

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 05/07/2007 n. 158

Oggetto:

Istanza di interpello - Qualificazione come reddito agrario del reddito derivante dalla trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo - Art. 32 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Testo:

Con istanza d'interpello, concernente l'interpretazione dell'art. 32, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e' stato proposto il seguente

Quesito

L'istante dichiara di essere un imprenditore agricolo che esercita l'attivita' di coltivazione di funghi in serra.

Attualmente i funghi che produce, vengono raccolti e venduti sia all'ingrosso che al dettaglio, senza che essi subiscano alcuna lavorazione se non quella dell'imballo in cassette di legno. L'istante avrebbe intenzione di ampliare la propria attivita', sottoponendo parte dei funghi prodotti a processi di trasformazione e conservazione per la loro successiva rivendita. Nello specifico vorrebbe consegnare i funghi di propria produzione in conto lavorazione:

a) ad una impresa conserviera, insieme ad olio e barattoli, la quale, dopo avere confezionato i funghi in barattoli etichettati con il marchio dell'azienda istante, li riconsegnera' al produttore che procedera' alla vendita;

b) ad un pastificio che produrra' una "pasta al fungo", confezionata ed etichettata con il marchio dell'azienda istante, la quale procedera' alla successiva vendita del prodotto.

L'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale da applicare, ai fini delle imposte dirette, al reddito conseguito dalla commercializzazione dei prodotti - "funghi sott'olio" e "pasta al fungo" - ottenuti a seguito dei descritti procedimenti di trasformazione e conservazione.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene di dover determinare il reddito derivante dalla commercializzazione di tali prodotti come reddito agrario, ai sensi dell'art. 34 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella considerazione che le attivita' dirette alla trasformazione e commercializzazione dei funghi possano essere considerate attivita' agricole ai sensi dell'art. 32, comma 2, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986. Cio' in quanto, a parere dell'istante, "trattasi di attivita' di manipolazione rivolta alla valorizzazione ed alla commercializzazione dei prodotti agricoli, previsti dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19/03/2004, ottenuti, non prevalentemente, ma esclusivamente nell'esercizio dell'attivita' agricola principale dell'imprenditore agricolo".

Il caso prospettato, infatti, sarebbe quello di "(...) un imprenditore agricolo che al fine di valorizzare ed incrementare la commercializzazione, del proprio prodotto (funghi) non avendo le attrezzature e i macchinari necessari alla manipolazione, conservazione e trasformazione del prodotto, ottenuto esclusivamente dalla coltivazione del fondo, procede alla esternalizzazione di una parte del processo produttivo".

Ad avviso del contribuente - che richiama la circolare n. 44/E del 15 novembre 2004 - la circostanza che i funghi vengano consegnati in conto lavorazione e' irrilevante ai fini della qualificazione come reddito agrario del reddito derivante dalla commercializzazione dei prodotti ottenuti.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 32, comma 2, lett. c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917,

dispone che sono attività agricole "le attività di cui al terzo comma dell'art. 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 (...), con riferimento ai beni individuati (...) con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali."

L'art. 2135 del codice civile, che definisce "imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse", al terzo comma precisa che per attività connesse s'intendono "(...) le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo (...)".

In definitiva, come precisato nella circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, ai sensi del terzo comma dell'art. 2135 citato, le attività prima elencate sono da considerarsi "attività connesse" quando sussistono i seguenti requisiti:

- l'imprenditore che svolge tali attività deve essere lo stesso soggetto che esercita la coltivazione del fondo o del bosco, ovvero l'allevamento di animali (requisito soggettivo);

- i prodotti oggetto di tali attività devono provenire "prevalentemente" dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali esercitata dall'imprenditore agricolo medesimo (requisito oggettivo).

A tale ultimo proposito, nella successiva circolare n. 44/E del 15 novembre 2004, la scrivente ha ulteriormente precisato, che anche nel caso in cui una o più fasi del processo produttivo che fa capo all'imprenditore agricolo (manipolazione, conservazione, trasformazione commercializzazione e valorizzazione dei prodotti) vengano esternalizzate, ovvero affidate a terzi soggetti, l'attività svolta è sempre da considerarsi agricola a condizione che riguardi i beni individuati da apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministero delle politiche agricole e forestali (cfr. decreto ministeriale 19 marzo 2004).

Cio' premesso, per stabilire se nella fattispecie rappresentata, la commercializzazione di "funghi sott'olio" e di "pasta al fungo" possa essere produttiva di reddito agrario è necessario verificare la sussistenza dei requisiti sopra richiamati.

Al riguardo, non sussistono dubbi circa l'esistenza del presupposto soggettivo, dal momento che l'istante è il produttore dei beni e, dopo il processo di lavorazione, intende commercializzare direttamente i prodotti ottenuti.

Relativamente al presupposto oggettivo è necessario, invece, indagare sulla natura dei beni che saranno commercializzati. Nello specifico bisogna chiarire se si tratta o meno di beni:

- a) inclusi nel citato decreto ministeriale del 19 marzo 2004;
- b) derivanti, prevalentemente, dall'attività di coltivazione svolta dall'istante.

Con riferimento al riscontro da compiere ai fini del requisito sub a), si osserva che, i beni prodotti e le relative attività agricole di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), produttive di reddito agrario, sono stati individuati in un'apposita tabella, allegata al D.M. del 2004, sulla base della classificazione delle attività economiche "Ateconfin 2004". Detta tabella all'ultimo punto prevede, tra le attività produttive di reddito agrario, la "manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 01.11, 01.12 e 01.13".

Dalle note esplicative relative alla classificazione delle attività economiche, si rileva che nella classe 01.12.1 "Coltivazione di ortaggi in piena aria", è inclusa la "coltivazione dei funghi, raccolta di funghi o tartufi di bosco, produzione di funghi".

Cio' significa, che le attività di manipolazione, lavorazione, conservazione e commercializzazione di funghi, rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 32, comma 2, lett. c), in quanto si tratta di attività svolte su beni individuati nel D.M. citato.

Resta da chiarire, ai fini del requisito sub b), se i prodotti

ottenuti dalle suddette attivita' sono il risultato di una trasformazione che non muta la natura del bene (che rimane essenzialmente lo stesso) o, al contrario, di un procedimento piu' complesso dal quale origina un bene di natura diversa.

Per quanto concerne la produzione di "funghi sott'olio", si tratta in tutta evidenza di una lavorazione che non muta la natura del prodotto derivante dalla coltivazione del fondo, dal momento che il bene ottenuto continua ad essere il fungo.

A diverse conclusioni deve giungersi, invece, per la "pasta al fungo" in quanto, in questo caso, la lavorazione, richiedendo materie prime diverse (farina, funghi, ecc.) consente di ottenere un prodotto nuovo, differente da quello che l'imprenditore agricolo ha dato in conto lavorazione all'impresa terza. In altre parole, il prodotto che si ottiene deriva da una lavorazione complessa non riconducibili ad una attivita' agricola e presenta caratteristiche diverse rispetto all'originario prodotto agricolo.

In conclusione, il trattamento fiscale da applicare, ai fini delle imposte dirette, alla attivita' di commercializzazione dei suddetti prodotti da parte dell'istante, sara' il seguente:

- per quanto concerne la commercializzazione di "funghi sott'olio", il reddito che ne deriva e' da considerare reddito agrario ai sensi dell'art. 32, c. 2, lett. c) del Tuir, in quanto trattasi di attivita' di manipolazione e successiva cessione relativa a beni individuati nel citato D.M;
- con riferimento alla commercializzazione di "pasta al fungo" si ritiene, invece, che l'attivita' esuli sia dal campo di applicazione dell'art. 32, c. 2, lett. c), considerato che tale prodotto non rientra tra quelli individuati nel citato D.M., sia da quello dell'art. 56-bis del medesimo Tuir, che prevede la determinazione forfetaria del reddito relativamente alle attivita' che eccedono i limiti di cui all'art. 32. Al riguardo, si ritiene che la trasformazione del fungo in "pasta al fungo" non possa farsi rientrare tra le attivita' usualmente esercitate nell'ambito dell'attivita' agricola comprese nel campo di applicazione dell'art. 56-bis citato (cfr. circolare n. 44 del 2004, paraf. 1.3). Ne consegue che il reddito derivante dalla vendita di "pasta al fungo" configurera' reddito d'impresa da determinare analiticamente secondo le regole indicate nell'art. 56 del TUIR.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale e' resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.