

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***La tassazione delle attività connesse dell'imprenditore agricolo***

di Luigi Scappini



Una recente **risposta a interpello** dell'Agenzia delle entrate, la [n. 228/2020](#) offre il destro per ripassare i **principi cardine** che sottendono alla **tassazione**, diretta e indiretta, delle attività principali e di quelle connesse svolte da un **imprenditore agricolo**.

L'interpello, infatti, spazia **dall'inquadramento delle attività cosiddette ordinarie** del mondo dell'agricoltura fino a quelle di ultima generazione, quali l'enoturismo.

Come noto, per essere imprenditori agricoli è necessario **svolgere** alternativamente almeno **una** tra le **attività** cosiddette **agricole ex se**: coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento di animali. Poi, è possibile svolgere le **attività connesse**, **a condizione**, tuttavia, che non assumano il carattere di preminenza (misurata in termini di prevalenza) rispetto all'attività principale.

Da un punto di vista **fiscale**, il Legislatore tributario, tramite l'[articolo 32 Tuir](#) si "appoggia" al dettato civilistico prevedendo che le **attività agricole principali** sono sempre **produttive** di un **reddito agrario** prevedendo, tuttavia, per **quelle** esercitabili in maniera **intensiva** (allevamento di animali e produzioni in serra), un **tetto massimo**.

Per quanto riguarda le **attività connesse**, al contrario, è necessario **differenziarle**, in quanto **solamente** le attività **connesse** cosiddette **di prodotto**, consistenti nella **manipolazione**, **trasformazione**, **conservazione**, **valorizzazione** e **commercializzazione** di prodotti ottenuti prevalentemente dalla propria attività principale godono del **regime catastale** di cui all'[articolo 32 Tuir](#).

In realtà, la **norma fiscale** è **più stringente** perché richiede, ai fini della ricomprensione nel reddito agrario, che i prodotti siano **contenuti** in un **decreto** di emanazione biennale (purtroppo l'ultimo decreto cui fare riferimento è quello del **13 febbraio 2015**).

Tali attività, tra le quali rientrano anche quelle oggetto di interpello (produzione di vino, aceto, olio e marmellate di cedro) richiedono, per poter rientrare nel reddito agrario, l'**utilizzo prevalente** di **prodotti** provenienti dall'**attività** di coltivazione del fondo **esercitata** dall'imprenditore agricolo; inoltre, per quanto riguarda l'eventuale uva, olive e cedri comprati in quantitativi minoritari da soggetti terzi, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare 44/E/2004](#) ha precisato che è sempre necessaria una manipolazione o una trasformazione della materia prima acquistata.

Tutte le suddette attività **non scontano Irap** ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 3, comma 2, lettera c-bis, D.Lgs. 446/1997](#).

Ai fini **Iva**, la cessione di vino, aceto e olio, fruisce del regime speciale ex [articolo 34 D.P.R. 633/1972](#), che, in realtà, è il regime naturale al verificarsi dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dal **comma 1**, in quanto i beni rientrano nella **prima parte** della **Tabella A**, allegata al decreto Iva, precisamente ai nn. 36 (vino), 38 (aceto) e 33 (olio).

Al contrario, con riferimento alla **produzione e commercializzazione** della **marmellata** di cedri, correttamente, l'Agenzia delle entrate, nella **risposta a interpello n. 228/2020**, precisa che *"non essendo la marmellata inclusa tra i prodotti elencati nella citata Tabella A, Parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini Iva non è possibile applicare il regime speciale di cui al citato articolo 34 del d.P.R. n. 633 del 1972. Si applicano, dunque, le modalità ordinarie proprie del regime analitico con applicazione dell'Iva sui corrispettivi con aliquota del 10% prevista dalla Tabella A, Parte III, n. 73), allegata al d.P.R. n. 633 del 1972"*.

L'imprenditore agricolo può procedere alla **cessione** anche di **prodotti non** ottenuti dalla **propria coltivazione** ma **acquistati presso terzi** e, a decorrere dal 2019, anche non attinenti al proprio comparto agricolo a condizione, in questo caso, che i beni siano acquistati presso **altri imprenditori agricoli** [ex articolo 2135 cod. civ.](#)

Come nel caso oggetto di interpello, sarà possibile che, ad esempio sotto festività, l'imprenditore agricolo, per ampliare la possibile clientela, proceda al *"confezionamento e commercializzazione (occasionale ed accessoria) di **cesti regalo utilizzando sia beni di produzione propria ... che beni acquistati da terzi ...**"*.

In questo caso, quale è il corretto trattamento fiscale da riservare all'attività svolta?

Per quanto attiene l'**Iva**, la [circolare 44/E/2002](#) ha precisato che *"Non si evidenzia, invece, un legame di accessorietà e strumentalità ... nel caso dell'attività svolta dall'imprenditore agricolo che si limita a commercializzare, parallelamente ai beni di propria produzione, altri prodotti acquistati presso terzi"*.

Ne deriva che, essendo l'**attività** svolta **occasionalmente**, si determinerà un'**impresa mista** ai sensi del [comma 5](#) dell'**articolo 34 D.P.R. 633/1972**, con separazione delle attività.

Da un punto di vista di imposizione **diretta**, l'attività non potrà considerarsi come connessa in quanto manca, sui prodotti acquistati da terzi, una **fase di manipolazione o di trasformazione**, ma determinerà, nel caso in cui sia esercitata in via occasionale *“un **reddito diverso ai sensi dell'articolo 67 comma 1, lettera i) del Tuir, calcolato, ai sensi del comma 2 del successivo articolo 71**”, non essendo applicabile il regime forfettizzato previsto dal successivo comma 2-bis.*

Ai fini **Irap**, poiché l'attività è svolta occasionalmente, **manca** del **presupposto oggettivo** consistente nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata.

Ma, oltre alle **attività di commercializzazione di prodotto**, l'impresa agricola può svolgere, come previsto dall'[articolo 2135, comma 3, cod. civ.](#), anche attività cosiddette di azienda, consistenti nella *“fornitura di beni o servizi mediante **l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata**, ivi comprese le **attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge**”.*

Tra di esse sicuramente vi è l'**attività agrituristica** che contempla, ai sensi dell'**articolo 2, comma 3, lettera c), L. 96/2006**, anche la **mescita di vini**, ragion per cui soggiacerà al **regime fiscale** previsto dall'**articolo 5, comma 1, L. 413/1993** per quanto riguarda **l'imposizione diretta, e di cui al successivo comma 2 per l'Iva**.

In merito all'**Iva**, l'Agenzia delle entrate, con la **circolare 3/E/2001** ha avuto modo di precisare che *“ in caso di esercizio di attività agricola e di attività agrituristica entrambe in regime speciale, o di cui una sola effettuata in regime speciale, **sussiste l'obbligo di separazione delle attività, con fatturazione dei passaggi di beni e servizi dall'attività agricola a quella agrituristica, ai sensi dell'articolo 36, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972**”.*