

IMPOSTE SUL REDDITO

Normalità e prevalenza nelle prestazioni di servizio in agricoltura

di Luigi Scappini

Master di specializzazione

Azienda vitivinicola: gestione, controllo e fiscalità

Scopri di più

La recente rimodulazione del **perimetro soggettivo** di applicazione dell'[art. 56-bis, TUIR](#), è l'occasione per tornare ad analizzare alcuni aspetti legati alle **prestazioni di servizio** da parte degli **imprenditori agricoli**.

Come noto, **con decorrenza 1° gennaio 2024**, infatti, è stato **riscritto** il [comma 4, dell'art. 56-bis, TUIR](#), ammettendo al **regime forfettizzato** di determinazione del reddito delle prestazioni di servizio anche **le società agricole** che hanno optato per la determinazione del reddito **secondo le regole catastali**, come previsto dal [comma 1093 della Legge n. 296/2006](#).

La norma da un punto di vista **fiscale non** presenta particolari **difficoltà applicative**, in quanto prevede che il reddito venga «**determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento**».

Qualche **difficoltà**, al contrario, sussiste, nonostante siano passati più di venti anni dalla sua introduzione, per quanto riguarda il corretto **inquadramento** da un punto di vista **civilistico**; aspetto che "travolge" anche quello fiscale, stante il rimando dell'[art. 56-bis, comma 3, TUIR](#), alle «*attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile*».

In altri termini, per poter azionare una **tassazione forfettizzata** è necessario **rispettare il dettato civilistico**.

La grande innovazione della Riforma del 2001 in attuazione della **Legge delega n. 57/2001**, per quanto riguarda le attività connesse è l'**affiancamento** del **concetto di normalità con quello di prevalenza**; tuttavia, se tale criterio è stato abbondantemente indagato per quanto attiene le c.d. **attività connesse di prodotto**, altrettanto non può dirsi per quanto concerne quelle di azienda quali sono **le prestazioni di servizi**.

Se **in passato**, infatti, il concetto di **normalità** era **legato** a un confronto **a valle**, dovendosi

andare a confrontare l'attività svolta con quelle ordinariamente effettuate da aziende del medesimo comparto, **adesso** la **verifica** è **endogena**, in quanto il confronto deve essere eseguito prendendo a riferimento **le attrezzature normalmente utilizzate dall'impresa agricola**.

L'Agenzia delle Entrate, con la [circolare n. 44/E/2004](#), ha precisato che **non si possono mai considerare come normalmente utilizzati nell'attività agricola propria** *«beni le cui potenzialità siano sproporzionate rispetto all'estensione dei terreni dell'imprenditore agricolo o che non siano necessari nello svolgimento delle sue colture»*.

In altri termini, un'attrezzatura si può considerare come normalmente utilizzata **quando è consona rispetto al fabbisogno dell'azienda** in funzione del **tipo d'attività svolto** e delle **attrezzature utilizzate per farlo**.

Se per quanto concerne le **attrezzature non necessarie** allo svolgimento della propria attività **non** si pongono particolari **difficoltà** di individuazione, qualche **considerazione** in più merita il concetto di **sproporzionalità** in quanto se è abbastanza **chiaro** e definibile **in rapporto** all'estensione dei **terreni**, **altrettanto non** è quando la verifica deve essere calata su **attrezzature** che sono **imprescindibili** per l'attività **imprenditoriale**, ma che ben potrebbero, in ragione del rapporto dimensione aziendale/macchinario, **risultare sovradimensionati**.

Si pensi all'azienda vitivinicola di piccole dimensioni che decide di procedere, per questioni di logistica e tempistiche, all'imbottigliamento, nonché dell'etichettatura, della **propria produzione in proprio**. Molto probabilmente i **macchinari saranno sproporzionati** rispetto alla dimensione aziendale, ma questo non vuol dire che **non si possano considerare come normalmente utilizzate**.

Proprio in riferimento a questo aspetto, sarebbe necessario un **passaggio chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate**, in ragione di una sempre maggior compliance tra Fisco e contribuente, in modo di **ridurre al massimo possibili contenzioni**.

Sul tema, infatti, si segnalano alcuni **arresti della giurisprudenza** di merito con cui i giudici mettono in dubbio tale interpretazione.

Se, con la sentenza della **CTP di Arezzo n. 332/I/2021**, i giudici hanno riconosciuto la **natura commerciale a un'attività consistente nella vinificazione di uve anche per conto terzi** in quanto *«Le attività di manipolazione, trasformazione e simili possono avere, quindi, per oggetto anche prodotti acquistati presso terzi, purché risultino prevalenti i prodotti propri»*, la successiva sentenza della **CGT di II grado della Toscana n. 366/II/2024**, riformando il I grado, ha affermato come è la stessa *«che nel caso di servizi resi a terzi richiede che il requisito della prevalenza debba essere istituito invece tra le attrezzature e risorse, nel senso che nel rendere servizi a terzi si debbano utilizzare prevalentemente (anche se non esclusivamente) le medesime attrezzature normalmente usate nella condizione del fondo»*, il che non sta a significare che *«le attrezzature debbono essere prevalentemente impiegate nell'attività propria»*.



Ciò che si deve verificare, a parere dei giudici toscani, è che nelle **prestazioni di servizi a terzi si utilizzino «mezzi e attrezzature dimensionate e calibrate sulle esigenze produttive proprie (anche se non esclude il ricorso sia pure non prevalente a strumenti ad hoc nei servizi a terzi), ma che non consente affatto di operare il salto logico di richiedere che tali attrezzature siano prevalentemente destinate alla produzione propria».**

Una volta individuate le eventuali attrezzature utilizzate per le sole prestazioni di servizi a terzi, sempre la [circolare n. 44/E/2004](#), chiarisce che la **verifica della prevalenza di utilizzo** di quelle che, al contrario, vengono normalmente fruire nelle proprie attività principali o connesse, **deve** essere fatta in ragione del **fatturato** generato, infatti, *«il requisito della prevalenza è rispettato quando il fatturato derivante dall'impiego delle attrezzature normalmente impiegate nell'attività agricola principale è superiore al fatturato ottenuto attraverso l'utilizzo delle altre attrezzature».*