

Risposta n. 633/2021

OGGETTO: Attività di donazione del sangue ai fini farmaceutici come attività agricola da animali allevati da imprenditore agricolo professionale. Articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n 917 (TUIR)

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

QUESITO

L'istante, imprenditore agricolo professionale, dispone di un terreno sul quale insistono stalle finalizzate all'allevamento di equini e bovini. Gli animali, accuditi e foraggiati con mangimi biologici sono soggetti donatori di sangue.

L'istante fa presente che il prelievo del plasma viene effettuato da un'azienda farmaceutica/veterinaria, trattato con appositi macchinari di plasmaferesi e commercializzato, dalla stessa, come prodotto farmaceutico sterile iniettabile come rimedio naturale e biologico per la cura delle infezioni di equini e bovini in sostituzione degli antibiotici chimici.

L'Istante precisa, altresì che la sua azienda non svolge operazioni correlate al prelievo del sangue ed al suo trattamento, alla conservazione ed alla commercializzazione, ma si limita ad allevare gli animali donatori ricevendo un compenso per ogni donazione.

L'*Istante* chiede se l'attività di donazione del sangue rientra tra le attività che possono essere considerate agricole ai sensi dell'articolo 32, comma 2 e 3 del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante*, ritiene che il reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR affonda le sue radici nella definizione di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del Codice Civile.

Dalla riforma del 2001 le attività esercitabili da parte dell'imprenditore agricolo si sono notevolmente ampliate superando le tradizionali accezioni basate, nel caso dell'allevamento, al collegamento necessario e imprescindibile tra attività agricola esercitata sul fondo rustico e bestiame ivi allevato; nonché limitando il prodotto da allevamento a quello destinato ai soli scopi alimentari o di trazione. L'art. 2135, accoglie nella sua nuova versione, assecondando l'evoluzione dell'attività agricola moderna, un criterio agro biologico in base al quale *«per allevamento di animali [non si parla più di bestiame] si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo»*. Tale ampliamento nell'accezione civilistica di attività agraria non può non riverberare i suoi effetti su confini ed eterogeneità delle attività riconducibili all'accezione di reddito agrario di cui all'art. 32 TUIR. La locuzione *«cura e sviluppo di un ciclo biologico»* adottata dal legislatore del 2001 vale, invero, a indicare che si ha attività agricola ogniqualvolta si operi intervenendo - in tutto o in parte - nel ciclo vitale di piante e animali, al fine di favorirne lo sviluppo, ovvero di stimolarne la produzione; e ciò anche nel caso in cui ci si limiti a fornire un servizio di cura e sviluppo del ciclo biologico riguardante animali [o vegetali] e a prescindere dalla destinazione alimentare della produzione interessata.

Poiché l'attività di allevamento di equini e bovini sono già presenti nell'elenco di cui al decreto del Direttore Generale delle Finanze del 15 marzo 2019 e come tali sono

già ammessi al trattamento fiscale di cui all'art. 34 TUIR, è ragionevole ritenere che il prelievo del sangue da animale vivo sia attività di allevamento ex art. 32 TUIR, alla stessa stregua del prelievo del latte o al prelievo della bava dalle lumache per uso farmaceutico, e cosmetico.

Qualora si volesse approcciare l'interpretazione della norma sotto il profilo della destinazione futura del prodotto, va sottolineato che il plasma sarà somministrato ad animali della stessa specie all'interno di altri allevamenti condotti da imprenditori agricoli.

L'*istante* ritiene che l'attività possa inquadrarsi quale cessione di prodotto agricolo in senso stretto, escludendosi a priori qualsiasi attività connessa, in quanto l'azienda agricola cedente non pone in essere alcuna lavorazione, manipolazione e/o trasformazione del prodotto (plasma), restando tali attività ad esclusivo appannaggio dell'azienda farmaceutica /veterinaria cessionaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 32 comma 2 del Tuir dispone che *«Sono considerate attività agricole:*

- a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;*
- b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;*
- c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 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 o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle*

politiche agricole e forestali».

Sul piano civilistico, l'articolo 2135 del codice civile, nel definire l'imprenditore agricolo come colui che esercita, tra l'altro, l'allevamento di animali, precisa che per allevamento di animali «[...] si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere [...] animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine».

Con riferimento all'attuale formulazione dell'art. 2135 del codice civile, la circolare n. 44 del 14 maggio 2002 ha precisato che con la nuova definizione di imprenditore agricolo il Legislatore ha inteso ricomprendere nell'area dell'impresa agricola per "natura" ogni attività basata sullo svolgimento di un intero ciclo biologico ovvero di una fase essenziale del ciclo stesso. Ciò ha portato ad un'esplicita estensione della disciplina dell'impresa agricola a quelle particolari attività, come l'apicoltura o l'allevamento di maiali per l'ingrasso e non per la riproduzione, le quali, in passato, erano state ricondotte alla fattispecie dell'impresa agricola in via interpretativa.

La circolare n. 44/E del 15 novembre 2004 ha inoltre specificato che:

- le attività connesse tassate su base catastale sono quelle derivanti dalla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di determinati prodotti agricoli tassativamente indicati ed ottenuti dall'imprenditore agricolo prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dell'allevamento;

- tali determinati prodotti agricoli sono quelli indicati nel decreto a cui fa riferimento l'articolo 32, comma 2, lettera c), del TUIR;

- l'attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione dei "determinati" prodotti agricoli rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 32 del TUIR quando riguardano prodotti propri, ossia ottenuti dall'esercizio dell'attività agricola principale (coltivazione del fondo, del bosco, allevamento) dell'imprenditore agricolo. Ci deve quindi essere una "*connessione con l'attività agricola principale*".

Con riferimento alla menzionata indicazione tassativa i beni prodotti e le relative

attività agricole di cui all'articolo 32, comma 2, lettera c), del TUIR, produttive di reddito agrario, sono stati individuati in un'apposita tabella - allegata, da ultimo, al decreto ministeriale del 13 febbraio 2015 "*Individuazione dei beni oggetto delle attività agricole*".

Dall'analisi della summenzionata tabella emerge che il sangue non viene elencato come bene che forma oggetto dell'attività agricola.

Pertanto, ai fini fiscali, la cessione di sangue da parte di un imprenditore agricolo, non rientrando fra i prodotti presenti nel decreto ministeriale, non può essere assoggettata al regime dell'articolo 32 del Tuir.

Pertanto, la circostanza che il sangue sia un prodotto diverso da quelli elencati nell'articolo 32 comma 2, lettera c), determina che allo stesso potrebbe essere applicato il regime fiscale di cui all'articolo 56-*bis*, comma 2, in base al quale per «*la commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell'articolo 32, comma 2, lettera c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, 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 15 per cento*».

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)