

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso
Circolare n. 44/E del 15 novembre 2004

OGGETTO: Disposizioni in materia di attività agricole. Articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

L'articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004) contiene rilevanti modificazioni del regime fiscale, relativo alle imposte sui redditi e all'Iva, cui assoggettare gli imprenditori agricoli che svolgono le attività di cui all'articolo 2135 del codice civile.

Le predette modificazioni sono contenute nel:

- comma 6, lettera a): che ha riformato il regime fiscale, rilevante ai fini delle imposte sul reddito, delle c.d. attività agricole connesse, a tal fine riformulando l'articolo 32 (ex 29), comma 2, lettera c) del TUIR, anche sulla base delle novità recate dal nuovo testo del citato articolo 2135 del codice civile;
- comma 6, lettera b): che ha inserito nel TUIR l'articolo 78-bis (rinumerato 56-bis ad opera dell'articolo 15, comma 2, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99), prevedendo un regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa per le attività agricole connesse diverse da quelle che formano reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 (ex 29), comma 2, lettera c), del TUIR;
- comma 6, lettera c): che ha previsto un'analoga forfettizzazione per i redditi diversi derivanti dallo svolgimento occasionale delle stesse attività agricole connesse eccedenti i limiti dell'articolo 32 (ex 29), comma 2, lettera c) del TUIR;
- comma 7: che ha inserito nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'articolo 34-bis che stabilisce un regime di detrazione IVA forfettizzato in misura pari al 50 per cento dell'imposta a debito applicabile alle attività di produzione di beni e servizi di cui al comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile.

Vengono di seguito analizzati i contenuti e fornite le prime interpretazioni in merito alle innovazioni riguardanti il settore delle imposte sui redditi, rinviando ad una successiva circolare l'illustrazione delle disposizioni in materia di IVA.

1. Nuove disposizioni in materia di redditi agrari e redditi d'impresa forfettizzati

L'articolo 2, comma 6, lettera a) della legge n. 350 del 2003 ha riformulato l'articolo 32, comma 2, lettera c) del TUIR ricomprendendo nel regime dei redditi agrari stimati catastalmente i redditi delle *“attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze su proposta del Ministero delle politiche agricole e forestali”*.

Per effetto di tale riformulazione si considerano ora attività connesse tassate su base catastale quelle derivanti dalla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di determinati prodotti agricoli tassativamente indicati ed ottenuti dall'imprenditore agricolo prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali.

Con tale previsione è stato quindi superato il riferimento, contenuto nella versione abrogata dell'ex articolo 29, comma 2, lettera c), alle attività agricole connesse rientranti *“nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa”*, sostituito con una individuazione dei beni e delle attività che sono da attrarre nello speciale regime dei redditi agrari.

La nuova disposizione è applicabile anche se la realizzazione di una o più fasi del processo produttivo che fa capo all'imprenditore agricolo sia esternalizzata (ad esempio, quando ci si avvale del frantoio di terzi per la molitura delle olive o di una struttura conserviera per la trasformazione dei pomodori in conserva).

Il comma 6, lettera b), dell'articolo 2 della legge n. 350 del 2003 stabilisce, inoltre, che alle attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli, ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento, ma diversi da quelli elencati nel decreto ministeriale si applicano, invece, le disposizioni contenute nell'articolo 56-bis, comma 2, del TUIR.

Detta norma prevede che “per le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti agricoli diversi da quelli indicati nell'articolo 32, comma 2, lettera c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tale attività, il coefficiente di redditività del 15 per cento”.

Sulla base di questa norma, quindi, il reddito d'impresa imponibile sarà determinato in misura pari al 15 per cento dei corrispettivi registrati o da registrare ai fini Iva.

1.1 Beni e attività individuate con decreto ministeriale

Il decreto previsto nell'articolo 32, comma 2, lettera c), del TUIR, emanato il 19 marzo 2004, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 78 del 2 aprile 2004.

Al decreto è allegata una tabella nella quale è contenuto il seguente elenco di attività riguardanti determinati beni, che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 32 del TUIR:

- Produzione di carni e prodotti della loro macellazione (15.11.0 – 15.12.0);
- Lavorazione e conservazione delle patate (15.31.0), escluse le produzioni di purè di patate disidratato, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate;
- Produzione di succhi di frutta e ortaggi (15.32.0.);
- Lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi n.c.a. (15.33.0.);
- Produzione di olio di oliva e di semi oleosi (01.13.2 – 15.41.1 – 15.41.2);
- Produzione di olio di semi di granturco (olio di mais) (ex 15.62.0);
- Trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte (01.21.0 – 01.22.1 – 15.51.1 – 15.51.2);
- Lavorazione delle granaglie (da 15.61.1 a 15.61.3);
- Produzione di vini (01.13.1 – 15.93.1 – 15.93.2);
- Produzione di aceto (ex 15.87.0);
- Produzione di sidro ed altre bevande fermentate (15.94.0);

- Manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11, 01.12 e 01.13.

Come si può notare detto elenco comprende, oltre a diverse attività di trasformazione di prodotti agricoli, anche l'attività di "*manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11, 01.12 e 01.13*" di attività secondo la classificazione "ATECOFIN 2004" approvata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 dicembre 2003.

Nella relazione di accompagnamento al decreto ministeriale è chiarito che si tratta delle attività di manipolazione delle seguenti classi di prodotti:

- 01.11: coltivazione di cereali (compreso il riso), semi, barbabietola da zucchero, tabacco;
- 01.12: coltivazione di ortaggi, fiori e piante ornamentali, ortocolture, prodotti di vivai;
- 01.13: colture viticole, olivicole, agrumicole, frutticole diverse.

Come già detto, alle attività di trasformazione e manipolazione di prodotti diversi da quelli sopra elencati si applicherà il regime forfettario previsto dall'articolo 56-bis, comma 2, del TUIR.

1.2 Attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione

Si può osservare come le attività connesse a quella agricola principale realizzano in tutte le fattispecie elencate una sostanziale "manipolazione" o "trasformazione" dei prodotti agricoli, di talché la semplice conservazione, commercializzazione e valorizzazione, considerate autonomamente, non possono dar luogo ad attività connesse.

Tanto si evince anche dalla relazione di accompagnamento al decreto ministeriale del 19 marzo 2004 sopra citato, in cui si afferma che dette attività "*(...) prese di per sé singolarmente non possono mai produrre reddito agrario ai sensi dell'articolo 32, comma 2, lettera c) del TUIR, bensì reddito di impresa ai sensi dell'articolo 55 del TUIR (...)*".

E' da sottolineare comunque che le attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli rientrano senz'altro nell'ambito di applicazione dell'articolo 32 del TUIR quando riguardano prodotti propri, ossia ottenuti dall'esercizio dell'attività agricola principale (coltivazione del fondo, del bosco, allevamento) dell'imprenditore agricolo.

Nel caso in cui l'attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione abbia ad oggetto prodotti agricoli acquistati da terzi, la relazione di accompagnamento al decreto ministeriale chiarisce che dette attività non possono essere assoggettate al regime di determinazione del reddito previsto all'articolo 32.

Considerato che, quando tali attività non sono esercitate congiuntamente ad un processo di manipolazione o trasformazione viene a mancare ogni connessione con l'attività agricola principale, si ritiene che producano redditi da determinarsi analiticamente secondo le ordinarie disposizioni in tema di redditi d'impresa contenute nell'articolo 56 del TUIR e siano, quindi, esclusi anche dall'applicazione del regime forfettario di cui allo stesso articolo 56-bis del TUIR.

E' il caso di sottolineare, infatti, che la norma di cui all'articolo 56-bis trova applicazione con riguardo alle stesse attività connesse (di manipolazione e trasformazione) richiamate nel disposto dell'articolo 32 del TUIR, rispetto al quale tuttavia si differenzia in quanto presuppone che le stesse attività abbiano ad oggetto tipologie di beni diverse da quelle elencate nel decreto ministeriale.

Pertanto, ad esempio, se l'imprenditore agricolo produce 100 quintali di ciliegie e ne acquista altri 50 per commercializzarli insieme ai propri senza che intervenga alcun processo di manipolazione o trasformazione, si avrà che:

- i redditi rivenienti dalla produzione dei 100 quintali propri saranno da ricondurre al regime dei redditi agrari di cui all'articolo 32, comma 2, lettera a);
- i redditi che derivano dall'acquisto presso terzi e successiva commercializzazione dei 50 quintali di ciliegie saranno da qualificarsi come redditi d'impresa da determinare analiticamente secondo le regole indicate nell'articolo 56 del TUIR.

Continuando nelle esemplificazioni, si può ipotizzare il caso di un imprenditore agricolo che trasforma uva nera di propria produzione e commercializza il vino rosso che ne deriva dopo un processo di imbottigliamento; nel caso in cui il medesimo imprenditore acquisti vino bianco da terzi già imbottigliato, da rivendere senza alcuna successiva attività di trasformazione o manipolazione, dal punto di vista fiscale deve ritenersi che:

- i redditi derivanti dalla vendita di vino rosso sono considerati redditi agrari, da assoggettare al regime previsto dall'art. 32, comma 2, lettera c);
- i proventi conseguiti dalla commercializzazione del vino bianco vanno ricompresi tra i redditi d'impresa determinati analiticamente in base alle disposizioni di cui all'articolo 56 del TUIR.

1.3 Attività di trasformazione

E' il caso di precisare che le attività di trasformazione riconducibili al regime previsto dall'articolo 56-bis del TUIR sono quelle attività che concernono le trasformazioni in prodotti diversi da quelli compresi nella tabella allegata al decreto ministeriale.

Devono, in particolare, ritenersi escluse dall'ambito di applicazione dell'articolo 56-bis citato le attività di trasformazione non usualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i beni elencati nel decreto ministeriale, atte a trasformare ulteriormente questi ultimi beni fino a realizzare prodotti nuovi che non trovano connessione con l'attività agricola principale ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile.

A titolo esemplificativo, non rientra nel disposto dell'articolo 56-bis la trasformazione dello yogurt in gelato, in quanto frutto di una successiva trasformazione dello yogurt, prodotto "*derivato del latte*" compreso nell'elenco approvato con il decreto ministeriale.

2. Prevalenza

Le disposizioni contenute negli articoli 32 e 56-bis del TUIR assoggettano al regime, rispettivamente, dei redditi agrari e dei redditi d'impresa forfettari i redditi prodotti dagli imprenditori agricoli nello svolgimento delle attività agricole, che derivano:

- dalla coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento di animali;
- dalle attività connesse di manipolazione e trasformazione (eventualmente accompagnate da attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione) dei prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dal fondo, dal bosco o dall'allevamento stesso.

Tali disposizioni si applicano anche in relazione a prodotti agricoli acquistati presso terzi, a condizione che questi ultimi non siano comunque prevalenti rispetto ai prodotti propri.

Nella circolare n. 44 del 14 maggio 2002 si è sostenuto che l'utilizzo di prodotti acquistati presso terzi è ammesso al fine di migliorare la qualità del prodotto finale e di aumentare la redditività complessiva dell'impresa agricola; è il caso, ad esempio, dell'imprenditore vitivinicolo che acquista vino da taglio presso terzi per migliorare la qualità del proprio prodotto.

Per tener conto dell'evoluzione avutasi nell'economia delle imprese agricole, si ritiene tuttavia che nei regimi dei redditi agrari (articolo 32) e dei redditi d'impresa forfettizzati (articolo 56-bis) possano rientrare anche i redditi prodotti da attività agricole connesse di manipolazione e trasformazione realizzate utilizzando prodotti acquistati da terzi al fine di ottenere anche un mero aumento quantitativo della produzione e un più efficiente sfruttamento della struttura produttiva; si pensi, ad esempio:

- per le attività di trasformazione, all'acquisto di latte da terzi per produrre formaggio della stessa qualità di quello ottenuto dal latte di propria produzione;
- per le attività di manipolazione, al produttore di radicchio che acquista anche radicchio da terzi e, dopo la pulitura e il confezionamento, lo rivende insieme a quello proprio.

Inoltre, possono essere ricondotti ai citati regimi impositivi anche i redditi prodotti nell'esercizio di attività connesse che comportino l'utilizzo di prodotti acquistati da terzi per un miglioramento della gamma di beni complessivamente offerti dall'impresa agricola, sempreché i beni acquistati siano riconducibili al comparto produttivo in cui opera l'imprenditore agricolo (ad esempio, allevamento, ortofrutta, viticoltura, floricoltura).

Con riferimento alle attività di trasformazione, ad esempio, è ammissibile:

- l'acquisto di ciliegie da terzi per produrre marmellata di ciliegie parallelamente alla produzione di marmellata di fragole ottenuta con le fragole prodotte direttamente;
- l'acquisto di uve bianche da terzi per ottenere vino bianco effettuato da un imprenditore che produce vino rosso da uve rosse prodotte direttamente.

Per quanto concerne le attività di manipolazione, è ammissibile, ad esempio, la rivendita di carote da parte di un produttore di radicchio che, dopo l'acquisto, provvede anche a pulirle e confezionarle.

Occorre tuttavia precisare che, qualora i beni ottenuti dalla trasformazione di prodotti agricoli acquistati da terzi non rientrino nella tipologia di appartenenza dei beni ottenuti dalla trasformazione dei prodotti propri, viene a mancare il presupposto di accessorietà e strumentalità rispetto all'attività agricola principale, con la conseguenza che i relativi redditi non rientrano nel campo di applicazione degli articoli 32 e 56-bis del TUIR; non è ammissibile, ad esempio, invocare l'applicazione dei citati articoli anche in relazione all'attività conserviera di pomodori svolta con prodotti acquistati da terzi, da parte di un imprenditore dedito alla produzione di formaggio con latte ottenuto dai propri allevamenti.

Per verificare la sussistenza della condizione della prevalenza, resta valido il criterio enunciato nella circolare n. 44 del 2002 che postula un confronto quantitativo fra i prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale con i prodotti acquistati da terzi.

Nell'ipotesi in cui l'imprenditore effettui acquisti di prodotti presso terzi al fine di un miglioramento della gamma dei beni offerti, non potendo confrontarsi quantità relative a beni di specie diversa (ad esempio, mele con pere, pomodori con cipolle) la condizione della prevalenza andrà verificata confrontando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi.

Qualora non fosse soddisfatta la condizione della prevalenza, occorrerà distinguere il caso in cui l'attività connessa abbia ad oggetto beni che rientrano fra quelli elencati nel decreto ministeriale dal caso in cui riguardi beni diversi da questi ultimi.

Si ritiene, infatti, che nella prima ipotesi operi la c.d. franchigia e, quindi, siano da qualificarsi come redditi agrari ai sensi dell'articolo 32 i redditi rivenienti dall'attività di trasformazione dei prodotti agricoli nei limiti del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo (o, nel caso di acquisti per un miglioramento della gamma, nei limiti del doppio del valore normale delle medesime); i redditi ottenuti dalla trasformazione delle quantità eccedenti saranno da determinarsi analiticamente ai sensi dell'articolo 56 del TUIR.

Nel caso in cui l'attività di trasformazione o manipolazione riguardi beni che non rientrano fra quelli elencati nel citato decreto ministeriale, si è del parere che, non essendo soddisfatto il requisito della prevalenza, esplicitamente richiesto dal menzionato articolo 56-bis del TUIR, l'intero reddito prodotto costituisce reddito d'impresa da determinarsi analiticamente in base all'articolo 56 del TUIR.

Le precisazioni fornite in relazione all'esistenza del requisito della prevalenza hanno effetto anche ai fini dell'imposizione Iva.

Pertanto, nell'applicazione del regime speciale per l'agricoltura previsto dall'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, i produttori agricoli di cui all'articolo 34, comma 2, lettera a), del citato decreto effettueranno una detrazione forfettizzata in misura pari alle previste percentuali di compensazione con riferimento alla totalità delle cessioni effettuate (sempreché trattasi di beni compresi nella tabella A, parte I, allegata al decreto), vale a dire sia sulle cessioni di beni di propria produzione sia sulle cessioni di beni acquistati presso terzi, sottoposti ad un processo di manipolazione o trasformazione, sempreché sussista la prevalenza dei prodotti propri rispetto a quelli acquistati.

3. Attività di fornitura di servizi

L'articolo 56-bis, comma 3 del TUIR introduce un regime forfettario di determinazione dei redditi d'impresa prodotti dalle attività di fornitura di servizi effettuate ai sensi del comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile, vale a dire *“mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata”*.

Come chiarito nella circolare n. 44 del 2002, per rientrare fra le attività agricole connesse, l'attività di fornitura di servizi svolta dall'imprenditore agricolo non deve assumere per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale.

E' da rilevare che la norma consente all'imprenditore agricolo, che intenda fornire servizi a terzi, di utilizzare sia attrezzature normalmente impiegate nell'attività principale sia attrezzature utilizzate solo nell'attività di servizi per conto terzi.

Per fruire del regime forfettario di imposizione tuttavia è necessario, in tal caso, che vengano prevalentemente utilizzate attrezzature normalmente impiegate nell'attività principale rispetto ad attrezzature che sono impiegate solo nell'attività di servizi per conto terzi.

Tale confronto va effettuato sulla base del fatturato realizzato con l'impiego di ciascuna specifica attrezzatura: 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.

Ad esempio, in presenza di un'attività di servizi svolta utilizzando:

- un trattore normalmente impiegato nell'attività agricola principale (ciò che soddisfa il requisito della normalità) e
 - una mototrebbitrice normalmente non utilizzata per l'attività principale,
- il requisito della prevalenza andrà verificato sulla base del raffronto tra il fatturato ottenuto con l'utilizzo del trattore nell'attività di servizi per conto terzi (ad esempio € 20.000) ed il fatturato ottenuto con la mototrebbitrice (ad esempio € 15.000).

Si precisa che, nell'effettuare questo confronto, non possono essere annoverate fra le attrezzature *"normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata"* della propria azienda beni le cui potenzialità siano sproporzionate rispetto all'estensione dei terreni dell'imprenditore agricolo o che non siano necessari nello svolgimento delle sue colture.

4. Redditi occasionali forfettizzati

L'articolo 2, comma 6, lettera c), della legge n. 350 del 2003 ha inserito nell'articolo 71 (ex 85) del TUIR il comma 2-bis, il quale prevede un regime di determinazione forfettizzata dei redditi derivanti dallo svolgimento non abituale di attività agricole connesse *"eccedenti i limiti di cui al comma 2, lettera c)"* dell'articolo 32 del TUIR.

La predetta disposizione stabilisce che si applicano le stesse percentuali di redditività previste ai commi 2 e 3 dell'articolo 56-bis; dal che si evince che il regime di forfettizzazione in esame si applica per le stesse attività indicate ai commi 2 e 3 del citato articolo 56-bis, vale a dire alle attività agricole connesse non rientranti nell'elenco approvato con decreto ministeriale (comma 2) e alle attività di prestazioni di servizi (comma 3).

Tali redditi conseguiti occasionalmente, classificati come redditi diversi, devono essere pertanto determinati in misura pari al 15 per cento (per le attività di manipolazione e trasformazione) e al 25 per cento (per le attività di servizi) dei corrispettivi.

5. Modalità di applicazione dell'IRAP

Per quanto concerne l'applicazione dell'IRAP sui redditi d'impresa forfettari, determinati in base all'articolo 56-bis del TUIR, si ritiene che non siano applicabili le disposizioni contenute

nell'articolo 9 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, posto che il particolare regime di cui all'art. 56-bis del TUIR non è espressamente richiamato da detta norma.

Troverà, invece, applicazione la previsione contenuta nell'articolo 17, comma 2 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, che definisce le modalità di determinazione del valore della produzione netta per le attività che quantificano i redditi d'impresa forfetariamente.

Ai sensi di tale disposizione la base imponibile IRAP dei redditi forfetari di cui all'articolo 56-bis sarà determinata sommando al reddito forfetario l'ammontare delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, e degli interessi passivi.

6. Scritture contabili

Si segnala che l'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo n. 99 del 2004, ha inserito nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'articolo 18-ter che stabilisce modalità semplificate di tenuta della contabilità per gli imprenditori agricoli.

In particolare detta norma prevede che i soggetti che svolgono le attività di agriturismo, soggette alla disciplina di cui all'articolo 5 della legge 31 dicembre 1991, n. 413, e le attività agricole connesse forfettizzate di cui all'articolo 56-bis del TUIR, sono obbligati a tenere solo i registri previsti, con riferimento all'imposizione Iva, dal decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.