

RISOLUZIONE N. 74/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 26 luglio 2010

OGGETTO: Istanza di interpello - Art. 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 – articolo 32, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

Con istanza d'interpello formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato posto il seguente:

Quesito

Il Signor TIZIO, titolare dell'omonima azienda agricola, dichiara di aver stipulato in data 1° dicembre 2009 un contratto di spandimento fanghi di depurazione in agricoltura con la società ALFA s.r.l. in applicazione del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 99, emanato in attuazione della Direttiva CEE n. 86/278.

Nello specifico detto decreto disciplina le modalità di smaltimento dei fanghi in agricoltura in modo da evitare effetti nocivi sul suolo, sulla vegetazione, sugli animali e sull'uomo, incoraggiandone nel contempo la corretta utilizzazione. L'impiego di detti fanghi in agricoltura deriva dal fatto che essendo gli stessi ricchi di sostanze organiche migliorano la fertilità del terreno, favorendo il processo di umificazione, aumentando la carica batterica necessaria alle trasformazioni chimico-fisiche dei terreni e delle sostanze in essi contenute.

Ciò premesso, il contratto stipulato dalle parti prevede che il contribuente istante acconsenta allo spandimento dei fanghi sul proprio terreno, nelle quantità previste dal d. lgs. n. 99 del 1992 e nel rispetto di un piano culturale specifico, e che la ALFA srl corrisponda all'azienda agricola determinate somme :

- 1) a titolo di incentivo per l'utilizzo dei fanghi di depurazione, paramtrate alle quantità di fatto smaltite;
- 2) quale compenso per le eventuali lavorazioni di distribuzione sul terreno e interrimento dei fanghi, effettuate a cura dell'azienda agricola e paramtrate alla quantità di fango effettivamente lavorata.

Pertanto, mentre il compenso di cui al punto 1) è indefettibile, quello di cui al punto 2) viene corrisposto solo nel caso in cui l'attività di spandimento dei fanghi sia svolta direttamente dall'imprenditore agricolo.

L'istante chiede di sapere se tali compensi costituiscano o meno una componente del reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il contribuente ritiene che i compensi percepiti costituiscano una componente del reddito agrario di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986 in quanto legati allo svolgimento dell'attività agricola.

Al riguardo osserva che *“Sono considerate attività agricole, fra le altre, quelle dirette alla coltivazione del terreno, intendendosi con tale dizione le attività volte alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso (...) Ancora, per coltivazione del fondo deve intendersi il complesso unitario e inscindibile dei lavori necessari al conseguimento dei frutti della terra. Nella fattispecie sopra descritta i compensi sono relativi a un'attività indubbiamente diretta alla coltivazione del terreno, così come sopra intesa, in quanto la concimazione rappresenta un presupposto indefettibile e propedeutico alla produzione dei frutti del fondo”*.

In sostanza ad avviso del contribuente i compensi in parola costituiscono reddito agrario perchè sono conseguiti nell'esercizio di attività agricole sul terreno, ed inoltre perchè la concimazione del suolo rappresenta una fase necessaria e imprescindibile del ciclo biologico relativo alla coltivazione del terreno.

“L'imprescindibile connessione con l'attività agricola trova definitiva conferma nel fatto che la Delibera della Giunta Regionale della Toscana n. 14/r, al punto 7, prescrive che sia prodotta relazione in originale, a cura di professionista abilitato, attestante l'idoneità dei fanghi a produrre un effetto concimante e/o ammendante e correttivo nonché la correlazione tra tipo di suolo, tipo di fango e coltura prevista”.

L'istante osserva, inoltre, che la finalità di tutela ambientale perseguita dal decreto legislativo n. 99 del 1992, di alto valore sociale e di indubbio rilievo costituzionale, sarebbe maggiormente perseguibile qualora detti compensi fossero ricompresi nell'ambito del reddito agrario.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 32 del TUIR considera attività agricole produttive di reddito agrario quelle dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura e all'allevamento di animali, nonché, le attività agricole connesse richiamate dalla prima parte del terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile consistenti nella manipolazione, conservazione, trasformazione di prodotti ottenuti prevalentemente dallo svolgimento dell'attività agricola principale con riferimento a beni tassativamente indicati in apposito decreto ministeriale.

Nel caso in esame si chiede di conoscere se l'utilizzazione dei fanghi di depurazione in agricoltura costituisce una fase della coltivazione. Tale classificazione è infatti importante per stabilire se i compensi che ne conseguono confluiscono nel reddito agrario.

Al riguardo, si osserva che l'utilizzazione dei fanghi in agricoltura è effettuata dalle aziende agricole sulla base di specifici contratti dai quali derivano impegni reciproci per i contraenti.

In particolare, l'azienda agricola s'impegna a ricevere i suddetti fanghi, mentre la società deputata alla gestione degli stessi, si obbliga a corrispondere un compenso. Tra le parti s'instaura dunque un rapporto di tipo sinallagmatico che configura una prestazione di servizi che non può essere ricondotta ad una fase della coltivazione.

La circostanza che l'utilizzazione dei fanghi coincida per l'azienda con un momento della lavorazione del terreno rappresentato dalla concimazione è, di fatto, solo una conseguenza della prestazione di servizi che l'imprenditore s'impegna ad effettuare.

Nel caso di specie lo smaltimento dei fanghi in agricoltura costituisce, pertanto, un'attività diversa da quelle produttive di reddito agrario ai sensi del citato articolo 32 del TUIR.

In particolare individua una prestazione di servizi produttiva di due diverse tipologie di corrispettivi, un compenso, indefettibile, erogato all'azienda agricola a titolo di incentivo per l'utilizzo dei fanghi ed uno, eventuale, erogato alla stessa azienda agricola come compenso nel caso in cui sia essa a distribuire detti fanghi sul proprio terreno. Tali corrispettivi sono fiscalmente riconducibili a due diverse categorie di reddito:

- 1) un reddito diverso, in relazione al compenso che viene erogato alla società istante per il solo fatto che s'impegna a ricevere i fanghi, che tal in caso si configura come una prestazione di servizio riconducibile ad un obbligo di fare non fare o permettere disciplinata dall'articolo 67, comma 1, lettera l) del TUIR. La società istante permette, infatti, alla ALFA di smaltire i fanghi sul proprio terreno;
- 2) un reddito d'impresa, per il compenso erogato alla società istante nel caso in cui la stessa provveda direttamente allo spandimento dei fanghi che, essendo svolta nell'ambito di un'attività agricola è inquadrabile,

eventualmente, quando ne ricorrono le condizioni, tra le attività agricole connesse. Si tratta in tal caso di un'attività rientrante nella previsione di cui alla seconda parte del terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, secondo cui sono attività agricole connesse 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”*.

In questo secondo caso il compenso concorre alla determinazione del reddito d'impresa come segue:

- forfetariamente, ai sensi dell'articolo 56-*bis*, comma 3, del TUIR, 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 del 25 per cento, quando l'imprenditore agricolo provvede direttamente allo spandimento dei fanghi utilizzando prevalentemente attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata;
- analiticamente, ai sensi dell'articolo 56 del TUIR, quando l'imprenditore svolge la stessa attività non utilizzando in misura prevalente le attrezzature e risorse normalmente impiegate nell'attività principale.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.