attività di trasformazione** che rispettano i requisiti della **connessione** civilistica di cui all'[articolo 2135, comma 3, cod. civ.](#). In altri termini, perché le **attività di trasformazione** possano risultare produttive di **reddito agrario**, oltre alla necessaria identità fisica e giuridica tra colui che realizza il processo biologico e il soggetto possessore del fondo, è richiesto che i prodotti trasformati siano ricompresi tra quelli indicati nell'apposito **D.M. 13.02.2015**.

Solo al ricorrere di entrambe le circostanze l'imprenditore può avere legittimo accesso allo **speciale regime agevolativo fiscale in tema di imposte dirette**. Un'attività di trasformazione che ha ad oggetto prodotti diversi da quelli individuati nel decreto non viene considerata produttiva di reddito agrario ed è, perciò, soggetta al regime forfettario dell'[articolo 56 bis Tuir](#).

In difetto di entrambi i **requisiti di connessione (oggettiva e soggettiva)**, l'attività è qualificata **commerciale** e ritenuta, pertanto, produttiva a tutti gli effetti di **reddito di impresa**.

In tale chiave prospettica, la riforma del 2001, che ha riscritto l'[articolo 2135 cod. civ.](#) e la [circolare 44/E/2004](#), disciplinante l'**esternalizzazione dei processi di trasformazione** della produzione agricola, meriterebbero una sostanziale revisione, alla luce degli intensi processi tecnologici che animano il settore agricolo e per effetto della notevole evoluzione - anche in termini di **redditività** - di attività un tempo correttamente considerate di mera appendice all'attività agricola.

Partendo proprio dalle attività di trasformazione è, infatti, evidente come l'agricoltura abbia allargato i propri margini di azione, favorita da un approccio legislativo che ha progressivamente ricondotto al *genus* delle **attività agricole business** completamente estranei al settore primario, che tendono addirittura a **disincentivare la coltivazione dei fondi agricoli** a favore di utilizzi alternativi del terreno.

Proprio con riferimento alle **attività di trasformazione in connessione** si è recentemente

pronunciata la **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 18828/2017**.

La Suprema Corte è stata, questa volta, chiamata a pronunciarsi sul ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza della CTR Liguria, che aveva annullato un avviso di accertamento che aveva qualificato l'attività svolta dalla contribuente come **commerciale e non agricola**, ritenendo sufficientemente provato l'esercizio dell'attività agricola, in ragione della quantità di concimi e fertilizzanti che aveva acquistato e dell'astratta capacità produttiva dei terreni a disposizione.

In via preliminare, la Cassazione ha ricordato che *“ai fini tributari, l'attività di commercializzazione dei prodotti svolta da un'impresa, per essere considerata agraria per connessione, deve riguardare, almeno prevalentemente, i prodotti propri dell'impresa agricola e non assumere dimensioni tecnico-organizzative tali da assurgere ad attività del tutto autonoma; in nessun caso, inoltre, l'attività di commercializzazione di prodotti acquistati da terzi può considerarsi agraria per connessione, se su detti prodotti l'imprenditore, prima di operarne la rivendita, non esegua alcun intervento (ad esempio, di manipolazione o di trasformazione) idoneo ad inserire in qualche modo i prodotti stessi nel proprio ciclo intermediario per la collocazione sul mercato di prodotti di altri imprenditori, realizzando utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o comunque prevalenti rispetto ad essa (Cassazione n. 7238/2015)”*.

In tale contesto, la Suprema Corte ha ricordato come detto *“principio si correla a quello più generale, in base al quale nell'attività dell'impresa agricola rientrano, oltre alla coltivazione del fondo, anche le lavorazioni connesse, complementari ed accessorie dirette alla trasformazione ed alienazione dei prodotti agricoli, purché, però, sia riscontrabile uno stretto collegamento fra l'attività agricola principale e quella di trasformazione dei prodotti, come finalizzata all'integrazione od al completamento dell'utilità economica derivante dalla prima secondo il naturale svolgimento del ciclo produttivo”*.

Il richiamato **vincolo di strumentalità o complementarietà funzionale** deve essere escluso quando l'attività dell'imprenditore risponda, in via preminente, a **finalità commerciali o industriali** e realizzi **utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o prevalenti rispetto ad essa**.

In questa chiave prospettica, la Cassazione, nell'analizzata ordinanza, **ha accolto il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate** ritenendo che *“la motivazione della sentenza impugnata (...) si riduce alla considerazione, espressa in maniera apodittica, relativa alla quantità, non specificata, di concimi e fertilizzanti acquistata ed alla condivisione, non argomentata, delle conclusioni della perizia esibita dal contribuente concernenti la capacità produttiva degli oltre 200.000 mq di terreno che ne erano oggetto”*.

In definitiva, la Suprema Corte ha cassato la pronuncia della CTR Liguria.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DELL'IMPRESA AGRICOLA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)