

RISOLUZIONE N. 73/E



Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 27 settembre 2018

OGGETTO: Applicabilità dell'articolo 56-bis, comma 3, del TUIR all'attività faunistico-venatoria esercitata sul fondo dall'imprenditore agricolo

Con riferimento all'applicabilità dell'articolo 56-bis, comma 3, del TUIR all'attività faunistico-venatoria esercitata sul fondo dall'imprenditore agricolo, sia come persona fisica che come società semplice, sono pervenute numerose richieste di chiarimento.

Al riguardo, preliminarmente, appare opportuno evidenziare che la legge 11 febbraio 1992, n. 157 (c.d. legge quadro sulla caccia) prevede che tutto il territorio agro-silvo-pastorale nazionale sia soggetto a pianificazione faunistico-venatoria e che le Regioni e le Province realizzino tale pianificazione mediante la destinazione differenziata del territorio.

In particolare, ai sensi dell'articolo 10, comma 5, della citata legge quadro il territorio agro-silvo-pastorale regionale può essere destinato nella percentuale massima globale del 15 per cento a caccia riservata a gestione privata.

Ai sensi dell'articolo 16, comma 1, della citata legge quadro la gestione privata dell'attività faunistico-venatoria può essere esercitata nelle seguenti due forme (soggette alla tassa di concessione regionale), la cui istituzione è autorizzata dalle Regioni:

- aziende faunistico-venatorie, non aventi fini di lucro, istituite per prevalenti finalità naturalistiche e faunistiche. Tali aziende svolgono attività rispondenti a programmi di conservazione e di ripristino ambientale;
- aziende agri-turistico-venatorie, istituite “ai fini di impresa agricola”. A tali aziende sono consentiti l'immissione e l'abbattimento per tutta la stagione venatoria di fauna selvatica e di allevamento.

Ciò detto con riguardo alla disciplina generale che regola l'attività faunistico venatoria, occorre individuare quale sia il trattamento fiscale da applicare all'imprenditore agricolo, sia come persona fisica che come società semplice, in relazione al reddito derivante dall'esercizio sul fondo dell'attività faunistico-venatoria il cui esercizio sia stato autorizzato dall'amministrazione territoriale competente.

Sulla base di quanto rappresentato nella richiesta di parere, la tipologia di attività svolta dall'imprenditore agricolo, per la quale viene chiesto di chiarire quale sia il trattamento fiscale applicabile ai fini delle imposte sul reddito, consiste sostanzialmente nell'effettuazione, con l'impiego di mezzi e attrezzature agricoli ed occupando lavoratori assunti con “contratti agricoli”, delle seguenti lavorazioni:

- allevamento di selvaggina, alimentata con mangimi ottenuti dai terreni di cui dispone l'azienda;
- concessione dell'esercizio dell'attività venatoria a terzi, dietro pagamento di un corrispettivo;
- realizzazione di interventi agro-forestali volti a mantenere e ricostituire l'*habitat*.

Al riguardo si evidenzia che l'articolo 56-*bis* del TUIR prevede dei regimi agevolati *ad hoc* per la determinazione del reddito d'impresa derivante dalle “altre attività agricole”, tra le quali, al comma 3, sono comprese le attività consistenti nella prestazione di servizi di cui all'articolo 2135, terzo comma, del codice civile.

Per un corretto inquadramento della fattispecie in questione occorre, pertanto, partire dalla nozione di imprenditore agricolo che risulta dalla sostituzione dell'articolo 2135 del codice civile operata dall'articolo 1, comma 1, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228.

In particolare, tale riforma allo scopo di favorire il sostegno e lo sviluppo economico e sociale dell'agricoltura, delle foreste, della pesca e dell'acquacoltura, ha ridefinito in chiave più moderna la figura dell'imprenditore agricolo, non più visto come soggetto dedito esclusivamente a un'attività che preveda l'utilizzo del fondo, ma come imprenditore dinamico che svolge molteplici attività sia legate allo svolgimento di un intero ciclo biologico ovvero di una fase essenziale del ciclo stesso, sia attività consistenti nella fornitura di beni e servizi di varia natura, quali, ad esempio l'accoglienza e l'erogazione di pasti.

Si evidenzia, infatti, che l'articolo 2135 del c.c., dopo aver definito l'imprenditore agricolo come colui che *“esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse”*, al terzo comma, inserisce tra le attività connesse anche *“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, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge”*.

Per quanto di interesse per la soluzione del quesito posto, si evidenzia pertanto che, per la qualificazione come “attività connesse” delle attività di fornitura servizi, nella quale consiste nella sostanza l'esercizio dell'attività faunistico-venatoria, la norma in commento ha stabilito un criterio che prevede 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: l'imprenditore per lo svolgimento di tali attività deve utilizzare "*prevalentemente*" attrezzature o risorse dell'azienda "*normalmente*" impiegate nell'attività agricola principale.

Al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 44/E del 14 maggio 2002 ha chiarito che è da considerarsi "*normale*" l'impiego in via continuativa e sistematica di tali attrezzature nell'attività agricola principale e che, al contrario, non potrà qualificarsi come "*normale*" l'utilizzo occasionale e sporadico nell'attività agricola principale di attrezzature che, invece, sono impiegate con continuità e sistematicità al di fuori dell'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento.

Da ciò consegue che la fornitura di servizi da parte dell'imprenditore agricolo, per poter rientrare fra le attività connesse, non deve assumere per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale; in tal senso le attrezzature agricole, così come le altre risorse dell'azienda, 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.

Come già anticipato, il regime fiscale relativo alle imposte sui redditi cui assoggettare gli imprenditori agricoli che svolgono attività di fornitura di servizi effettuate ai sensi del terzo comma dell'articolo 2135 del c.c. (vale a dire "*mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata*") è disciplinato dall'articolo 56-bis, comma 3, del TUIR, prevedendo un regime forfettario di determinazione dei redditi d'impresa.

In base a tale regime forfettario 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 tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento.

Pertanto, tenuto conto del quadro normativo delineato, all'imprenditore agricolo che fornisca servizi faunistico-venatori potrà applicarsi, in relazione ai redditi che ne derivano, il citato articolo 56-*bis*, comma 3, del TUIR, esclusivamente nel caso in cui, per le modalità che in concreto assume l'esercizio dell'attività, sia integrata la fattispecie prevista dal terzo comma dell'articolo 2135 del c.c., come illustrata dalla citata circolare n. 44/E del 2002.

In particolare, per fruire del regime forfetario di imposizione è necessario che per la fornitura di servizi vengano prevalentemente utilizzate attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività principale rispetto a quelle che sono impiegate solo per la fornitura di servizi.

Al fine di valutare se sussista tale requisito "della prevalenza", tenuto conto di quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare 44/E del 15 novembre 2004, può adottarsi un criterio basato sul confronto tra il fatturato realizzato con l'impiego di attrezzature o risorse aziendali; in tal modo, il requisito della "prevalenza" è rispettato quando il fatturato derivante dall'impiego da attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola principale è superiore al fatturato ottenuto attraverso l'utilizzo delle altre attrezzature o risorse.

Qualora nel caso concreto non risulti integrato il requisito della "prevalenza" i redditi derivanti all'imprenditore agricolo dalla fornitura di servizi concorreranno a formare il reddito d'impresa in base ai criteri ordinari.

Si evidenzia, infine, che, per effetto della limitazione di carattere soggettiva contenuta nell'articolo 56-*bis* del TUIR, al comma 4, risulterà inapplicabile il regime agevolato previsto dal comma 3 del medesimo articolo all'imprenditore agricolo avente forma giuridica diversa da persone fisica, società semplice e ente non commerciale.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni

fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente

L'originale del documento è archiviato presso la Direzione emittente