



IMPRESA AGRICOLA E CRISI DA SOVRAINDEBITAMENTO: PROFILI SOSTANZIALI

Avv. Giuseppe Ferrara *Lead Lawyer* Milano
Viterbo, 1° aprile 2016

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- L'impresa agricola è soggetto non fallibile (art. 1 r.d. n. 267/1942: disposizione che, ancorché con ordinanza d'inammissibilità, ha al momento superato il vaglio di legittimità costituzionale: Corte Cost., n. 104/2012). Pertanto, è in via di principio sottratta alle cd. procedure concorsuali.
- Il legislatore, peraltro, ha attenuato tale esclusione prevedendo, da un lato, che l'impresa agricola possa accedere all'accordo di ristrutturazione del debito di cui all'art. 182 bis della l.f. ed alla cd. transazione fiscale di cui all'art. 182 ter delle l.f. (art. 23, co. 43 del d.l. n. 98/2011: ha riguardo agli imprenditori agricoli in stato di crisi o di insolvenza); dall'altro, ammettendo anche l'impresa agricola (quale soggetto non sottoponibile alle altre procedure concorsuali) all'accordo per la composizione della cd. crisi da sovraindebitamento di cui alla l. n. 3/2012: art. 7, co. 2 bis.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- E' rilevante determinare se, nella fattispecie concreta, l'impresa rientra nei confini dell'agrarietà. Infatti:
 - a) l'agrarietà dell'impresa, **rispetto all'accesso all'accordo di ristrutturazione del debito ed alla transazione fiscale**, non è qualificazione dirimente (atteso che, se commerciale, comunque ovviamente vi accede). Tuttavia, il carattere agrario dell'impresa che accede al 182 bis e 182 ter rileva ai fini degli effetti della mancata attuazione dell'accordo di ristrutturazione omologato: l'impresa agricola è, infatti, soggetto non fallibile. Per il che ai creditori (non aderenti) è preclusa la teorica possibilità di formulare l'istanza di fallimento.
 - b) **rispetto all'accesso alla procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento**, invece, l'agrarietà è condizione di ammissibilità (v. art. 6, co. 1, 7, co. 2 della l. n. 3/2012) oltre che di permanenza dell'efficacia dell'accordo di ristrutturazione del debito (la soggezione dell'impresa a fallimento determina la risoluzione dell'accordo: art. 12, co. 5).

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Deve, poi, considerarsi che, ai fini dell'ammissione all'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, al debitore istante spetta l'onere di provare la sussistenza delle cause di ammissibilità: dunque anche della natura agricola dell'attività esercitata.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

In sintesi, le disposizioni all'uopo rilevanti:

■ a) art. 2135 c.c. (definizione di impresa agricola):

“E’ imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali ed attività connesse”.

Le attività agricole principali sono qualificate come quelle che constano della *“cura e dello sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco, le acque dolci, salmastre o marine”*, etc.

Le attività connesse sono quelle svolte dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione di prodotti agricoli ritratti prevalentemente dalle attività agricole principali, ovvero le prestazioni di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale ovvero di ricezione e ospitalità come definite dalla legge.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Attività agricola principale

L'attività agricola non necessariamente deve essere svolta sul fondo agricolo, ma deve solo potenzialmente poter essere svolta sul fondo: quindi, anche le coltivazioni in serra, idroponiche (TAR Torino, n. 872/2013), florovivaismo etc. costituiscono attività di coltivazione del fondo.

Non sono qualificabili come agricole le attività di cura del ciclo biologico di organismi che non possono essere svolte sul fondo: si pensi alle colture di batteri, siccome realizzabili solo in laboratorio.

L'art. 2135, co. 2 c.c. specifica ulteriormente che la coltivazione può essere compiuta pure mediante l'utilizzazione di acque dolci, salmastre e marine; perciò, deve essere considerata agricola la produzione di alghe ed altri tipi di vegetali che crescono in acque di qualunque tipo.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Per altro verso, quanto all'allevamento di animali, è chiaro (ma lo era pure in vigore del vecchio art. 2135 c.c.) che ha natura commerciale (e non agricola) l'attività diretta all'acquisto del bestiame al fine della sua immediata rivendita. E ovviamente tale natura ricorre pure quando, tra il momento dell'acquisto e quello della rivendita dell'animale, è necessario provvedere alla sua alimentazione per non farlo deperire. In tale fattispecie, infatti, non v'è cura del ciclo biologico, ma unicamente attività diretta alla “*conservazione*” del bene in vista della sua alienazione.

L'art. 2135, co. 2 c.c., d'altra parte, consente di affermare che l'attività di cura dell'animale, per essere “*agricola*”, non esige che sia finalizzata ad ottenere la riproduzione: lo esclude il riferimento normativo alla cura di una “*fase necessaria del ciclo biologico*”. E, d'altro canto, è integrata tale fattispecie nel caso delle operazioni di ingrasso, ove, *medio tempore*, l'animale abbia subito una trasformazione apprezzabile e non, semplicemente, abbia incrementato il proprio peso

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Le attività connesse:

- Le attività connesse all'agricoltura sono attività ontologicamente commerciali, le quali vengono attratte nel regime dell'impresa agricola per il solo fatto di essere svolte dallo stesso imprenditore agricolo e di porsi in rapporto di collateralità rispetto alle attività agricole principali. Dunque, perché possa parlarsi di attività connesse, è necessario che le medesime abbiano una propria oggettiva autonomia rispetto a quella agricola. Non possono essere qualificate connesse quelle attività che costituiscono il mero svolgimento della coltivazione del fondo, dell'allevamento, o della cura del bosco.
- Così, considerato che l'esercente l'attività agricola è un imprenditore e, quindi, produce per il mercato, non potrà essere ritenuta connessa (*sub specie* di attività di commercializzazione) quella della vendita al dettaglio dei prodotti agricoli; tanto più ove si consideri che l'art. 4, co. 1 d.lgs. 228/2001 prevede che gli imprenditori agricoli possano vendere al dettaglio i beni provenienti (in misura prevalente) dalla propria azienda; irrilevante l'entità del capitale e dell'organizzazione impiegata per il loro svolgimento.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- **Unisoggettività dell'impresa agricola:** l'attività connessa è agricola se svolta dal medesimo soggetto che svolge l'attività principale.
- Peraltro, deve osservarsi che l'art. 1, co. 2 del d.lgs. n. 228/2001 deroga a tale prescrizione, sancendo che *“si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori e i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2135 c.c. ... prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico”*.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- **La nozione di prevalenza.** L'art. 2135, co. 3 stabilisce, poi, che si intende comunque connessa l'attività di trasformazione, commercializzazione, valorizzazione di prodotti agricoli e di fornitura di beni e servizi, quando abbia ad oggetto prodotti prevalentemente ottenuti dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali. Ciò che consente di qualificare come connessa l'attività è dunque (non più il requisito della normalità, bensì) la cd. "*prevalenza*", accertata la quale l'attività è da qualificarsi, in ogni caso, agricola (v. i riferimenti alla prevalenza recati nella circ. Agenzia Entrate n. 44/2004).
- Se per le attività agricole principali rileva la mera utilizzabilità del fondo, significa che anche le attività connesse possono concernere prodotti prevalentemente ottenuti dall'imprenditore mediante coltivazioni potenzialmente svolgibili sul terreno (le cd. coltivazioni "*senza terra*").

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 44/2004) condizione affinché si versi nell'attività connessa è che il prodotto acquistato da terzi appartenga al medesimo comparto produttivo cui appartiene l'attività agricola principale.
- Esempio 1: acquisto di uva bianca da terzi per produrre vino bianco da vendere congiuntamente al vino nero prodotto con uva rossa prodotta direttamente (v'è potenziale connessione, salva la prevalenza)
- Esempio 2: acquisto di ciliegie da terzi per produrre marmellata di ciliegie congiuntamente alla marmellata di fragole prodotta con fragole proprie (v'è potenziale connessione, salva la prevalenza)
- Esempio 3: vendita di pomodori in scatola acquistati da terzi da parte dell'esercente l'attività di allevamento (manca l'omogeneità del comparto e dunque il vincolo astratto di connessione)

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 44/2004) la verifica del requisito della prevalenza deve farsi:
 - A) con il criterio quantitativo in presenza di prodotti propri e di terzi identici
 - B) con il criterio del confronto tra il costo del prodotto acquistato da terzi e del valore normale del prodotto proprio

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- L'art. 2135, co. 3 c.c. qualifica come attività connesse, quelle di fornitura di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.
- Evidente è il riferimento al fenomeno del cd. contoterzismo. Significa che si versa nell'ambito dell'attività agricola quando la stessa utilizza in prevalenza attrezzature normalmente impiegate per l'esercizio della propria attività agricola principale.
- Per cui, quando per l'erogazione di servizi a terzi il soggetto utilizza attrezzature prevalentemente della propria azienda, ma "*normalmente*" non impiegate per lo svolgimento della propria attività agricola principale, saremo nell'ambito dell'esercizio (non dell'attività agricola, bensì) dell'attività commerciale.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Si pensi al caso in cui il soggetto sia titolare di un piccolo fondo ed acquisti macchinari agricoli che non si addicono per valore, tecnologie, etc., alla coltivazione del proprio fondo. In tale evenienza l'attività di erogazione di servizi a terzi mediante l'utilizzazione di detti macchinari non è qualificabile come attività connessa all'agricoltura, proprio per difetto del requisito della “normalità”; onde, la stessa darà luogo, come detto, ad esercizio di attività commerciale

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Le singole attività connesse

- Il legislatore, anzitutto, fa riferimento alle attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli. Quelle di manipolazione, conservazione, trasformazione e di valorizzazione sono attività finalizzate a consentire all'imprenditore agricolo un migliore sbocco sul mercato.
- Quanto all'attività di manipolazione e conservazione dei prodotti agricoli, è ovvio che non possono considerarsi connesse quelle attività che già fanno parte del ciclo produttivo e che, quindi, rientrano nell'attività agricola principale. Pertanto, come osserva una parte della dottrina, si versa nelle attività connesse quando le predette attività hanno ad oggetto (oltre a beni dell'esercente l'attività principale, anche) prodotti non propri e non prevalenti dell'imprenditore

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- La trasformazione, invece, può concernere anche solo prodotti propri dell'imprenditore agricolo: si pensi alla trasformazione dell'uva in vino, delle olive in olio, del latte in formaggio, ecc.. L'abrogazione del limite della “*normalità*” implica che possano qualificarsi agricole, siccome connesse, pure le attività di trasformazione delle carni in insaccati, in porchetta, l'alienazione di prodotti agricoli già cucinati

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Il legislatore richiama, poi, l'ipotesi della “*commercializzazione*” dei prodotti.
- Con tale termine non può farsi riferimento alla semplice vendita al dettaglio dei prodotti agricoli allo stato naturale, dato che essa rientra, come si è visto, nella attività agricola principale.
- Dunque, essa concerne la vendita dei prodotti trasformati dall'imprenditore (eventualmente insieme a quelli, non prevalenti, acquistati da terzi). Richiama, poi, l'idea che quest'ultimo possa predisporre una propria organizzazione per il commercio dei prodotti, adottando, ad esempio, pure meccanismi pubblicitari.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Infine, la norma in parola contempla la fattispecie della “*valorizzazione*” dei beni agricoli.
- Anche in questo caso, se è vero che l'imprenditore agricolo produce per il mercato, sembra corretto ritenere che, per esempio, esercitare l'attività secondo i disciplinari dell'agricoltura biologica, oppure vendere il vino o l'olio imbottigliato non siano altro che espressione dell'attività propria dell'impresa agricola.
- Per cui, pare corretta la tesi secondo cui ciò che qualifica come connessa l'attività di valorizzazione, è il fatto che la stessa possa avere ad oggetto anche prodotti di terzi, purché non prevalenti. Detto altrimenti, se l'imprenditore svolge attività di valorizzazione di prodotti propri, esercita attività agricola principale. Se la compie anche con riferimento a prodotti altrui (ma, ovviamente, non quantitativamente prevalenti sui propri) espleta attività agricola per connessione.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Ma è chiaro che se l'attività di manipolazione, commercializzazione, valorizzazione dei beni altrui è totalmente autonoma e distinta rispetto a quella riguardante i beni propri, si verserà nell'ambito dell'attività meramente commerciale.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Le attività connesse di erogazione di servizi (in particolare, l'agriturismo: l. n. 96/2006):

Il legislatore, coerentemente alla qualificazione dell'agriturismo quale attività connessa, disposta nell'art. 2, co. 1, pone anzitutto il requisito cd. della unisoggettività dell'impresa agricola / agrituristica. Vale a dire che l'agriturismo è esercitabile solo da colui che è imprenditore agricolo, ai sensi dell'art. 2135 c.c..

“Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali”.

Ove le tipiche attività indicate nell'art. 2, co. 3 della l. n. 96 siano esercitate da un soggetto non qualificabile come imprenditore agricolo, le stesse, anche dal punto di vista privatistico, daranno luogo ad esercizio di impresa commerciale

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Ai fini della sussistenza dell'attività agrituristica deve poi ricorrere il requisito della cd. uniaziendalità; ossia, deve essere esercitata dall'imprenditore agricolo sfruttando la propria azienda: deve cioè ricorrere quella complementarietà tra impresa agricola principale e impresa agrituristica che è espressa dallo stesso requisito di connessione.

La condizione della uniaziendalità, peraltro, è stata in parte sfumata dall'art. 2 della l. n. 96, ove si consideri che, ad esempio, la somministrazione di pasti e bevande può avere ad oggetto anche prodotti (non prevalenti) di aziende agricole della zona ovvero che le attività ricreative di cui alla lett. d) del comma 3 possono essere svolte anche al di fuori dell'azienda.

L'attività agrituristica può essere esercitata dall'imprenditore agricolo sia individualmente, che nella forma di società di capitali o di persone, oppure per il tramite di associazioni fra imprenditori agricoli (art. 2, co. 1 l. n. 96/2006).

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Secondo Cass., n. 490/2015, al fine di stabilire se l'attività agrituristica è tale, ovvero commerciale e dunque fallibile, è necessario avere riguardo ai criteri di cui alla l. n. 96/2006 ed al principio di connessione fissato dall'art. 2135 c.c.. La normativa regionale ha mera valenza ausiliaria.

Inoltre, l'interpretazione dei criteri di connessione di cui alla l. n. 96/2006 deve essere condotta alla luce del parametro generale di connessione di cui all'art. 2135, co. 3 c.c.

Il caso esaminato dalla Corte: azienda vitivinicola che svolge attività agrituristica mediante una struttura di lusso dotata di suite, spa, piscine, ristorante interno, sala congressi, etc.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Il principio affermato dalla Corte: l'apprezzamento della sussistenza di un'attività agrituristica va compiuto tenendo conto del criterio di connessione di cui all'art. 2135, co. 3 c.c., integrato dalla l. n. 96/2006:

“La verifica della connessione”, tenuto conto che l'attività agrituristica non si esaurisce nella mera somministrazione di pasti e bevande, va operata non avendo esclusivamente riguardo all'accertamento “dell'utilizzo prevalente di materie prime ottenute dalla coltivazione del fondo e va, piuttosto, compiuta avuto riguardo all'uso, nel suo esercizio, di dotazioni (quali i locali adibiti alla ricezione degli ospiti) e di ulteriori risorse (sia tecniche, che umane) dell'azienda, che sono normalmente impiegate nell'attività agricola”. V. anche Cass., n. 8690/2013.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Attività agricole *ex lege*: ad es., attività di allevamento di cani, ai sensi della l. n. 349/1993; apicoltura (l. n. 313/2004); attività di acquacoltura (l. 102/1992 ed art. 2 del d.lgs. n. 226/2001)

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Attività di produzione e cessione di energia elettrica fotovoltaica

Il quadro normativo

- *l'art. 14, co. 13 quater del d.lgs. n. 99/2004, introdotto dall'art. 4 del d.lgs. n. 101/2005, prevede che “l'attività esercitata dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c., di cura e sviluppo del ciclo biologico di organismi vegetali destinati esclusivamente alla produzione di biomasse, con cicli colturali non superiori al quinquennio e reversibile al termine di tali cicli, su terreni non boscati, costituiscono coltivazione del fondo ai sensi dell'art. 2135 c.c. e non è soggetta alle disposizioni in materia di boschi e foreste”;*
- *l'art. 1, co. 423 della l. n. 296/2006, nella sua originaria formulazione, stabiliva che “la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse, ai sensi dell'art. 2135, co. 3 c.c. e si considerano produttive di reddito agrario”;*

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- l'art. 22, co. 1 del d.l. 24 aprile 2014, n. 66 (conv. in l. n. 89/2014) ha da ultimo novellato quest'ultima disposizione, stabilendo, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, che *“il reddito prodotto dalle menzionate attività è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il coefficiente di redditività del 25%”*. Pertanto, le attività di cui trattasi non sono più fonte di reddito agrario, ma d'impresa, ancorché forfetariamente determinato (sulla falsariga di quanto previsto per le attività connesse di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 56 *bis* del t.u.i.r.);
- il comma 1 *bis* dell'art. 22, cit. dispone, peraltro, che *“limitatamente agli anni 2014 e 2015 ... la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kwh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kwh anno ... costituiscono attività connesse, ai sensi dell'art. 2135, co. 3 c.c. e si considerano produttive di reddito agrario.*

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- La Corte Cost. n. 66/2015 ha statuito che, sebbene l'art. 1, co. 423 della l. n. 296/2006 non operi un espresso riferimento, quanto alla delimitazione del concetto di connessione, a quanto in merito disposto dall'art. 2135 c.c., tuttavia a quest'ultima disposizione deve farsi, all'uopo, riferimento, costituendo la "*norma base della materia*" (par. 4.3. della sentenza).
- Ebbene, l'art. 2135, co. 3 c.c., riguardo alle forniture di beni, stabilisce che esse rientrano nell'ambito dell'esercizio dell'attività d'impresa agricola, quando svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- La sentenza in esame rileva che la cessione di energia elettrica derivante da fonte fotovoltaica integra *“attività diretta alla fornitura di beni e quindi per essa vale il requisito dell'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola”*. In particolare, osserva la Corte, la disposizione incentra l'attività connessa sull'utilizzazione del fondo, *“quale risorsa primaria dell'impresa agricola”*; fondo che, dunque, anche quando utilizzato per la collocazione degli impianti fotovoltaici, *“deve comunque risultare normalmente impiegato nell'attività agricola”*.
- Il Giudice di legittimità avvalora le proprie conclusioni osservando che l'interpretazione del comma 423 deve essere eseguita alla luce della nozione di connessione fissata dall'art. 2135, co. 3 c.c., anche perché lo esige la *ratio* dell'agevolazione introdotta con la prima di tali disposizioni: prevedere un *“regime di favore per l'impresa agricola pur in presenza dell'esercizio di attività connesse, purché queste ultime non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola”*.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Di qui, la dichiarazione d'infondatezza della sollevata questione di legittimità, per l'aver, il Giudice *a quo*, erroneamente apprezzato che la qualificazione come agricola dell'attività di produzione e successiva cessione di energia elettrica fotovoltaica prescinderebbe dal requisito della prevalenza fissato nel terzo comma dell'art. 2135 c.c..

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- A nostro avviso, per poter qualificare come connessa la produzione e cessione di energia elettrica fotovoltaica, è necessario che: a) sia il fondo, che gli impianti fotovoltaici all'uopo utilizzati siano prevalentemente aziendali (cioè, facciano in prevalenza parte del complesso dei beni strumentali dell'imprenditore agricolo); b) detti beni siano normalmente impiegati nell'esercizio delle attività agricole svolte dall'imprenditore.
- Non è allora sufficiente, a nostro parere, che il fondo sul quale sono collocati i pannelli sia normalmente impiegato nello svolgimento delle attività agricole. E' necessario che lo siano anche gli impianti solari. Talché, laddove questi ultimi siano prevalentemente utilizzati per la mera vendita a terzi dell'energia fotovoltaica, si versa al di fuori della connessione e si ricade, pertanto, nell'esercizio dell'impresa commerciale.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Va precisato che l'art. 2135, co. 3 c.c. non richiede che le forniture di beni siano operate mediante l'utilizzazione prevalente di risorse aziendali normalmente impiegate nelle attività principali di cui al comma 1 dell'art. 2135 c.c., ma, più in generale, esige che siano impiegati nello svolgimento delle attività agricole dall'imprenditore.
- Significa, ci pare, che il vincolo di connessione riguardo alle attività di produzione e cessione di energia fotovoltaica è rispettato quando quest'ultima è prevalentemente impiegata nelle attività principali ed in quelle connesse ex art. 2135, co. 3 c.c. svolte dall'imprenditore agricolo.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Le società di manipolazione, trasformazione e valorizzazione di prodotti agricoli (art. 1, co. 1094 della l. n. 296/2006)

“si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. In tale ipotesi, il reddito è determinato applicando all’ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%”.

La fattispecie cui ha riguardo il legislatore è, dunque, quella di società di persone o società a responsabilità limitata i cui soci siano, esclusivamente, imprenditori agricoli. La disposizione non richiede che essi siano necessariamente persone fisiche, potendo, quindi, anche essere società agricole (ossia, che abbiano per esclusivo oggetto l’esercizio delle attività di cui all’art. 2135 c.c., ex art. 2 del d.lgs. n. 99/2004).

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Tali società debbono avere per esclusivo scopo sociale la manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci.
- Vuol dire, in primo luogo, che le attività svolte dalle predette società, ai fini dell'applicazione del comma 1094, debbono avere ad oggetto unicamente prodotti agricoli ad esse ceduti dai soci. Nel caso in cui, perciò, i prodotti oggetto di tale attività fossero solo in prevalenza (o, addirittura, neanche in prevalenza) quelli dei soci, il comma 1094 non troverebbe applicazione e, pertanto, le società in questione non sarebbero qualificabili come imprese agricole, quanto, piuttosto, come imprenditori commerciali.
- con riferimento alle cooperative di trasformazione e vendita, l'art. 1, co. 2 del d.lgs. n. 228/2001 ammette, invece, che le attività in questione possano essere svolte anche su prodotti agricoli ceduti da non soci, purché non prevalenti

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

- Il comma 1094 utilizza il termine di “*prodotti agricoli*”. Significa che le attività connesse ivi contemplate possono essere svolte su tutti i prodotti delle attività qualificate dal legislatore come agricole principali; quindi, ad esempio, possono concernere anche i cd. biocarburanti, riguardare la realizzazione di prodotti chimici tratti dai prodotti del suolo, etc..
- La disposizione che si esamina prevede, poi, che le sole attività che consentono alle società di persone ed a responsabilità limitata di acquisire la qualifica di imprenditori agricoli sono quelle di manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione e commercializzazione.
- Dunque, ad esempio, le attività di fornitura di beni e servizi a terzi, che fossero svolte dalla società con risorse o attrezzature esclusivamente dei soci – imprenditori agricoli, renderebbero commerciale l'intera attività dalla medesima svolta, comprensiva, quindi, di quella di manipolazione, trasformazione, etc. eventualmente esercitata.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

La rete di imprese agricole

Art. 3, co. 4 *ter* del d.l. n. 5/2009: col contratto di rete più imprenditori, al fine di accrescere la propria capacità innovativa e competitività sul mercato, si obbligano a collaborare in ambiti predeterminati inerenti l'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni ovvero ad esercitare in comune una o più attività inerenti l'oggetto della propria impresa.

Rete – contratto e Rete – soggetto

Il contratto di rete agricolo: “*per le imprese agricole*” che siano qualificabili come piccole – medie imprese ai sensi del regolamento UE n. 800/2008, nei contratti di rete formati da imprese agricole singole o associate la produzione agricola derivante dall'esercizio in comune dell'attività, secondo il programma di rete, può

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

essere divisa tra i contraenti in natura, con attribuzione a ciascuno, a titolo originario, della quota di prodotto convenuta nel contratto di rete (art. 1 bis, co. 3 del d.l. n. 91/2014).

Dunque:

- a) I retisti devono essere imprenditori agricoli;
- b) I prodotti agricoli ritratti dall'esercizio in comune dell'attività sono attribuiti, secondo il contratto di rete, a titolo originario, ai retisti; per i quali, dunque, il prodotto è come se fosse stato realizzato dalla propria impresa

Pertanto, l'acquisizione del prodotto a titolo originario mediante il contratto di rete è tale da consentire al singolo imprenditore retista il rispetto del requisito della prevalenza ai fini dello svolgimento delle attività connesse (esempio: trasformazione dell'uva in vino; del latte in formaggio, etc.). Conseguente rilevanza del contratto di rete al fine di apprezzare la natura dell'attività del retista.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Nel caso di rete soggetto agricolo, la natura agricola dell'attività deve essere apprezzata con specifico riferimento a quella oggetto del contratto di rete.

Parte I: la delimitazione oggettiva e soggettiva dell'impresa agricola

Un caso possibile: rete contratto da imprese agricole, il cui oggetto è la produzione e trasformazione di prodotti agricoli, la loro commercializzazione ed attività di marketing.

L'attività di vendita è svolta dall'impresa mandataria.

Il quesito: l'attività di commercializzazione della mandataria rileva ai fini dell'apprezzamento del requisito di connessione rispetto all'attività agricola principale svolta dalla stessa mandataria? Oppure, la sola attività che rileva è quella che poi, sulla base del contratto di rete, diviene fonte di proventi propri della capofila (nota DRE Lazio, n. 427/2015 ha ritenuto di aderire a quest'ultima interpretazione)?

Parte II: la verifica della natura agricola o commerciale dell'attività

Il principio affermato anche da Corte Cost. n. 104/2012 è nel senso che, ai fini della determinazione della natura commerciale o agricola dell'attività, è necessario apprezzare quella effettivamente svolta dal soggetto, indipendentemente dalla previsione statutaria.

Pertanto, una società agricola ai sensi del d.lgs. n. 99/2004 potrebbe, ciò nonostante, essere qualificata commerciale qualora l'attività svolta non abbia tali caratteristiche (ad esempio, si pensi al caso di una società statutariamente agricola, la quale si limiti a vendere ed affittare terreni agricoli): v. anche Cass., 17397/2015

Parte II: la verifica della natura agricola o commerciale dell'attività

Qualche fattispecie:

a) Società di capitali agricola la quale non svolge attività agricola, in conseguenza della cessione della relativa azienda. L'oggetto statutario e la natura dell'attività esercitata escludono la fallibilità, ancorché la società ha forma commerciale (Cass., 17397/2015)

b) Società avente forma commerciale ed oggetto statutario non univocamente relativo all'esercizio dell'impresa agricola. Necessità dell'accertamento in punto di fatto dell'attività concretamente esercitata (Corte Cost., 104/2012)

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

Accordo di ristrutturazione e transazione fiscale

Nell'ambito della proposta di ristrutturazione del debito (182 bis) l'impresa agricola può formulare la proposta di transazione fiscale di cui all'art. 182 *ter*.

La proposta di transazione riguarda, peraltro, solo i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e delle Dogane (art. 182 *ter*, co. 1 e 2) oltre che i contributi previdenziali. Dunque, non può operare, ad es., per i tributi locali.

In relazione, poi, ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea (oltre che per i contributi previdenziali), è prevista la sola possibilità della dilazione di pagamento, non anche della transazione sull'importo del tributo.

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

In analogia a quanto affermato dalla Corte di Cassazione riguardo al rapporto tra concordato preventivo e transazione fiscale, anche per il caso di accordo di ristrutturazione del debito la formulazione della proposta di transazione è da ritenersi non obbligatoria (Cass., 22931 e 22932 del 2011). La proposta di transazione è invece finalizzata, in presenza di omologazione dell'accordo, ad ottenere gli effetti tipici della transazione: a) il consolidamento del debito fiscale (art. 182 ter co. 2) e b) la cessazione della materia del contendere rispetto ai tributi oggetto della transazione.

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

Pertanto, tenuto conto delle conclusioni espresse dall'Avvocato Generale UE nella C-546/14 il 30 ottobre 2014, circa la non incompatibilità con la direttiva IVA dell'ammmissibilità di una norma interna la quale prevedesse la falcidiabilità dell'IVA nella proposta concordataria, è possibile ipotizzare che, in caso di conforme sentenza della Corte di Giust. UE il principio possa essere fatto valere anche per l'accordo di ristrutturazione senza transazione fiscale (ad oggi l'orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione è contrario – Cass., 22931/2011 e Cass., 44283/2013).

Nell'ambito della transazione fiscale, invece, la falcidia dell'IVA è espressamente esclusa.

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

Gli effetti tipici della transazione fiscale

- a) Il consolidamento del debito fiscale: quantificazione dell'esatta posizione debitoria fiscale del contribuente; effetto, questo, funzionale alla ristrutturazione del debito del contribuente;

- b) La cessazione della materia del contendere in relazione alle controversie fiscali relative ai tributi oggetto di transazione fiscale

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

Gli effetti tipici della transazione fiscale

Il quesito: l'effetto del consolidamento e della cessazione della materia del contendere implica la preclusione del potere accertativo dell'Ufficio riguardo alle annualità interessate dalla transazione fiscale?

Secondo l'Agenzia delle Entrate tale effetto preclusivo non si determinerebbe (circ. n. 40/2008).

Invero, negare tale effetto preclusivo è incompatibile con la ratio dell'istituto, chiaramente finalizzato a fornire certezza circa le complessive pendenze fiscali del contribuente, in funzione del positivo esito della procedura concordataria.

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

L'accordo in presenza di crisi da sovraindebitamento

L'accesso a tale procedura, secondo la dottrina, è alternativo rispetto a quello inerente l'art. 182 bis della l.f. (v. anche circ. Agenzia Entrate 19/2015).

Non è espressamente richiamato, dalla l. n. 3/2012, l'istituto della transazione fiscale. E' solo prevista i) l'infalciabilità del credito IVA e delle risorse proprie della UE e delle ritenute (art. 7, co. 1); ii) la caducazione dell'accordo in caso di mancato pagamento delle Amministrazioni pubbliche entro 90 gg. dalla scadenza.

Inammissibilità dell'interpretazione analogica dell'art. 182 ter, atteso che la natura eccezionale dell'istituto, in ragione dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, è stata affermata anche da Corte Cost., 225/2014.

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

Peraltro:

-l'art. 7 della l. n. 3/2012 consente l'accordo di composizione della crisi anche riguardo a tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate e delle Dogane (tributi locali), egualmente falcidiabili come quelli erariali;

-La l. n. 3/2012 non contempla, invece, quale effetto dell'accordo fiscale, l'effetto del consolidamento e della cessazione delle liti pendenti previsto per la transazione fiscale. Tuttavia, sotto tale versante, v'è da domandarsi la valenza sistemica dell'art. 14 terdecis, co. 3, lett. c) della l. n. 3/2012 *“l'esdebitazione non opera per i debiti fiscali anteriori all'apertura della”* procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento, che siano stati successivamente accertati in ragione della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

Va inoltre segnalato, con riferimento alle società agricole aventi forma commerciale e soggette al regime del reddito d'impresa, che, nel mentre il legislatore ha stabilito, nell'art. 88 del t.u.i.r., che la riduzione delle perdite d'impresa conseguenti ad accordo ai sensi dell'art. 182 ter non determina l'emersione di sopravvenienza attiva, per la parte eccedente le perdite pregresse di periodo,

invece, per l'accordo omologato ai sensi della l. n. 3/2012 non è previsto detto identico effetto.

L'art. 86 del tuir non esclude, poi, l'imponibilità dei plusvalori da cessione di beni strumentali conseguenti ad accordi di ristrutturazione o di composizione della crisi da sovraindebitamento

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

Si segnala che, nel mentre l'art. 182 ter lascia intendere che l'oggetto della transazione fiscale possano essere anche crediti non definitivi dell'Amministrazione finanziaria, siccome recati in atti di accertamento, ovvero pure, è da ritenere, in processi verbali di constatazione (lo si desume, sotto tale versante, dall'effetto tipico del consolidamento del debito), invece l'art. 7 della l. n. 3/2012 non sembra deporre in tal senso.

Per cui, potrebbe sostenersi che la proposta di accordo non deve riguardare rilievi oggetto di meri atti istruttori dell'Amministrazione finanziaria (diverso è il discorso riguardo agli atti di accertamento notificati, attesa la loro natura recettizia)

Parte III: Effetti fiscali dell'accordo di ristrutturazione del debito e della composizione da sovraindebitamento

Il rapporto tra la pendenza del giudizio di omologa dell'accordo di ristrutturazione del debito ed il giudizio tributario volto ad accertare la natura dell'attività dichiaratamente agricola svolta, ai fini della permanenza del regime fiscale di favore: pregiudizialità / dipendenza ?