

Risposta n. 446/2021

OGGETTO: L'articolo 56-bis, comma 3, del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Attività agricole connesse.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante rappresenta di essere un imprenditore agricolo che svolge principalmente attività di allevamento e ingrasso di bovini.

Ai fini dell'approvvigionamento dei capi di bestiame da allevare, il contribuente dichiara di rivolgersi a fornitori esteri principalmente francesi e di svolgere tale attività di selezione, occasionalmente e senza vincoli di subordinazione, anche per altri allevatori italiani.

In particolare, l'istante evidenzia che l'attività svolta per altri allevatori, consiste nella descrizione della merce visionata in riferimento al peso, struttura, età, razza, qualità, stato di salute, qualifica sanitaria e, in generale, su ogni particolare che interessa per valutare l'opportunità o meno di procedere all'acquisto, al fine di permettere loro di avere gli strumenti e la consapevolezza necessari per formulare una proposta economica al fornitore.

Il contribuente specifica che l'allevatore terzo decide autonomamente se

acquistare o meno i bovini, concordando il prezzo autonomamente e direttamente con il venditore e che a fronte di detta attività di selezione lo stesso riceve un compenso che, generalmente, viene corrisposto dal venditore/fornitore dei bovini.

L'istante precisa che tale attività risulta secondaria e marginale rispetto all'attività agricola principale e che i compensi ricevuti non assumono mai prevalenza rispetto al volume d'affari derivante dall'attività di allevamento di bestiame. Inoltre, rileva che la suddetta attività risulta vantaggiosa alla propria attività principale in quanto consente, da un lato, di avere una maggiore autorevolezza e forza contrattuale con i fornitori per l'acquisto dei capi di bestiame destinati alla propria attività e, dall'altro lato, di intrattenere una serie di collaborazioni commerciali con altri allevatori italiani e macellatori per la successiva fase di vendita dei bovini. In relazione a quanto precede, il contribuente chiede se l'attività di selezione di bestiame per allevatori terzi possa rientrare nella nozione di attività agricole connesse ai sensi dell'articolo 2135, comma 3, del codice civile, e, di conseguenza, se i compensi derivanti dalla stessa possano essere assoggettati a tassazione secondo le previsioni dell'articolo 56-*bis*, comma 3, del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la sopra descritta attività di selezione di bovini per allevatori terzi possa essere compresa tra le «*attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata*» di cui all'articolo 2135, comma 3, del codice civile.

Ciò in quanto, è dell'avviso che le risorse indicate dalla norma debbano essere intese in maniera ampia includendo tutti gli elementi che permettono all'attività aziendale un corretto e efficiente funzionamento, tra cui rientrano anche le risorse umane che permettono l'iniziativa imprenditoriale stessa . In particolare, l'istante

osserva che l'attività di selezione zootecnica è un'attività rientrante nell'ambito agricolo, dove la competenza e l'esperienza umana sono imprescindibili.

A sostegno della propria tesi, secondo la quale tale attività di selezione rientra tra le attività agricole connesse di cui al citato articolo 2135, comma 3, del codice civile, il contribuente fa presente che la disposizione normativa in commento prevede che ai fini della connessione devono essere presenti due aspetti distinti e fondamentali: la connessione oggettiva relativa all'attività svolta e la connessione soggettiva relativa alla persona dell'imprenditore e che l'attività connessa non deve essere prevalente. Nel caso di specie, l'istante evidenzia che tali presupposti sono sussistenti, in quanto, sotto il profilo soggettivo, le operazioni di cernita e smistamento dei capi da selezionare vengono effettuate dalla stessa persona fisica titolare dell'azienda agricola, sotto il profilo oggettivo, l'attività di selezione dei bovini viene effettuata impiegando le stesse risorse aziendali umane e materiali dell'attività principale. Inoltre, rileva che l'attività in parola rimane marginale sia a livello temporale sia a livello reddituale rispetto alla attività principale dell'azienda. Ciò in quanto, il processo di selezione dei bovini richiede poche ore distribuite in uno/due giorni della settimana e i compensi risultanti da detta attività sono di importo marginale rispetto al volume d'affari derivante dall'attività agricola e zootecnica.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 56-bis, comma 3, del TUIR dispone che «per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, 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 25 per cento».

L'articolo 2135 del codice civile, che definisce l'imprenditore agricolo, al primo comma dispone che «E' imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività:

coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività agricole connesse
 "»

Ai fini dell'individuazione delle attività agricole connesse, al terzo comma, stabilisce che *«Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo (...) dirette alla 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».*

Con circolare 14 maggio 2002, n. 44/E, concernente *«Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 228. Imprenditore agricolo. Nuova formulazione dell'articolo 2135 del codice civile. Riflessi sulla disciplina dell'Iva e delle imposte dirette»*, al paragrafo 2 è stato precisato tra l'altro che le attività connesse sono considerate tali quando *«(...) sono presenti i seguenti requisiti:*

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

- *requisito oggettivo: i prodotti oggetto di tali attività devono provenire "prevalentemente" dall'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento esercitata dall'imprenditore agricolo di cui sopra».*

Per la qualificazione come attività connesse delle attività di fornitura a terzi di beni o servizi, è stato altresì precisato che le stesse *«(...) oltre a soddisfare il requisito soggettivo stabilito per le imprese di trasformazione, devono utilizzare "prevalentemente" attrezzature o risorse dell'azienda "normalmente" impiegate nell'attività agricola principale. (...) per poter rientrare fra le attività connesse, l'attività di fornitura di beni o servizi da parte dell'imprenditore agricolo non deve aver assunto per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale; in tal senso le attrezzature agricole non devono*

essere impiegate nell'attività connessa in misura prevalente rispetto all'utilizzo operato nell'attività agricola di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento. ».

Con successiva circolare 15 novembre 2004, n. 44/E, concernente «*Disposizioni in materia di attività agricole. Articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350*», sono stati forniti chiarimenti, tra l'altro, circa le disposizioni introdotte dalla citata legge, in materia di redditi agrari e redditi d'impresa forfettizzati, tra cui rientrano quelli derivanti dalle attività agricole connesse costituite 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*».

In particolare in quella sede al paragrafo 3, nel richiamare quanto già chiarito su tali attività nella citata circolare n. 44 del 2002, circa la necessità che le stesse non assumano per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale, è stato precisato «*(...) 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.*»

Circa il concetto di risorse dell'azienda normalmente utilizzate nell'attività agricola svolta, si ritiene che le stesse siano individuate da tutti gli elementi materiali e immateriali necessari al conseguimento dell'obiettivo aziendale. Sono quindi risorse, ad esempio, i terreni, i fabbricati, le attrezzature, il personale, il capitale, il know-how, ecc.

Nel caso rappresentato l'istante chiede se possa essere considerata attività agricola connessa l'attività di selezione di bovini che effettua a favore di terzi avvalendosi delle proprie conoscenze e competenze tecniche.

Seppur risulti soddisfatto il requisito soggettivo (perché l'attività di selezione è svolta dal medesimo imprenditore agricolo), l'attività è realizzata mediante l'utilizzo delle conoscenze e capacità personali dell'imprenditore, che ovviamente risentono dell'esperienza maturata nella gestione della propria impresa agricola. Tuttavia, il servizio reso, anche se occasionale, non richiede l'impiego di risorsa aziendale, nel senso descritto nei citati documenti di prassi, ma risulta funzionale ad acquisire uno dei fattori produttivi dell'impresa agricola (propria o di terzi) con la conseguenza che nella fattispecie rappresentata l'attività svolta dal contribuente manca del requisito oggettivo che caratterizza le attività agricole connesse.

Inoltre, dall'istanza emerge che il servizio che l'istante dichiara di fornire a terzi allevatori per supportarli nella selezione dei capi di bestiame prevede un compenso che gli viene erogato non da questi ultimi, bensì direttamente dal venditore fornitore dei bovini. In sostanza, quindi, il servizio è reso al fornitore dei bovini e non ai terzi allevatori acquirenti.

Ciò significa che l'istante non sfrutta una propria risorsa aziendale rappresentata dalle conoscenze tecniche acquisite per fornire un servizio ad altri allevatori a fronte dei quali percepisce un compenso dagli stessi, diversamente, svolge un'attività che appare una intermediazione a favore del fornitore di bovini, dal quale riceve il compenso, proponendo ad allevatori terzi i capi di bestiame dallo stesso commercializzati.

Ciò stante si ritiene che l'attività in parola non rientri tra quelle dirette alla fornitura di servizi mediante l'utilizzo delle risorse dell'azienda, di cui al predetto articolo 2135, terzo comma, del codice civile. Sul piano fiscale, quindi, il reddito che ne consegue esula dall'ambito di applicazione di cui all'articolo 56-*bis*, comma 3, del TUIR.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)