

L'INQUADRAMENTO SOCIETARIO E TRIBUTARIO DELL'IMPRESA AGRICOLA E LE RECENTI NOVITA' PER IL COMPARTO PRIMARIO

Fabrizio Giovanni Poggiani – Pistoia, 22 maggio 2025

L'IMPRENDITORE AGRICOLO

ARTICOLO 2135 C.C.

È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo 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 o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché 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.

La Suprema Corte ha introdotto **un principio innovativo (ma non consolidato)**
nell'analizzare il

caso di una società semplice composta da tre aziende agricole che trasformava e commercializzava i beni prodotti dai tre soci, ribaltando gli indirizzi di prassi consolidati e la “ratio” del legislatore, affermando che **la legge non richiede che vi sia una connessione di tipo “soggettivo” e “oggettivo”, ma che la natura agricola del soggetto giuridico deve essere verificata di volta in volta anche in relazione agli apporti dei soci** aprendo, di fatto l'inquadramento, a chi non esercita una vera e propria attività agricola di produzione, come sancito dall'articolo 2135 c.c.

(Suprema Corte di Cassazione, sentenza 3 luglio 2009 n. 15708)

**L'IMPRENDITORE AGRICOLO
PROFESSIONALE
(I.A.P.)**

1	Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in [...] associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro. Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale. 2) Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento.
2	Le regioni accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti di cui al comma 1. L'accertamento eseguito da una regione ha efficacia in tutto il territorio nazionale. È fatta salva la facoltà dell'Istituto nazionale di previdenza sociale (INPS) di svolgere, ai fini previdenziali, le verifiche ritenute necessarie ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 476.
3	Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti: a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari; b) [...] c) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative, sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.
3 bis	La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.
4	All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime.
5	Le indennità e le somme percepite per l'attività svolta in società agricole di persone, cooperative, di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate come redditi da lavoro derivanti da attività agricole ai fini del presente articolo, e consentono l'iscrizione del soggetto interessato nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.
5 bis	L'imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l'articolo 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142.
5 ter	Le disposizioni relative all'imprenditore agricolo professionale si applicano anche ai soggetti persone fisiche o società che, pur non in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 3, abbiano presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione, nonché si siano iscritti all'apposita gestione dell'INPS. Entro ventiquattro mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti di cui ai predetti commi 1 e 3, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti. Le regioni e l'Agenzia delle entrate definiscono modalità di comunicazione delle informazioni relative al possesso dei requisiti relativi alla qualifica di IAP.
5 quater	Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo.
5 quinquies	L'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153, e successive modificazioni, è abrogato.

(articolo 1 del d.lgs. 99/2004 come modificato dal d.lgs. 101/2005)

L'IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE (I.A.P.)

Gli **imprenditori agricoli professionali (IAP)** rappresentano una specifica categoria di lavoratori agricoli autonomi.

Essi operano quindi nel settore agricoltura e devono essere in possesso di:

- **specifiche conoscenze e competenze professionali**
- **determinati requisiti inerenti alle modalità di lavoro**

L'imprenditore agricolo professionale è colui che:

- **sia in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (CE) 17 maggio 1999 n. 1257**
- **dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo**
- **ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro**

Per l'imprenditore agricolo professionale che operi in **zone svantaggiate i requisiti sono ridotti al 25%**. Competenti ad accertare i requisiti indicati sono le Regioni (l'accertamento ha efficacia in tutto il territorio nazionale).

AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ DI CAPITALI

Possono ottenere la qualifica di imprenditore agricolo professionale anche gli amministratori che svolgono l'attività nelle società di capitali.

Anche in questo caso è necessaria la sussistenza dei requisiti, di cui all'art. 1 del d.lgs. 99/2004 e relativi a:

- ***conoscenze e competenze professionali***
- ***tempo lavoro***
- ***reddito***

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore a una sola società (comma 3-bis, dell'art. 1 del d.lgs. 99/2004).

Tale limitazione opera solo per le società di capitali e non per quelle di persone; **ciò per evitare che un soggetto in possesso della qualifica di IAP assuma il ruolo di amministratore in più società di capitali con conseguente sfruttamento di tale tipologia societaria, dando così luogo al fenomeno "abusivo" del cd. "IAP itinerante".**

Pertanto, l'amministratore che riveste la qualifica I.A.P. nelle società di persone (società semplici, in nome collettivo ed in accomandita) può riconoscere tale qualifica ad una pluralità di società della stessa natura.

(Suprema Corte di Cassazione, sentenza 30 aprile 2020 n. 8430)

SOCI DI SOCIETÀ DI PERSONE E COOPERATIVE

Sono considerati imprenditori agricoli professionali (I.A.P.) **anche i soci di società di persone e cooperative**, incluse le cooperative di lavoro, che rispettano i requisiti già indicati di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito.

Sono considerati imprenditori agricoli professionali le società di persone, cooperative, di capitale, anche a scopo consortile, se:

- **nello statuto viene previsto come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 c.c.**
- **sussistono specifici requisiti**

In particolare:

- **nelle società di persone almeno un socio deve possedere la qualifica di I.A.P.**
- **nelle società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari**
- **nelle società cooperative la qualifica deve essere posseduta da almeno un amministratore che sia anche socio**
- **nelle società di capitale la qualifica deve essere posseduta da almeno un amministratore**

IMPRENDITORE AGRICOLO PROFESSIONALE (IAP) IAP ITINERANTE - APPLICABILITA'

I Supremi giudici hanno evidenziato come simile interpretazione è conforme alla ratio stessa della norma che è stata introdotta con l'intento di arginare il proliferare del fenomeno "abusivo" del cosiddetto «IAP itinerante».

Tale fenomeno, tuttavia, specificano i giudici, “non risulta altrettanto agevolmente perseguibile per mezzo delle società di persone, dal momento che la relativa disciplina prevede, al riguardo, un requisito diverso; vale a dire che la persona fisica IAP acquisisca la qualifica di socio responsabile personalmente e solidalmente delle obbligazioni sociali. In particolare, con riguardo alle società semplici, l'articolo 2267 c.c., prevede, in via sussidiaria, che «per le obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, gli altri soci»”.

Nelle società agricole di persone (società semplici, in *primis*) è ammesso il cosiddetto amministratore “itinerante”, titolare della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP), vale a dire una persona che amministra una pluralità di società; e ciò in quanto solo nelle società agricole di capitali si applica la norma secondo cui la «qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società» (articolo 1, comma 3-bis, Dlgs 99/2004).

Suprema Corte di Cassazione, sentenza n. 26848/2022 e 8430/2020

LE NOVITA' PER I GIOVANI AGRICOLTORI

FONDO PER FAVORIRE IL PRIMO INSEDIAMENTO DEI GIOVANI NELL'AGRICOLTURA

La legge 15 marzo 2024 n. 36 pubblicata in G.U. il 26 marzo 2024, contiene misure agevolative volte al sostegno e al rilancio del sistema produttivo agricolo per favorire l'insediamento e la permanenza dei giovani e il ricambio generazionale, in vigore il 10 aprile 2024.

L'art. 2 della legge definisce “impresa giovanile agricola” o “giovane imprenditore agricolo” le imprese, in qualsiasi forma costituite, che esercitano esclusivamente attività agricola, ai sensi dell'art. 2135 c.c., in presenza di una delle seguenti condizioni:

- **il titolare è un imprenditore agricolo di età superiore a 18 anni e inferiore a 41 anni compiuti**
- **nel caso di società di persone e di società cooperative, comprese le cooperative di cui all'art. 1 comma 2 del d.lgs. n. 228/2001, almeno la metà dei soci sia costituita da imprenditori agricoli di età superiore a 18 anni e inferiore a 41 anni compiuti**
- **nel caso di società di capitali, almeno la metà del capitale sociale sia sottoscritta da imprenditori agricoli di età superiore a 18 anni e inferiore a 41 anni compiuti e gli organi di amministrazione siano composti, per almeno la metà, dai medesimi soggetti**

Tra le misure contemplate, viene anzitutto istituito un fondo con la dotazione di 15 milioni di euro annui a decorrere dal 2024, per il cofinanziamento di programmi predisposti da Regioni e Province autonome di Trento e di Bolzano per favorire il primo insediamento dei giovani nel settore agricolo.

Le risorse sono destinate prioritariamente: all'acquisto di terreni e strutture necessari per l'avvio dell'attività agricola; all'acquisto di beni strumentali, con priorità per quelli destinati ad accrescere l'efficienza, introdurre innovazioni inerenti al prodotto, pratiche di coltivazione e di manutenzione naturale dei terreni e coltivazione dei prodotti attraverso tecniche di precisione; all'ampliamento dell'unità minima produttiva per l'efficientamento aziendale; all'acquisto di complessi aziendali già operativi.

Un apposito decreto da adottare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge stabilirà i criteri e le modalità per la ripartizione delle risorse del fondo.

TASSAZIONE FORFETTIZZATA PER I GIOVANI AGRICOLTORI

Per i giovani imprenditori agricoli che iniziano l'attività d'impresa è poi previsto, limitatamente alle attività agricole, diverse da quelle per le quali il reddito è determinato su base catastale, ai sensi dell'art. 32 del TUIR, la possibilità di optare per un regime fiscale agevolato che prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'IRAP, con l'applicazione dell'aliquota del 12,5% alla base imponibile costituita dal reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta.

Si ritiene infatti che il legislatore abbia voluto inserire la congiunzione “ovvero” per esplicitare meglio l'infelice locuzione usata: “reddito determinato forfetariamente” sarebbe quindi da intendersi quale reddito catastale definito ai sensi dell'art. 32 del TUIR. Sulla base di questa interpretazione, la possibilità quindi di derogare anche rispetto, tra l'altro, al regime fiscale previsto per le attività agricole connesse, ai sensi art. 56-bis del TUIR.

L'opzione è possibile se i soggetti interessati:

- **nei 3 anni precedenti non hanno esercitato altra attività d'impresa agricola**
- **hanno adempiuto regolarmente agli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi previsti**
- **l'agevolazione non ha a oggetto casi di trasferimento di aziende preesistenti ai soggetti in possesso dei predetti requisiti di cui all'art. 2 comma 1 lett. a) della legge 36/2024 o a enti neocostituiti rispetto a precedenti imprese costituite nelle forme di cui alle lett. b) e c) del comma 1 dell'art. 2 citato.**

L'opzione ha effetto per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi.

AGEVOLAZIONI PER ACQUISTO TERRENI DA PARTE DI GIOVANI

L'art. 5 della legge n. 36/2024 stabilisce poi che in caso di stipula, da parte di “giovani imprenditori agricoli”, di contratti di compravendita per l'acquisto di terreni agricoli e relative pertinenze per un corrispettivo non superiore a 200.000 euro, il compenso del notaio è fissato in misura non superiore a quello previsto dalla Tabella A – Notai di cui al D.M. 140/2012, ridotto della metà.

Inoltre, per i giovani imprenditori che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2021 è previsto un credito d'imposta, pari all'80% delle spese sostenute nell'anno 2024, fino a un massimo di 2.500 euro per ogni beneficiario, relative alla partecipazione a corsi di formazione per la gestione dell'azienda agricola (art. 6 della legge n. 36/2024).

Nel caso di acquisto o di permuta di terreni agricoli e relative pertinenze, a decorrere dal 1° gennaio 2024, per i giovani agricoltori con qualifica di coltivatore diretto (CD) o di imprenditore agricolo professionale (IAP) iscritti alla relativa gestione previdenziale le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono versate nella misura del 60% di quelle, ordinarie o ridotte, previste dalla legislazione vigente (art. 7 della legge n. 36/2024).

Per la vendita diretta di propri prodotti agricoli su aree pubbliche mediante posteggi ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. N. 228/2001, si prevede che i Comuni possano riservare una quota di posteggi fino al 50% del loro numero complessivo ai soggetti in possesso dei predetti requisiti di cui all'art. 2 (art. 11 della legge n. 36/2024).

LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

Coltivazione del fondo

Rilevano quali **attività agricole** quelle volte all'utilizzo del fondo per lo sviluppo di colture vegetali, anche arboree ("silvicoltura").

Dette attività:

- **producono esclusivamente reddito agrario**
- **si intendono produttive di reddito d'impresa, anziché di reddito agrario, soltanto se esercitate da società ed enti commerciali**

Allevamento di animali

L'allevamento di animali genera reddito agrario soltanto se svolto con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno.

Coltivazioni in serra

Il comma 3, dell'art. 31 della legge 23 dicembre 1994 n. 724 ha previsto che le norme in materia di tassazione del reddito d'impresa si applicano in caso di coltivazione industriale di vegetali.

La tassazione delle colture in serra, ai sensi della lettera b), comma 2, dell'art. 32 del TUIR, avviene in base al reddito agrario soltanto qualora la superficie adibita alla produzione non ecceda il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

Come indicato dalle disposizioni di riferimento, **i coefficienti per determinare i redditi da allevamento, cui si riferiscono il comma 3 dell'art. 32 e il comma 5 dell'art. 56 del TUIR, dovrebbero essere aggiornati con decreto ministeriale ogni due anni.**

Tuttavia, ad oggi l'ultimo decreto adottato risulta essere il D.M. 15 marzo 2019, riferito al biennio 2018-2019. In assenza di indicazioni contrarie, pare corretto continuare ad applicare i coefficienti recati dal predetto decreto, in attesa che il Ministero li aggiorni.

Nessuna novità anche per quanto riguarda **il decreto per individuare i beni cui si riferiscono le attività agricole connesse, di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c., ricomprese tra le attività che generano redditi agrari determinati su base catastale ai sensi della lettera c), comma 2 dell'art. 32 del TUIR.**

Anche in tal caso, nonostante la citata disposizione preveda l'adozione di un decreto ministeriale ogni due anni, l'ultimo decreto adottato è il D.M. 13 febbraio 2015.

Si ricorda che, per i beni non ricompresi nell'elenco ministeriale, persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali determinano il reddito d'impresa conseguito con criterio forfetario, ai sensi del comma 2 dell'art. 56-bis del TUIR, fatta salva l'opzione contraria.

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

Il comma 2, dell'art. 32 del TUIR dispone che **sono considerate attività agricole**:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno
- l'esercizio della silvicoltura
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno $\frac{1}{4}$ (25%) dal terreno
- 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 stessa insiste
- le attività di «coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi» svolte nei limiti, di cui alla lettera b), comma 2, dell'art. 32 del TUIR
- le attività connesse alle principali, di cui al comma 3, dell'art. 2135 c.c., 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, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze su proposta del Ministro delle Politiche agricole e forestali

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

Per le imprese agricole individuali, nonché per le società semplici e gli enti non commerciali che esercitano l'impresa agricola, **il reddito agrario riflette l'ordinaria produttività delle attività agricole svolte sul fondo.**

Il **reddito agrario**, infatti, è:

- **imputato al soggetto che svolge attività agricole di cui al comma 2 dell'art. 32 del TUIR sul terreno posseduto** (a titolo di proprietà, usufrutto, enfiteusi)
- **costituito dalla parte di reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati**, nei limiti delle potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso, di cui al comma 1 dell'art. 32 del TUIR
- **determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe di coltura** secondo le norme della legge catastale, di cui al comma 1, dell'art. 34 del TUIR

ATTENZIONE

L'art. 32 del TUIR individua le tipologie di attività idonee a generare reddito agrario, dettando per ciascuna di esse precisi limiti quantitativi e qualitativi, superati i quali il reddito (per l'eccedenza) configura «reddito d'impresa».

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

Si evidenzia che l'art. 32 del TUIR reca la specifica disciplina del reddito agrario, prevedendo che tale regime si applichi ai redditi ottenuti dallo svolgimento delle seguenti attività:

- **coltivazione del terreno e silvicoltura;**
- **allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e attività di 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 stessa insiste;**
- **attività agricole connesse, di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c., 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 con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del Ministro dell'agricoltura, sovranità alimentare e delle foreste; attualmente, tali beni sono individuati con il D.M. 13 febbraio 2015.**

Il reddito agrario è determinato, in base all'art. 34 del TUIR, mediante l'applicazione di tariffe d'estimo.

Nel Modello Redditi il reddito agrario (eventualmente rivalutato) deve essere indicato nel quadro RA.

I soggetti che possono avvalersi della tassazione con criteri catastali delle attività agricole in quanto le stesse sono produttive di reddito agrario sono le imprese individuali, le società semplici e gli enti non commerciali.

Possono avvalersi della determinazione del reddito con criteri catastali anche le s.n.c., s.a.s., s.r.l. e società cooperative che hanno effettuato l'opzione ai sensi del comma 1093 dell'art. 1 della legge n. 296/2006. Sebbene detti soggetti determinino il reddito con criteri catastali dallo svolgimento della loro attività producono comunque un reddito d'impresa e non reddito agrario.

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

Se la coltura effettivamente praticata sul fondo non corrisponde a quella risultante dal Catasto, i contribuenti devono presentare una denuncia di variazione, al fine di ottenere la revisione del classamento dei terreni interessati.

Gli articoli 29 e 30 del TUIR disciplinano, rispettivamente, le cause di variazione del reddito dominicale dei terreni, i termini e le decorrenze delle denunce presentate.

Ai sensi del comma 3, dell'art. 34 del TUIR le revisioni del classamento disposte dagli artt. 29 e 30 del TUIR valgono anche per i redditi agrari.

Sul tema ulteriori novità per tutti i terreni soggetti al monitoraggio dell'A.G.E.A.

Brutta sorpresa nella manovra per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali

Sgravi Irpef, agricoltori al verde

In legge di bilancio non c'è alcuna proroga per l'esenzione

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Niente proroga per l'esenzione Irpef destinata al comparto agricolo. Più tasse, quindi, per gli agricoltori visto che la manovra 2024 non ripropone l'agevolazione secondo la quale non concorrevano alla determinazione del reddito imponibile i redditi dominicali e agrari dei terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti (Cd) e imprenditori agricoli professionali (Iap).

La legge di bilancio 2024 (legge 30/12/2023 n. 213) pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* 30/12/2023 n. 303, quindi, non proroga per l'anno in corso (2024), l'agevolazione fiscale introdotta dal comma 44 dell'art. 1 della legge 232/2016, secondo la quale non concorrevano alla formazione della base imponibile, ai fini Irpef e delle relative addizionali, i redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati dai coltivatori diretti (Cd) e dagli imprenditori agricoli professionali (Iap), iscritti nella previdenza agricola.

Si ricorda che le disposizioni introdotte dal citato comma 44 prevedevano che per gli anni 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, i redditi dominicali e agrari non concorrevano alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dei col-



tivatori diretti (Cd) e degli imprenditori agricoli professionali (Iap), di cui all'articolo 1 del dlgs 99/2004, iscritti nella propria previdenza agricola.

Dal 2017 e fino al 2023, quindi, i terreni posseduti e condotti da questi contribuenti (coltivatori diretti o Iap) sono rimasti esenti da Irpef sia per il reddito dominicale, sia per il reddito agrario, mentre i terreni che venivano affittati per la coltivazione a soggetti terzi continuavano a produrre reddito dominicale per il proprietario, con applicazione dell'esenzione sul reddito agrario attribuito agli agricoltori iscritti nella previdenza agricola.

Sul tema, l'Agenzia delle entrate aveva a suo tempo precisato che, in base al dettato letterale delle disposizioni richiamate,

l'agevolazione prevista dal comma 44 dell'art. 1 della legge 232/2016, era applicabile esclusivamente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto (Cd) o imprenditore agricolo professionale (Iap) i quali producevano redditi dominicali e agrari (Agenzia delle entrate, circolare 8/E/2017).

Il beneficio era esteso anche ai familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, ai sensi del comma 705 dell'art. 1 della legge 145/2018, sempre se, il detto familiare, apparteneva al medesimo nucleo familiare, era iscritto nella gestione assistenziale e previdenziale agricola, in qualità di coltivatore diretto e partecipasse attivamente nell'esercizio dell'impresa familiare (Agenzia delle entrate, circ.

8/E/2019).

La legge di bilancio per l'anno in corso non ripropone l'agevolazione in commento con la conseguenza che con il trascorso anno (2023) l'esenzione spettante alle persone fisiche del comparto agricolo si estingue e che, dal prossimo anno (2024), i detti contribuenti si troveranno a dover liquidare e pagare l'Irpef su questi redditi fondiari.

Per il comparto agricolo, quindi, si prospetta un periodo d'imposta maggiormente gravato dall'imposizione diretta, in particolare, tenendo anche conto di quanto stabilito dalle disposizioni, di cui al comma 512 dell'art. 1 della legge 228/2012 e del comma 3 dell'art. 14 della legge 441/1998.

Si evidenzia, infatti, che ai fini dell'imposizione diretta, i red-

diti dominicali e agrari dei terreni iscritti negli atti del catasto terreni sono soggetti alla rivalutazione, di cui al comma 50 dell'art. 3 della legge 662/1996 dell'80% per il reddito dominicale e del 70% per il reddito agrario.

Il comma 512 dell'art. 1 della legge 228/2012 citato ha introdotto l'obbligo di eseguire un'ulteriore rivalutazione dei redditi fondiari (dominicale e agrario) dei terreni iscritti in catasto per il 30%, a decorrere dal periodo d'imposta 2015, con la conseguenza che, dal detto periodo d'imposta (2015) e nei seguenti, il reddito dominicale, già aumentato dell'80%, deve essere ulteriormente incrementato del 30%, naturalmente tenendo conto dell'effetto sostitutivo dell'Imu, se applicabile, di cui del comma 1 dell'art. 8 del dlgs 23/2011, e il reddito agrario, già aumentato del 70%, deve essere ulteriormente aumentato del 30%. Con la seconda norma, invece, si dispone che la nota rivalutazione dell'80% e del 70% non si applichi nel caso di terreni concessi in affitto per usi agricoli a giovani imprenditori, ovvero di coloro che non hanno ancora compiuto i 40 anni, e che sono in possesso della qualifica di coltivatore diretto (Cd) o imprenditore agricolo professionale (Iap), anche se esercitano l'attività in forma societaria (riproduzione riservata).

© Riproduzione riservata

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

Era stata prorogata anche per il 2023 l'agevolazione prevista dal comma 44 dell'art. 1 della legge 232/2016 per i coltivatori diretti (C.D.) e per gli Imprenditori agricoli professionali (I.A.P.) di cui all'art. 1 del d.lgs. 99/2004, **iscritti nella previdenza agricola**, in relazione a redditi fondiari dei terreni da loro posseduti e condotti.

Dal 2017 e fino al 2023 la disciplina fiscale di tali terreni è la seguente:

- **i terreni posseduti e condotti da C.D. o I.A.P. sono esenti da IRPEF sia per il reddito dominicale che per il reddito agrario**
- **i terreni che vengono affittati per coltivarli continuano a generare reddito dominicale in capo al proprietario, mentre l'esenzione dall'IRPEF si applica sul reddito agrario in capo ai C.D. o I.A.P.**

Dal 2024 la disposizione non è stata prorogata.

(Agenzia delle entrate, circolare 7 aprile 2017 n. 8/E risposta 9)

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

Comma 3-bis dell'art. 13 del D.L. 215/2023

3-bis. All'articolo 1, comma 44, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Per gli anni 2024 e 2025 i redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui al predetto articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004 iscritti nella previdenza agricola, diversi dalle società che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, concorrono, considerati congiuntamente, alla formazione del reddito complessivo nelle seguenti percentuali:

- a) fino a 10.000 euro, 0 per cento;
- b) oltre 10.000 euro e fino a 15.000 euro, 50 per cento;
- c) oltre 15.000 euro, 100 per cento".

IL REDDITO DEI PRODUTTORI AGRICOLI

La legge n. 18/2024, entrata in vigore il 29 febbraio scorso, di conversione, con modificazioni, del D.L. 215/2023 (decreto “Milleproroghe”) proroga, seppur introducendo delle limitazioni e per un periodo di tempo circoscritto, il regime di esenzione IRPEF dei redditi dominicali e agrari dichiarati dai coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, introdotto dall’art. 1 comma 44 della legge 232/2016 e poi riproposto di anno in anno fino al 2023, e che la legge di bilancio 2024 non aveva prorogato.

La **mancata proroga** dell’esenzione avrebbe comportato, in capo ai predetti soggetti, l’applicazione a partire dal periodo d’imposta 2024 delle regole ordinarie di tassazione, ovvero la concorrenza alla formazione della base imponibile IRPEF dei redditi dominicali e agrari risultanti dagli atti catastali e rivalutati, rispettivamente, dell’80 e del 70 per cento.

Si ricorda, infatti, che le attività agricole esercitate nei limiti dell’art. 32 del TUIR, se svolte da persone fisiche o società semplici, sono attratte nella categoria dei redditi agrari e quindi l’imposta sul reddito delle persone fisiche è determinata su presupposti estimativi e non effettivi, la cui base imponibile è espressa dal reddito agrario e, qualora il terreno agricolo fosse posseduto, dal reddito dominicale; ciò significa che, indipendentemente dal reddito effettivamente conseguito dal fondo e a prescindere dall’effettiva coltivazione della terra, il soggetto che lo possiede sarà assoggettato a tassazione sulla base di un reddito “teorico”, pari alla rendita risultante dalle tariffe d’estimo catastali.

L’emendamento del Governo in sede di conversione del decreto “Milleproroghe” (comma 3-bis dell’art. 13 del DL 215/2023) ha reintrodotta la proroga dell’esenzione IRPEF anche per il 2024 e il 2025 ma con regole diverse rispetto al passato.

E’ prevista una franchigia di esenzione totale per i redditi agrari e dominicali fino a 10.000 euro, una riduzione dell’esenzione al 50% per i medesimi redditi fondiari per la parte eccedente i 10.000 euro e fino a 15.000 euro, mentre oltre i 15.000 euro la tassazione dei redditi agrario e dominicale avviene in misura piena.

Entrano in gioco la riforma fiscale e la proroga per due anni dell'esenzione Irpef

Franchigia per gli agricoltori

Nel modello Redditi 2025 tassazione fondiaria al restyling

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Nei modelli Redditi 2025 debutta la tassazione fondiaria con franchigia per i produttori agricoli. Per gli anni 2024 e 2025, infatti, l'esenzione da tassazione dei redditi fondiari dei terreni, in capo ai coltivatori diretti (Cd) e agli imprenditori agricoli professionali (Iap), iscritti nella previdenza agricola, si applica limitatamente a determinati scaglioni reddituali. Al via anche la tassazione fondiaria delle colture innovative (vertical farm, skyfarming e idroponiche) tenendo conto, però, che il reddito dovrà essere determinato utilizzando, in via transitoria, la tariffa d'estimo più elevata della provincia, incrementata del 400%.

I modelli dichiarativi 2025, quindi, tengono conto sia di quanto indicato dalla riforma fiscale (dlgs 192/2024) sia delle disposizioni contenute nel comma 3-bis dell'art. 13 del dl 215/2023, che hanno prorogato, per gli anni 2024 e 2025, l'esenzione dall'Irpef, come introdotta dal comma 44 dell'art. 1

della legge 232/2016, per i redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti (Cd) e degli imprenditori agricoli professionali (Iap) iscritti nella previdenza agricola.

Diversamente da quanto disposto dal 2017 al 2023, tuttavia, l'esenzione si applica solo limitatamente ad alcuni scaglioni di reddito e i modelli dichiarativi del 2025, riferibili al periodo d'imposta 2024, hanno recepito la detta modifica, con particolare riferimento alla compilazione del quadro "RA".

Per il 2024, infatti, i redditi dominicali e agrari dei produttori agricoli concorrono, considerati congiuntamente, alla formazione del reddito complessivo tenendo conto di una franchigia di esenzione totale fino a 10.000 euro e di una riduzione dell'esenzione ridotta al 50% per la parte eccedente i 10.000 euro ma fino a 15.000 euro mentre, oltre i 15.000 euro, la tassazione di questi redditi fondiari avviene in misura piena.

Per determinare gli scaglioni di riferimento, e dunque la misura di esenzione spettan-

te, è necessario che i valori catastali siano rivalutati con i coefficienti previsti per determinare i redditi fondiari dei terreni.

Se la detta condizione è riferita solo a una parte dell'anno è necessario compilare due distinti rigi, barrando la casella "Continuazione" e la casella "Coltivatore diretto o IAP"; quest'ultima nel rigo relativo al periodo nel quale si è verificata tale condizione. Se nell'anno d'imposta si sono verificate diverse situazioni per uno stesso terreno (variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto e quant'altro), la detta casella deve essere barrata in tutti i rigi per i quali sussiste la condizione agevolativa.

Per la compilazione delle ulteriori colonne deve essere individuata, per ciascun terreno, la percentuale dell'ulteriore rivalutazione, tenendo conto che l'ulteriore rivalutazione è pari al 30%, se non è barrata la casella di colonna "10" e a zero se, invece, è barrata la casella di colonna "10".

I produttori agricoli (Cd e Iap) devono applicare, ai redditi che risultano dal catasto ter-

reni, una rivalutazione dell'80%, per i redditi dominicali, e del 70%, per i redditi agrari, ai sensi del comma 50 dell'art. 3 della legge 662/1996 (non applicando l'ulteriore rivalutazione del 30%, di cui al comma 512 dell'art. 1 della legge 228/2012), e sommare i redditi dominicali e agrari così ottenuti.

A partire dal periodo di imposta in corso al 31/12/2024 (data di entrata in vigore del dlgs 192/2024) e, quindi, dal 2024 (per i solari) e fino all'emanazione del decreto, di cui al comma 3-bis dell'art. 32 del dpr 917/1986, il reddito agrario e il reddito dominicale delle colture prodotte utilizzando immobili censiti al catasto dei fabbricati, di cui alla lett. b-bis), comma 2, dell'art. 32 del Tuir, è determinato con l'applicazione, alla superficie della particella catastale su cui insiste l'immobile, della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia in cui è censita la particella, incrementata del 400%, ai sensi del comma 4-ter dell'art. 28 e del comma 4-bis dell'art. 34 del medesimo testo unico; il detto reddito non può

risultare inferiore alla rendita catastale attribuita all'immobile destinato alle attività dirette alla produzione di vegetali, alla citata lett. b-bis) e, di conseguenza, se la rendita catastale attribuita all'immobile risultasse più alta del reddito dominicale delle colture, deve essere indicata la rendita catastale del citato immobile.

Infine, con l'ulteriore intervento sul comma 4 dell'art. 56-bis del Tuir è stato disposto che i regimi forfetari qui indicati si rendono applicabili anche alle società agricole, di cui al dlgs 99/2004, che hanno esercitato l'opzione per la tassazione fondiaria, ai sensi del comma 1093, dell'art. 1 della legge 296/2006.

Pertanto, le società (di persone, a responsabilità limitata o cooperative), che optano per la tassazione su base catastale ai sensi dell'art. 32 del dpr 917/1986 e la esercitano nei limiti prescritti, possono utilizzare i regimi forfetari di determinazione dei redditi derivanti dalle attività agricole connesse, di cui al citato 56-bis del Tuir.

— © Riproduzione riservata —

REDDITI DOMINICALI E AGRARI PER COLTIVATORI DIRETTI E IAP

Colonna 10 (Coltivatore diretto o IAP): barrare la casella nel caso di coltivatore diretto e di imprenditore agricolo professionale (IAP) iscritto nella previdenza agricola, che fruiscono del regime agevolato previsto dall'articolo 1, comma 44, legge 11 dicembre 2016, n. 232, come modificato dall'articolo 13, comma 3-bis, del decreto legge 30 dicembre 2023, n. 215.

Per gli anni 2024 e 2025, infatti, i redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola, concorrono, considerati congiuntamente, alla formazione del reddito complessivo nelle seguenti percentuali: a) fino a 10.000 euro, ZERO per cento; b) oltre 10.000 euro e fino a 15.000 euro, 50%; c) oltre 15.000 euro, 100%.

Se tale condizione è riferita solo ad una parte dell'anno è necessario compilare due distinti righi, barrando la casella "Continuazione" e la casella "Coltivatore diretto o IAP"; quest'ultima solo nel rigo relativo al periodo nel quale si è verificata tale condizione.

Se nell'anno d'imposta si sono verificate diverse situazioni per uno stesso terreno (variazioni di quote di possesso, terreno dato in affitto, ecc.), la presente casella va barrata in tutti i righi per i quali sussiste la condizione agevolativa.

Ai fini della compilazione delle colonne successive va individuata per ciascun terreno la percentuale dell'ulteriore rivalutazione da applicare. **L'ulteriore rivalutazione è pari: – al 30 per cento se non è barrata la casella di colonna 10; – a zero se, invece, è barrata la casella di colonna 10.**

QUADRO RA REDDITI DEI TERRENI		Reddito dominicale non rivalutato		Titolo		Reddito agrario non rivalutato		Possesso giorni %		Canone di affitto in regime vincolistico		Casi particolari		Contingenza (*)		IMU non dovuta		Coltivatore diretto o IAP	
1		2		3		4		5		6		7		8		9		10	
RA1		Reddito dominicale imponibile		Reddito agrario imponibile		Reddito dominicale non imponibile		Domenicale IAP		Agrario IAP		Produzione vegetali							
11		12		13		14		15		16		17		18		19		20	
RA2		11		12		13		14		15		16		17		18		19	
RA3		11		12		13		14		15		16		17		18		19	
RA4		11		12		13		14		15		16		17		18		19	

Esclusi i terreni all'estero
da includere nel Quadro RL

I redditi dominicale
(col. 1) e agrario
(col. 3) vanno
indicati senza
operare la rivalutazione

IL QUADRO «RD» PER LE ATTIVITA' AGRICOLE ECCEDENTARIE

Il quadro RD deve essere utilizzato per dichiarare il reddito derivante dall'attività di allevamento di animali e/o da quelle dirette alla produzione di vegetali eccedenti il limite di cui all'art. 32, comma 2, lett. b), del TUIR, qualora detto reddito sia determinato ai sensi del comma 5 dell'art. 56 (Sezione I) e/o del comma 1 dell'art. 56-bis (Sezione II). La Sezione III deve essere utilizzata per dichiarare i redditi derivanti dalle altre attività agricole di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 56-bis (Sezione II) del TUIR, nonché quelli dei soggetti che esercitano attività di agriturismo, di cui alla legge n. 96 del 20 febbraio 2006, e che determinano il reddito secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, della legge n. 413 del 1991. L'art. 1, comma 225, della legge n. 160 del 2019 ha introdotto, con decorrenza dal 1° gennaio 2020, il comma 3-bis dell'art. 56-bis del TUIR. Nella presente sezione vanno, quindi, dichiarati anche i redditi derivanti dalle attività dirette alla commercializzazione di piante vive e prodotti della floricoltura acquistate da imprenditori agricoli floro vivaistici di cui all'art. 2135 del c.c., nei limiti del 10 per cento del volume di affari, da altri imprenditori agricoli floro vivaistici. Nella Sezione III del presente quadro vanno altresì dichiarati i redditi derivanti dall'attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, qualora detti redditi siano determinati secondo i criteri previsti dal citato comma 423 (Sezione III); Nella Sezione III del presente quadro vanno altresì, dichiarati i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di enoturismo, di cui all' art. 1, commi da 502 a 504, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, per la quale si applicano le disposizioni fiscali previste dall'art. 5, comma 1, della legge n. 413 del 1991.Tale attività è considerata attività agricola connessa ai sensi del comma 3 dell'art. 2135 del c.c. ove svolta dall'imprenditore agricolo, singolo o associato, di cui al medesimo art. 2135 del c.c. (art. 1, comma 2, del decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo del 12 marzo 2019).

		CODICE FISCALE <table border="1"> <tr> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td> </tr> </table>																									PERIODO D'IMPOSTA 2024	
PF PERSONE FISICHE 2025 Genova Entrate		REDDITI QUADRO RD Reddito di allevamento di animali e reddito derivante da produzione di vegetali e da altre attività agricole																										
SEZ. I Allevamento di animali Impiegato proprio familiare ☐		RD1 Codice attività																										
		RD2 Numero dei capi normalizzati																										
		RD3 Numero capi allevabili nei limiti dell'art. 32 del Tuir																										
		RD4 Numero dei capi eccedenti (RD2 - RD3)																										
		RD5 Reddito di allevamento eccedente														00												
SEZ. II Produzione di vegetali oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) del TUIR		RD6 Superficie totale di produzione ¹			Superficie del terreno su cui insiste la produzione ²																							
		RD7 Superficie eccedente																										
		RD8 Ammontare del reddito agrario												00														
		RD9 Reddito derivante dall'attività agricola eccedente												00														
SEZ. IIA Produzione di vegetali oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b-bis) del TUIR		RD6A Superficie totale di produzione ¹			Superficie di riferimento ²																							
		RD7A Superficie eccedente																										
		RD8A Ammontare del reddito agrario												00														
		RD9A Reddito derivante dall'attività agricola eccedente												00														
SEZ. III Attività agricola connesse		Agricoltura ¹	Produzione di besti. ²		Fornitura di servizi ³		Commercio di piante ⁴																					
		RD10 Reddito derivante da attività agricole connesse																										
		Energia da fonti rinnovabili ⁵	Estrazione a/o sfruttamento ⁶		Produzione di beni art. 32 c. 2, lett. b-ter ⁷																							
		Totale ⁸														00												
SEZ. IV Determinazione del reddito Impatriati Art. 16 D.Lgs. 147/2015 ☐		RD11 TOTALE REDDITO (Rigo RD5 + RD9A + RD10, col. 7)															00											
		RD12 Recupero incentivi fiscali															00											
		RD14 REDDITO															00											
		RD15 Quota imputata ai collaboratori dell'impresa familiare o ai coniugi di azienda coniugale non gestita in forma societaria															00											
		RD16 Reddito dell'impresa di spettanza dell'imprenditore															00											
		RD17 Perdite d'impresa portate in diminuzione del reddito															00											
		(di cui degli anni precedenti)															00											
		RD18 Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore al netto delle perdite d'impresa															00											
		RD19 Ritenute d'acconto subite di spettanza dell'imprenditore															00											

IL QUADRO «RD» PER LE ATTIVITA' AGRICOLE ECCEDENTARIE

L'art. 1 del d.lgs. 192/2024, di revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES), intervenendo sul comma 1 dell'art. 32 del D.P.R. 917/1986 (TUIR) **ha allineato la disciplina fiscale dei redditi agrari alla disposizione civilistica, di cui all'art. 2135 c.c. (imprenditore agricolo) che, com'è noto, considera attività agricole quelle che "utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine", anche in assenza di uno stretto vincolo con il terreno (fondo rustico).**

Di conseguenza, sul piano prettamente tributario, il collegamento con il terreno è stato reso solo potenziale e non obbligatorio, al fine di ricomprendere tra le attività produttive di reddito agrario, tra l'altro, anche le moderne tecniche di produzione agricola che non richiedono l'utilizzo del suolo (*vertical farm*, *skyfarming* e colture idroponiche), posto che per ottenere la qualifica di impresa agricola, con conseguente applicazione della tassazione fondiaria, resta necessario svolgere una o più fasi necessarie del ciclo biologico vegetale o animale, ai sensi del comma 2 dell'art. 2135 c.c..

Superati i detti limiti, gli imprenditori agricoli individuali, le società semplici e gli enti non commerciali realizzano redditi, qualificabili d'impresa, da determinare con i relativi criteri o con determinati criteri forfetari (salvo opzione), applicando coefficienti, di cui al comma 5 dell'art. 56 e dell'art. 56-bis del D.P.R. 917/1986 (TUIR) alla stessa stregua delle società commerciali (snc, sas e società di capitali) conseguono dalle attività agricole redditi d'impresa che hanno optato per la tassazione fondiaria.

Per le società commerciali che assumono la qualifica di "società agricola", ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 99/2004 (con esclusione delle società per azioni), infatti, è possibile optare per la tassazione su base fondiaria, ai sensi del comma 1093 dell'art. 1 della legge 296/2006..

IL QUADRO «RD» PER LE ATTIVITA' AGRICOLE ECCEDENTARIE

Produzione in serra eccedente

Il comma 3, dell'art. 31 della legge 23 dicembre 1994 n. 724 ha previsto che le norme in materia di tassazione del reddito d'impresa si applicano in caso di coltivazione industriale di vegetali.

La tassazione delle colture in serra, ai sensi della lettera b), comma 2 dell'art. 32 del D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.), avviene in base al reddito agrario soltanto qualora la superficie adibita alla produzione non ecceda il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste.

A tal proposito, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che per il calcolo della superficie adibita alla produzione, occorre fare riferimento all'area sulla quale insiste la produzione stessa (ripiani o bancali), e non già a quella coperta dalla struttura (Agenzia delle Entrate, risoluzione 11 marzo 1998 n. 15/E e risoluzione 26 settembre 2000 n. 148/E - Ministero delle Finanze, circolare 15 maggio 1997 n. 137/E, risposta 15.8).

Di conseguenza, se il suolo non viene utilizzato per la coltivazione, "rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due ripiani o bancali".

Se la superficie coltivata ecceda il doppio di quella del fondo i soggetti persone fisiche, alle società semplici ed agli enti non commerciali si rende applicabile l'art. 56-bis del T.U.I.R. che prevede un regime agevolato per la determinazione del reddito d'impresa derivante dall'attività di produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili (serre); regime «non» applicabile alle società commerciali di persone (snc, sas) e di capitali (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l., società cooperative, ecc.), agli enti commerciali residenti ed agli enti e società non residenti in Italia.

In particolare, si prevede che il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

Reddito forfetario = (Reddito agrario : Superficie di base effettivamente coltivata) x Superficie eccedente

I soggetti ai quali si rende applicabile il regime forfetario possono decidere di non avvalersi del regime forfetario, optando per la determinazione del reddito in base ai criteri ordinari (Agenzia delle Entrate, risoluzione 27 gennaio 2006 n. 20/E).

IL QUADRO «RD» PER LE ATTIVITA' AGRICOLE ECCEDENTARIE

Sezione II - La presente sezione va compilata per dichiarare il reddito derivante dalle attività di produzione di vegetali eccedente il limite di cui alla **lettera b) del comma 2 dell'art. 32 del TUIR**, qualora detto reddito sia determinato ai sensi del comma 1 dell'art. 56-bis del TUIR

Sezione IIA - SEZIONE II-A – Produzione di vegetali oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b-bis) del TUIR La presente sezione va compilata per dichiarare il reddito derivante dalle attività di produzione di vegetali eccedente il limite di cui alla **lettera b-bis) del comma 2 dell'art. 32 del TUIR**, qualora detto reddito sia determinato ai sensi del comma 1 dell'art. 56-bis del TUIR.

SEZ. II Produzione di vegetali oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) del TUIR	RD6	Superficie totale di produzione	¹		Superficie del terreno su cui insiste la produzione	²	
				€			€
	RD7	Superficie eccedente					€
	RD8	Ammontare del reddito agrario					,00
SEZ. IIA Produzione di vegetali oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b-bis) del TUIR	RD9	Reddito derivante dall'attività agraria eccedente					,00
	RD6A	Superficie totale di produzione	¹		Superficie di riferimento	²	
				€			€
	RD7A	Superficie eccedente					€
	RD8A	Ammontare del reddito agrario					,00
	RD9A	Reddito derivante dall'attività agraria eccedente					,00

IL QUADRO «RD» PER LE ATTIVITA' AGRICOLE ECCEDENTARIE

Sono considerate attività agricole **produttive di reddito agrario**:

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 stessa insiste;

b-bis) le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10, entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento definita con il decreto di cui al comma 3-bis;

b-ter) le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile;

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

SEZ. II Produzione di vegetali oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) del TUIR	RD6	Superficie totale di produzione	¹		Superficie del terreno su cui insiste la produzione	²	
	RD7	Superficie eccedente					
	RD8	Ammontare del reddito agrario					,00
	RD9	Reddito derivante dall'attività agraria eccedente					,00
SEZ. IIA Produzione di vegetali oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b-bis) del TUIR	RD6A	Superficie totale di produzione	¹		Superficie di riferimento	²	
	RD7A	Superficie eccedente					
	RD8A	Ammontare del reddito agrario					,00
	RD9A	Reddito derivante dall'attività agraria eccedente					,00

PRIMO INSEDIAMENTO GIOVANI IN AGRICOLTURA

L'art. 4 della legge 36/2024 riconosce, a favore delle «imprese giovanili agricole» (art. 2), che intraprendono un'attività d'impresa (agricola), la possibilità di optare per un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'IRAP.

L'imposta sostitutiva è determinata applicando l'aliquota del 12,5% alla base imponibile costituita dal reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta, limitatamente alle attività agricole diverse da quelle per le quali il reddito è determinato forfetariamente ovvero ai sensi dell' art. 32 del TUIR.

Con riguardo a tale imposta sostitutiva è stata introdotta l'apposita sezione «XXV» nel quadro «RQ» dei modelli REDDITI PF, SP e SC 2025.

Pertanto, come si evince anche dalle istruzioni a detti modelli dichiarativi, l'imposta sostitutiva si applica ai soli redditi d'impresa da attività agricola determinati secondo le regole ordinarie, ossia analiticamente.

L'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva:

- **ha effetto per il periodo di imposta in cui l'attività è iniziata e per i 4 periodi di imposta successivi;**
- **deve essere esercitata mediante comportamenti concludenti, ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 442/1997, e comunicata nella dichiarazione IVA annuale riferita all'anno di esercizio (l'opzione esercitata dal 2024 deve essere indicata barrando la casella 1 del rigo «VO27» del modello IVA 2025, da presentare entro il 30 aprile 2025).**

SEZIONE XXV Regime agevolato primo insediamento imprese giovanili in agricoltura Assenza reddito ☐	RQ106	1 Imponibile 0,00	Perdite pregresse		4 Totale 0,00	12,50%	5 Imposta 0,00
		2 In misura limitata 0,00	3 In misura piena 0,00				

LE ATTIVITA' CONNESSE

LE ATTIVITA' CONNESSE

Sono considerate **attività agricole, ancorché non svolte sul terreno, quelle di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c. dirette alla manipolazione, alla conservazione, alla trasformazione, alla commercializzazione, alla valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali**, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (con riguardo alla vendita diretta si faccia riferimento all'art. 4 del d.lgs. 228/2001).

Secondo le disposizioni civilistiche, al ricorrere di alcune condizioni, sono considerate attività agricole connesse anche:

- **le attività dirette alla fornitura di beni o servizi**
- **le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale**
- **le attività di ricezione ed ospitalità**

In aggiunta, costituiscono attività connesse ai sensi del comma 3, dell'art. 2135 c.c. e si considerano produttive di reddito agrario la produzione e la cessione, ai sensi del comma 910, dell'art. 1 della legge 208/2015 e del comma 1-bis, dell'art. 22 del D.L. 66/2014:

- **di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno**
- **di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli**

LE ATTIVITA' CONNESSE

Con riferimento allo **svolgimento da parte di un imprenditore agricolo di determinate attività** sui propri terreni, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che:

- **l'attività di produzione e commercializzazione di vini, aceto e olio, derivanti dalla coltivazione di viti e ulivi con utilizzo esclusivo di uve e olive proprie, così come l'attività di coltivazione di cedri finalizzata alla produzione di marmellate con utilizzo esclusivo di frutti propri, rientrano tra le attività agricole connesse** ai sensi della lettera c), comma 2 dell'art. 32 del TUIR per le quali si produce reddito agrario. Ai fini IVA la commercializzazione di vini, aceto e olio derivanti dalla coltivazione di viti e ulivi, con utilizzo esclusivo di uve e olive proprie, rientra nell'ambito applicativo del regime IVA speciale riservato ai produttori agricoli di cui all'art. 34 del D.P.R. 633/72, mentre il regime non si applica alla commercializzazione di marmellata
- **l'attività di confezionamento e commercializzazione di cesti regalo con beni acquistati da terzi che non viene esercitata congiuntamente a un processo di manipolazione o trasformazione genera reddito d'impresa** che deve essere determinato analiticamente. Non può essere applicato neanche in questo caso il regime speciale IVA

(Agenzia delle Entrate, risposta interpello 28 luglio 2020 n. 228)

LE ATTIVITA' CONNESSE

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, da tempo, prima con una consulenza giuridica rilasciata a una associazione di categoria e poi con una specifica risoluzione che rientrano tra le attività agricole, di cui alla lettera c), comma 2, dell'art. 32 del TUIR, quindi sono produttive di reddito agrario, in quanto dirette alla manipolazione, le seguenti attività:

- **la concimazione e l'inserimento all'interno del terriccio di ritentori idrici al fine di garantire la shelf-life del prodotto, sia durante il trasporto che durante la fase di permanenza delle stesse presso il cliente**
- **il trattamento delle zolle, al fine di eliminare gli insetti nocivi all'apparato radicale**
- **altre attività come la potatura, la steccatura e la rinvasatura**

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate (circolare 15 novembre 2004 n. 44/E) **si considerano «attività connesse» tassate su base catastale quelle derivanti dalla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli tassativamente indicati nei decreti ministeriali cui rimanda l'art. 32 del TUIR (si tratta dei DM 11 luglio 2007, DM 5 agosto 2010, DM 17 giugno 2011 e DM 13 febbraio 2015).**

I citati decreti ricomprendono tra le attività agricole connesse, per le quali lo si ripete è applicabile la tassazione su base catastale, anche **le attività di manipolazione dei prodotti derivanti dalla coltivazione delle piante (florovivaismo).**

(Agenzia delle Entrate, risoluzione 29 gennaio 2018 n. 11/E)

L'Agenzia delle entrate su concimazione, potatura, steccatura, rinvasatura

Fisco leggero per i vivaisti

Le attività lavorative vanno tassate a forfait

di FABRIO G. POGGLIANI

Fisco light sui vivai: la concimazione, il trattamento delle zolle, la potatura, la steccatura e la rinvasatura sono attività di manipolazione da tassare su base catastale. Questa la chiara risposta dell'Agenzia delle entrate, fornita nell'ambito di una consulenza giuridica (n. 954-72/2014 - registro ufficiale n. 81297/2015) a una associazione di categoria che, con apposita istanza (31/10/2014) aveva richiesto precisazioni in merito al trattamento tributario da riservare a determinate attività eseguite sulle piante prodotte nei vivai.

Posto che l'esercizio delle attività di ortoflorovivaismo è sicuramente da ricondurre tra le attività agricole tipiche, quella di coltivazione del fondo, ai sensi dell'art. 2135 c.c. (Cassazione, sentenza 2684/1976 e ministero delle finanze, ris. 9/2810/1981), si è posto il problema del trattamento tributario delle piante acquistate da terzi che, se non ricoltivate

(ovvero curate nel vivaio con una fase del ciclo biologico), sono immesse sul mercato, nel rispetto della prevalenza, al fine di ampliare la gamma dei prodotti, previa una attività di «manipolazione».

In particolare, nella richiesta di parere è stato evidenziato che le piante e i fiori necessitano, comunque, di attività specifiche come quelle relative a: a) concimazione, inserimento del terriccio nei ritentori idrici (shelf-life del prodotto), sia durante il trasporto che durante la fase di permanenza delle stesse presso il cliente b) trattamento delle zolle, al fine di eliminare gli insetti nocivi dall'apparato radicale c) potatura, steccatura e rinvasatura. Inoltre, è stato evidenziato che le dette attività non sono facoltative ma «dirette a raggiungere standard qualitativi omogenei anche in funzione delle necessità fitosanitarie imposte dai Paesi importatori»; di conseguenza, le dette attività, per la dottrina più qualificata, devono essere ricondotte tra le attività che sono assorbite

dal reddito agrario e non sono riconducibili tra quelle commerciali.

L'Agenzia delle entrate ha richiamato puntualmente un proprio documento di prassi (circ. 44/E/2004) e, confermando che si qualificano attività agricole «le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali» (cosiddette «attività connesse»), ribadisce che, tutte le attività di «manipolazione», evidenziate alle lettere a), b) e c) dell'istanza, come indicato nel parere del ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali (parere n. 24856/2015), sono da tassare su base catastale, ai sensi del combinato disposto della lett. c), comma 2, art. 32 del Tuir e dei decreti attuativi biennali (da ultimo, dm 13/02/2015).

Tutto ciò perché, per tutte le attività di manipolazione, come sopra richiamate, sono necessarie adeguate e specifiche competenze, nonché capacità e conoscenze agronomiche proprie dell'imprenditore agricolo e, con particolare riferimento a quella lavorazione inserita nella lettera a) dell'istanza (concimazione e inserimento del terriccio), il Mipaaf ha affermato che la stessa «costituisce un'attività di manipolazione specializzata atta a garantire, non soltanto la qualità del prodotto finale, ma anche il soddisfacimento degli standard qualitativi in funzione dell'attività di esportazione e dei relativi requisiti imposti da paesi terzi» giacché «la peculiarità del settore vivaistico (...) impone una cura particolare dello stato sanitario delle piante al fine di evitare la diffusione di agenti patogeni».



La risposta sul sito www.italiaoggi.it/documenti

AL SENATO

Rush finale sul decreto agricoltura

di GIUSY PASCUCCI

È iniziato ieri, e proseguirà oggi, in aula al senato, l'esame del disegno di legge di conversione in legge del dl agricoltura (51/2015) recante disposizioni urgenti in materia di rilancio dei settori agricoli in crisi. Dopo il parere della commissione bilancio, ieri il provvedimento, già approvato senza alcun voto contrario alla camera, ha rischiato di veder sfumare la scadenza del 5 luglio per la sua conversione in legge. Le opposizioni, infatti, hanno chiesto che il testo tornasse in commissione agricoltura, eccependo il fatto che non ci fosse stato il tempo necessario per discuterlo. Va detto che la settimana scorsa durante i lavori in compagnia le opposizioni avevano abbandonato i lavori. L'aula, dopo due votazioni in merito (per mancanza del numero legale), ha scelto di procedere alla votazione del testo.

LE ATTIVITA' CONNESSE

Per la produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti fotovoltaiche, oltre la soglia di 260.000 kWh anno, l'imprenditore agricolo determina forfetariamente i redditi d'impresa conseguiti, con coefficiente di redditività del 25% (comma 423 dell'art. 1 della legge 266/2005).

Per l'applicazione di tale regime, l'Amministrazione Finanziaria richiede il riscontro di specifici requisiti di connessione all'attività agricola principale, individuati dall'Agenzia delle Entrate (circ. 32/E/2009).

Si ritiene che il dettato letterale del comma 423 dell'art. 1 della legge 266/2005 (come modificato dal comma 910 dell'art. 1 della legge 208/2015) sia poco coerente, in quanto, per le attività di produzione e cessione di energia eccedente la soglia dei 260.000 kWh anno, non sembrerebbe richiedere il requisito di connessione all'attività agricola di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c..

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che, per la determinazione forfetaria dei redditi da cessione di energia fotovoltaica eccedente la soglia dei 260.000 kWh anno, è comunque necessario riscontrare, unitamente ai requisiti della circolare 32/E/2009, anche la prevalenza dell'attività agricola rispetto a quella di produzione di energia (che identifica, appunto, il criterio di connessione richiesto dal comma 3 dell'art. 2135 c.c.).

**(Agenzia delle Entrate, circolare 6 luglio 2009 n. 32/E –
risposte 22 gennaio 2024 n. 11 e 1 giugno 2022 n. 319)**

LE ATTIVITA' CONNESSE

I prodotti agricoli assorbiti dal reddito agrario

Dm 13 febbraio 2015

(con effetti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2013)

Prodotti	Codice ATECO
Produzione di carni e prodotti della loro macellazione	(10.11.0 – 10.12.0)
Produzione di carne essiccata, salata o affumicata, salsicce e salami	(ex 10.13.0)
Lavorazione e conservazione delle patate, escluse le produzioni di puré di patate disidratato, di snack a base di patate, di patatine fritte e la sbucciatura industriale delle patate	(ex 10.31.0)
Produzione di succhi di frutta e di ortaggi	(10.32.0)
Lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi	(10.39.0)
Produzione di olio di oliva e di semi oleosi	(01.26.0 – 10.41.1 – 10.41.2)
Produzione di olio di semi di granturco (olio di mais)	(ex 10.62.0)
Trattamento igienico del latte e produzione dei derivati del latte	(01.41.0 – 01.45.0 – 10.51.1 – 10.51.2)
Lavorazione delle granaglie	(da 10.61.1 a 10.61.3)
Produzione di farina o sfarinati di legumi da granella secchi, di radici o tuberi o di frutta in guscio commestibile	(ex 10.61.4)
Produzione di pane	(ex 10.71.1)
Produzione di paste alimentari fresche e secche	(ex 10.73.0)
Produzione di vini	(01.21.0 - 11.02.1 – 11.02.2)
Produzione di grappa	(ex 11.01.0)
Produzione di aceto	(ex 10.84.0)
Produzione di sidro e di altri vini a base di frutta	(11.03.0)
Produzione di malto e birra	(11.06.0) e (11.05.0)
Disidratazione di erba medica	(ex 10.91.0)
Lavorazione, raffinazione e confezionamento del miele	(ex 10.89.0)
Produzione di sciroppi di frutta	(ex 10.81.0)
Produzione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi, mediante congelamento, surgelamento, essiccazione, affumicatura, salatura, immersione in salamoia, inscatolamento, e produzione di filetti di pesce	(ex 10.20.0)
Manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni	01.11, 01.12, 01.13, 01.15, 01.16, 01.19, 01.21, 01.23, 01.24, 01.25, 01.26, 01.27, 01.28 e 01.30, nonché di quelli derivanti dalle attività di cui ai sopraelencati gruppi e classi
Manipolazione dei prodotti derivanti dalla silvicoltura, comprendenti la segazione e la riduzione in tondelli, tavole, travi ed altri prodotti simili compresi i sottoprodotti, i semilavorati e gli scarti di segazione delle piante	(02.10.0 e 02.20.0)
Nota bene: in grassetto le nuove attività connesse, di cui alla lettera c), comma 2, art. 32 del Tuir.	

Note:

Si vedano:

- il DM 13.2.2015, pubblicato in G.U. 16.3.2015 n. 62;
- il DM 17.6.2011, pubblicato in G.U. 27.6.2011 n. 147;
- il DM 5.8.2010, pubblicato in G.U. 10.9.2010 n. 212.

In attuazione di tale disposizione, per il biennio 2018-2019, il DM 15.3.2019, pubblicato in G.U. 4.4.2019 n. 80.

Si vedano:

- per il biennio 2016-2017, il DM 15.6.2017, pubblicato in G.U. 13.7.2017 n. 162;
- per il biennio 2014-2015, il DM 18.12.2014, pubblicato in G.U. 7.1.2015 n. 4;
- per il biennio 2009-2010, il DM 10.5.2010, pubblicato in G.U. 17.6.2010 n. 139 (che ha confermato i parametri forniti dal DM 20.4.2006 con riferimento al biennio 2005-2006);
- per il biennio 2007-2008, il DM 27.5.2008, pubblicato in G.U. 13.6.2008 n. 137 (che ha confermato i parametri forniti dal DM 20.4.2006 con riferimento al biennio precedente);
- per il biennio 2005-2006, il DM 20.4.2006, pubblicato in G.U. 27.4.2006 n. 97;
- per il biennio 2003-2004, il DM 17.12.2003, pubblicato in G.U. 30.12.2003 n. 301.

PRODUZIONE DI PANE - ATTIVITÀ AGRICOLA CONNESSA LEGITTIMITÀ

Il Consiglio di Stato ha accolto l'appello avverso la sentenza del TAR Lazio 28.4.2021 n. 4916, che aveva dichiarato l'illegittimità dei previgenti D.M. 5 agosto 2010 e 17 giugno 2011, nella parte in cui contemplavano, tra le attività agricole connesse produttive di reddito agrario, di cui alla lettera c) comma 2 dell'art. 32 del TUIR, anche la produzione di pane.

L'appello viene accolto per un motivo procedurale, **senza esaminare nel merito la legittimità dei predetti decreti**: il ricorso di primo grado è dichiarato infatti improcedibile in ragione della mancata impugnazione del sopravvenuto **D.M. 13 febbraio 2015**, attualmente vigente, che ha confermato l'inserimento della "produzione di pane" tra le attività agricole connesse produttive di reddito agrario, ai sensi delle disposizioni di cui alla lettera c) comma 2 dell'art. 32 del TUIR.

(Consiglio di Stato, sentenza 10 ottobre 2022 n. 8670)

LE ATTIVITA' CONNESSE

Pertanto, nell'ambito dell'impresa agricola si potranno presentare le seguenti situazioni:

- **attività connesse assorbite dal «reddito catastale»**: rientrano nella tassazione agraria del reddito se rispettano i limiti indicati in precedenza, se le attività sono indicate nel decreto biennale richiamato dall'articolo 32 del TUIR o, anche se non rispettano il principio della prevalenza, rientrano nei limiti della franchigia (doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo)
- **attività connesse tassate in «via forfetaria»**: se i beni ottenuti attraverso la manipolazione o trasformazione rispettano il criterio di prevalenza ma non rientrano nel decreto ministeriale a valenza biennale, tassazione con i coefficienti di cui all'articolo 56-bis del TUIR in alternativa alla tassazione ordinaria
- **attività connesse a «tassazione ordinaria»** - se i beni non rientrano tra quelli elencati nel decreto e non si rispetta la prevalenza, l'intero reddito prodotto costituisce reddito d'impresa da determinarsi analiticamente ai sensi dell'articolo 56 del TUIR

(Agenzia delle entrate, circolare 15 novembre 2004 n. 44/E)

LE ATTIVITA' CONNESSE

I prodotti, derivanti dalle attività di manipolazione e trasformazione, non inseriti nell'elenco potranno determinare il reddito d'impresa in via forfetaria applicando un coefficiente di redditività del 15% sull'ammontare dei corrispettivi registrati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, secondo quanto disposto dal comma 2, dell'articolo 56-bis del nuovo testo unico delle imposte dirette (TUIR).

Se l'attività di manipolazione o trasformazione è esercitata “occasionalmente”, grazie al comma 2-bis, dell'articolo 71 del nuovo TUIR, il reddito sarà ugualmente determinato con lo stesso coefficiente di redditività, indicato al punto che precede ma con indicazione nella dichiarazione dei redditi fra i “redditi diversi”.

Quindi:

- **il reddito sia determinato forfetariamente**: ai sensi del comma 3, dell'articolo 56-bis del TUIR, per le attività di fornitura di servizi, di cui al comma 3, dell'articolo 2135 c.c., il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni assoggettate o soggette a registrazione ai fini IVA, **il coefficiente di redditività pari al 25%**
- **sempreché l'attività sia svolta con mezzi e risorse dell'azienda agricola**: per fruire del regime forfetario è necessario che vengano utilizzate attrezzature “normalmente” impiegate nell'attività principale, rispetto alle attrezzature impiegate solo per l'attività per conto terzi

(Agenzia delle entrate circolare 15 novembre 2004 n. 44/E – paragrafo 3)

La circolare 25/E sugli interventi di miglioramento dell'offerta dell'agricoltore

Lavorazioni a reddito agrario

Le trasformazioni di prodotti sono attività connesse

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Devono essere considerate «attività connesse», assorbite dalla tassazione fondiaria, anche le attività di manipolazione e/o trasformazione dei prodotti agricoli acquistati presso imprese terze, destinate al miglioramento della gamma dei beni offerti dall'impresa agricola o all'incremento della redditività di quest'ultima.

L'Agenzia delle entrate con la circolare 25/E/2014 (§ 2.4) indica le modalità di contrasto e prevenzione dell'evasione anche per il comparto agricolo, invitando gli uffici periferici a eseguire l'attività di controllo «tenendo conto prioritariamente delle imprese che svolgono le cosiddette «attività connesse»».

Il dlgs. 228/2001 (legge sulla modernizzazione del settore agricolo) ha modificato «sostanzialmente» l'articolo 2135 c.c., definendo in modo più puntuale le attività agricole principali e quelle connesse.

La conseguenza è che, dopo la novella, si devono ritenere agricole anche le attività di

manipolazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano a oggetto prodotti ottenuti «prevalentemente dal fondo» o dall'allevamento di animali.

La «prevalenza» è stabilita in termini quantitativi, come confermato nel documento di prassi del 2004 delle Entrate (circ. 44/E/2004), mentre, ai fini tributari, il comma 6, dell'art. 2, della legge 350/2003 (Finanziaria 2004) ha modificato l'articolo 32, dpr 917/1986, con particolare riferimento alle «attività connesse», stabilendo che le attività di cui al comma 3, dell'articolo 2135 c.c. (le connesse, appunto) con riferimento ai beni individuati da un apposito decreto interministeriale (Mef e Mipaaf), rientrano nel reddito agrario e, di conseguenza, devono essere tassate su base fondiaria.

Il concetto espresso dal comma 3, dell'art. 2135 c.c. è di fondamentale importanza al fine di comprendere chiaramente che il «produttore agricolo», ovvero colui che esercita le attività di produzione di beni agricoli, può essere anche co-

lui che, al fianco di un'attività (principale) di coltivazione del fondo, di allevamento di animali o di selvicoltura, esegue un'attività di trasformazione (per esempio, l'uva in vino) o di semplice manipolazione (pulitura del radicchio, cottura delle bietole e quant'altro) di prodotti del medesimo comparto, nel rispetto del principio della «prevalenza».

Peraltro, è la stessa Agenzia delle entrate (circ. 44/E/2002) che ha precisato che gli «acquisti» di prodotti agricoli «presso terzi» sono ammessi se effettuati da imprenditori agricoli «al fine di migliorare la qualità del prodotto finale e aumentare la redditività complessiva dell'impresa agricola», con la conseguenza che, solo in passato (prima delle modifiche indicate), il miglioramento quantitativo del prodotto finale era considerato un carattere necessario per ricondurre i redditi derivanti dall'attività «agricola connessa» al regime dei redditi agrari, di cui alla lettera c), comma 2, dell'art. 32 del Tuir.

È la stessa Agenzia delle entrate (circ. 44/E/2004) che

ammette, ai fini della tassazione fondiaria del reddito conseguito, la possibilità di eseguire acquisti, nel rispetto della prevalenza dei prodotti «propri» rispetto a quelli acquistati «da terzi», al fine di aumentare la quantità del prodotto trattato senza che intervenga, a seguito dell'immissione nel processo produttivo dei prodotti di terzi, una variazione significativa nella qualità del prodotto.

Inoltre, le Entrate ammettono che si possono eseguire acquisti di prodotti agricoli presso imprese terze per «un miglioramento della gamma di beni complessivamente offerti dall'impresa agricola», vale a dire beni della stessa tipologia di quelli propri.

Con riferimento, poi, alla verifica della sussistenza del requisito della «prevalenza», nei documenti di prassi richiamati, è stato confermato il cosiddetto «criterio quantitativo», basato su un confronto della quantità prodotta in proprio, che deve necessariamente risultare di entità superiore alla quantità di beni acquistati da terzi. Nel caso di acquisti effettuati per

il miglioramento della gamma «non omogenei» (per esempio, pesche e fragole, rose e orchidee e quant'altro), le Entrate hanno precisato, correttamente, che in tal caso, non potendo fare un raffronto per la diversa tipologia, la prevalenza deve essere verificata tenendo conto del «valore normale» dei prodotti propri, rispetto al «costo di acquisto» dei prodotti acquistati da terzi.

Le Entrate (circ. 44/E/2004 § 2) affermano inequivocabilmente che «nei redditi agrari (art. 32 del Tuir) e forfetizzati (art. 56-bis del Tuir) possono rientrare anche i redditi prodotti da attività agricole connesse di manipolazione e trasformazione, realizzate utilizzando prodotti acquistati da terzi al fine di ottenere anche un mero aumento quantitativo della produzione e un più efficiente sfruttamento della struttura produttiva; si pensi, per esempio (...), per le attività di manipolazione, al produttore di radicchio che acquista radicchio da terzi e, dopo la pulitura e il confezionamento, lo rivende insieme al proprio».

(Agenzia delle entrate, circolare 6 agosto 2014 n. 25/E)

LE ATTIVITA' CONNESSE

TIPO DI ATTIVITÀ CONNESSA	PREVALENZA	BENI INSERITI NEI D.M. BIENNALI	REGIME DI TASSAZIONE (imprese individuali, società semplici ed enti non commerciali)
ATTIVITÀ CONNESSA	SI	SI	REDDITO AGRARIO
ATTIVITÀ CONNESSA	SI	NO	REDDITO D'IMPRESA FORFETARIO (COEFFICIENTE 15%)
ATTIVITÀ CONNESSA DI MANIPOLAZIONE E TRASFORMAZIONE	NO	SI NO	REDDITO AGRARIO NEL LIMITE DEL DOPPIO DELLE QUANTITÀ (O VALORE NORMALE DEI PROPRI PRODOTTI REDDITO D'IMPRESA PER L'ECCEDENZA)
ATTIVITÀ CONNESSA DI FORNITURA SERVIZI	SI NO	---	REDDITO D'IMPRESA FORFETARIO (COEFFICIENTE 25%) REDDITO D'IMPRESA
ATTIVITÀ CONNESSA OCCASIONALE ECCEDENTE I LIMITI DEL TUIR	---	---	REDDITO DIVERSO FORFETARIO - COEFFICIENTI 15% PER LA MANIPOLAZIONE E TRASFORMAZIONE DEI BENI, 25% PER LA FORNITURA DI SERVIZI
CONSERVAZIONE, COMMERCIALIZZAZIONE O VALORIZZAZIONE PRODOTTI DI TERZI	---	---	REDDITO D'IMPRESA

COLTIVAZIONE IN SERRA

La lettera b) del comma 2 dell'art. 32 del TUIR stabilisce che sono considerate agricole 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 stessa insiste».

A tal proposito, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che per il calcolo della superficie adibita alla produzione, occorre fare riferimento all'area sulla quale insiste la produzione stessa (ripiani o bancali), e non già a quella coperta dalla struttura (serra).

Di conseguenza, se il suolo non viene utilizzato per la coltivazione, "rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due ripiani o bancali".

(Agenzia delle Entrate, risoluzione 11 marzo 1998 n. 15/E
Agenzia delle Entrate risoluzione 26 settembre 2000 n. 148/E
Ministero delle Finanze, circolare 15 maggio 1997 n. 137/E risposta 15.8)

COLTIVAZIONE IN SERRA (OLTRE I LIMITI)

Se la superficie coltivata eccede il doppio di quella del fondo i soggetti persone fisiche, alle società semplici ed agli enti non commerciali si rende applicabile l'art. 56-bis del TUIR che prevede un regime agevolato per la determinazione del reddito d'impresa derivante dall'attività di produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili (serre).

Il regime, prima delle recenti modifiche, «non» era applicabile alle società commerciali di persone (snc, sas) e di capitali (spa, sapa, srl, società cooperative, ecc.), agli enti commerciali residenti ed agli enti e società non residenti in Italia.

In particolare, si prevede che il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente.

Reddito forfetario = (Reddito agrario : Superficie di base effettivamente coltivata) x Superficie eccedente

I soggetti ai quali si rende applicabile il regime forfetario possono decidere di non avvalersi del regime forfetario, optando per la determinazione del reddito in base ai criteri ordinari.

(Agenzia delle Entrate, risoluzione 27 gennaio 2006 n. 20/E)

LA TASSAZIONE DELLE SOCIETA' AGRICOLE E L'ESTENSIONE DEL REGIME FORFETARIO

LE SOCIETA' AGRICOLE

Per poter optare per il regime agevolato le società devono possedere i requisiti richiesti dall'art. 2 del D.LGS. 99/2004 il quale dispone che ***"la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola"***.

Pertanto, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative possono qualificarsi come società agricole se:

- **l'oggetto sociale prevede l'esercizio "esclusivo" delle attività di cui all'art. 2135 c.c.**
- **la ragione sociale (se trattasi di società di persone) o denominazione sociale (se trattasi di società di capitali) contiene l'indicazione "società agricola"**

Il requisito dell'"esclusività" deve trovare riscontro nell'attività concretamente svolta.

Il principio di «esclusività» che caratterizza le società agricole non viene meno, tuttavia, quando la società pone in essere delle attività strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale.

L'OPZIONE PER LA TASSAZIONE FONDIARIA

Per le **società agricole** (s.n.c., s.a.s., s.r.l., s.p.a.) o **enti commerciali**, l'esercizio delle attività agricole genera reddito d'impresa, determinato in base ai principi ordinari (articoli da 55 e seguenti del TUIR).

Tuttavia, a talune condizioni (profilo soggettivo di società agricola non costituita in forma di spa ed esercizio della relativa opzione), **possono optare per l'applicazione dei regimi agevolati contenuti nei commi 1093 e 1094 dell'art. 1 della legge 296/2006** che prevedono rispettivamente:

- per le società di persone, srl e società cooperative, **che rivestono la qualifica di «società agricola», ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 99/2004, la possibilità di optare per l'imposizione dei redditi su base catastale ai sensi dell'art. 32 del TUIR**
- per gli imprenditori agricoli, ovvero **società di persone e società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette a manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci,** la possibilità di optare per la **determinazione forfetaria del reddito applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%**

SOCIETA' AGRICOLE

Il reddito determinato catastalmente resta pur sempre qualificato come “reddito d’impresa”.

La prima conseguenza è che le società agricole devono continuare a tenere la contabilità secondo il regime precedentemente seguito (ordinario e/o semplificato).

L’esercizio dell’opzione determina, in un certo senso, un percorso parallelo per attività e passività, per le quali occorre continuare ad applicare le regole del Testo unico.

In sostanza, il loro valore fiscale “evolve” (per effetto, ad esempio, degli ammortamenti che vanno avanti) ma non produce effetti sulla determinazione del reddito.

Alla fine del periodo di validità dell’opzione, i valori fiscali saranno assunti per l’importo che risulta in quell’esercizio (per effetto anche degli ammortamenti che sono nel frattempo andati avanti).

Da qui la necessità di evidenziare in dichiarazione dei redditi, anche in costanza dell’opzione, il valore fiscale di attività e passività.

Regole precise sono state dettate per le cessioni di beni strumentali, mobili e immobili, avvenute in regime di “reddito catastale”.

I primi producono plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti solo se acquistati prima dell’esercizio dell’opzione (corrispettivo - valore fiscale ante opzione); i beni immobili, invece, danno vita a componenti da tassare o dedurre sempre e comunque per questo motivo, ne riducono il valore fiscale tutti gli ammortamenti calcolati, anche quelli operati nel periodo di validità dell’opzione.

(Agenzia delle Entrate, circolare 1 ottobre 2010 n. 50/E)

ESTENSIONE DEI REGIMI FORFETARI ALLE SOCIETÀ AGRICOLE

Il comma 4 dell'art. 56-bis del TUIR, così come modificato dall'art. 1 del d.lgs. 192/2024 (decreto di riforma dell'IRPEF e dell'IRES) ha previsto che **“Le disposizioni del presente articolo si applicano anche ai soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296”**.

Questa previsione, così come tutte le altre modifiche recate dall'art. 1 del d.lgs. 192/2024, **si applica ai redditi prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024 (data di entrata in vigore del decreto legislativo), e quindi già dal 2024 per i soggetti “solari”**.

Si evidenzia che, prima dell'entrata in vigore del recente provvedimento qui richiamato, **i criteri di determinazione forfetaria dei redditi di impresa da attività agricole di cui all'art. 56-bis del TUIR erano riservati a imprenditori agricoli individuali, società semplici ed enti non commerciali**.

Con la modifica dell'art. 1 del d.lgs. 192/2024, l'applicazione dei regimi forfetari, di cui al citato art. 56-bis del TUIR è stata estesa anche alle società agricole che, ai sensi del comma 1093 dell'art. 1 della legge 296/2006, hanno optato per la determinazione dei redditi su base catastale (anche se si tratta di soggetti IRES, come si rileva dalla contestuale modifica del comma 1 dell'art. 81 del TUIR).

ESTENSIONE DEI REGIMI FORFETARI ALLE SOCIETÀ AGRICOLE

La società agricola, che ha optato per la tassazione fondiaria, determina i propri redditi, quindi:

- **tassa su base catastale le attività agricole individuate dall'art. 32 del TUIR, entro i limiti individuati dalla norma (benché determinati su base catastale, tali redditi sono comunque da qualificare come redditi d'impresa);**
- **applica i regimi forfetari previsti dall'art. 56-bis del TUIR per le attività agricole previste da tale articolo (fatta salva la possibilità di opzione contraria, per la determinazione con i criteri ordinari dei redditi d'impresa derivanti da dette attività agricole).**

Quanto ai regimi di determinazione forfetaria oggetto di estensione anche alle società agricole che optano per la tassazione catastale, a seguito delle modifiche del d.lgs. 192/2024, l'art. 56-*bis* del TUIR contempla gli specifici regimi forfetari relativi:

- **alle attività di produzione di vegetali in serra e con colture “fuori suolo” esercitate nei fabbricati, oltre i limiti di cui alla lett. b) del comma 2 dell'art. 32 del TUIR;**
- **alle attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti agricoli diversi da quelli attualmente individuati dal D.M. 13 febbraio 2015;**
- **alla fornitura di servizi che costituisce attività agricola connessa ai sensi del comma 3 dell'art. 2135 c.c.;**
- **alla commercializzazione di piante vive e prodotti della floricoltura, in presenza dei requisiti di cui al comma 3-*bis* dell'art. 56-bis del TUIR;**
- **alle “attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici” (per esempio, la cessione di certificati dei crediti per l'emissione di quote di anidride carbonica), oltre i limiti di cui alla lett. b-ter) comma 2 dell'art. 32 del TUIR.**

L'AGRITURISMO

L'AGRITURISMO

Sono da ritenere **attività agrituristiche** *"le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 c.c., 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"*.

Rientrano, inoltre, fra le **attività agrituristiche**:

- dare **ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori**
- **somministrare pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, ivi compresi i prodotti a carattere alcolico e superalcolico, con preferenza per i prodotti tipici e caratterizzati dai marchi DOP, IGP, IGT, DOC e DOCG o compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agroalimentari tradizionali**, secondo le modalità indicate nel comma 4, dell'art. 4 della legge 96/2006
- **organizzare degustazioni di prodotti aziendali**, ivi inclusa la mescita di vini, alla quale si applica la legge 27 luglio 1999 n. 268
- **organizzare, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonché escursionistiche e di ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale**

(articolo 2, legge 20 febbraio 2006 n. 96 – «Legge quadro sull'agriturismo»)

L'AGRITURISMO

Il regime forfetario di determinazione del reddito rappresenta il **regime naturale** previsto per gli agriturismi; le disposizioni applicabili sono quelle dell'art. 5 della legge 30 dicembre 1991 n. 413 e prevede **l'applicazione di un coefficiente di redditività del 25% sull'ammontare dei ricavi e la riduzione del 50% dell'Iva sulle operazioni imponibili.**

Il contribuente ha facoltà di non avvalersi del regime agevolato, esercitando **l'opzione nella dichiarazione annuale IVA per l'anno precedente.**

L'opzione, che ha effetti anche ai fini dell'IVA, è vincolante per un triennio ed è valida fino a revoca.

La comunicazione della revoca dell'opzione deve essere effettuata anch'essa nella dichiarazione annuale IVA.

Gli esercenti attività di agriturismo continuano ad essere soggetti ad IRAP anche per il periodo d'imposta 2016 e i successivi, con applicazione dell'aliquota ordinaria del 3,90%, in luogo di quella ridotta all'1,9%.

La base imponibile dei soggetti esercenti attività di agriturismo, che calcolano il reddito d'impresa forfetariamente, ai sensi dell'art. 5 della legge 413/1991, è data dalla differenza fra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione.

Resta salva la **facoltà di optare per le regole proprie delle società di capitali o dei soggetti IRPEF imprenditori, ai sensi degli articoli 5 o 5-bis del d.lgs. 446/1997.**

L'AGRITURISMO

Il regime fiscale riservato agli agriturismi consiste nell'applicazione di un metodo forfetario:

- **ai fini delle imposte sui redditi**, per la determinazione del reddito derivante dall'attività agrituristicamente
- **ai fini dell'IVA**, per la determinazione dell'imposta da portare in detrazione a quella applicata sulle operazioni imponibili effettuate nell'esercizio dell'attività agrituristicamente

L'opzione, inoltre, **vincola per un triennio all'applicazione del regime ordinario sia ai fini della determinazione del reddito, sia ai fini della liquidazione dell'IVA e resta valida fino a revoca.**

Le disposizioni fiscali di favore previste per l'agriturismo dall'art. 5 della legge 413/1991 si applicano anche all'attività di:

- **enoturismo** (a partire dal 1° gennaio 2018): si tratta di un insieme di attività finalizzate alla conoscenza del vino espletate nel luogo di produzione, le visite nei luoghi di coltura, di produzione e di esposizione degli strumenti utili alla coltivazione della vite, la degustazione e la commercializzazione delle produzioni vinicole aziendali, anche in abbinamento ad alimenti, nonché le iniziative a carattere didattico e ricreativo nell'ambito delle cantine (commi da 501 a 505, art. 1 della legge 205/2017)
- **oleoturismo** (a partire dal 1° gennaio 2020): si tratta di un'attività finalizzata alla conoscenza dell'olio d'oliva effettuata nel luogo di produzione, le visite nei luoghi di coltura, di produzione o di esposizione degli strumenti utili alla coltivazione dell'ulivo, la degustazione e la commercializzazione delle produzioni aziendali dell'olio d'oliva, anche in abbinamento ad alimenti e le iniziative a carattere didattico e ricreativo nell'ambito dei luoghi di coltivazione e produzione (commi 513 e 514, dell'art. 1 della legge 160/2019)

L'AGRITURISMO

Separazione attività

Risulta obbligatorio eseguire la separazione fra l'attività agricola e quella agrituristica, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 633/1972, fatto salvo in cui il soggetto abbia optato per l'applicazione del regime IVA ordinario con riferimento alle due attività.

In caso di separazione delle attività:

- **gli obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione dell'imposta sono assolti separatamente**
- **i passaggi interni dall'attività agricola a quella agrituristica sono oggetto di fatturazione e registrazione, ai sensi del comma 5, dell'art. 36 del D.P.R. 633/1972**

Aliquota IVA

Le prestazioni di **alloggio e ristorazione rese dagli agriturismi sono soggette ad aliquota IVA del 10%** (n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972); la medesima aliquota si rende applicabile alle prestazioni ricreative, se le stesse presentano un carattere accessorio rispetto alle prime.

Obblighi documentali

Molte delle operazioni tipiche degli agriturismi rientrano tra le operazioni al dettaglio e assimilate di cui all'art. 22 del D.P.R. 633/1972, per le quali l'emissione della fattura è obbligatoria solo se richiesta dal cliente; per la generalità di tali operazioni, dunque, si applica l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, di cui al comma 1, dell'art. 2 del d.lgs. 127/2015 (fatte salve le ipotesi di esonero di cui al D.M. 10 maggio 2019).

(Agenzia delle entrate circolare 16 febbraio 2005 n. 6/E - Ministero delle Finanze 10 febbraio 1992 n. 7)

L'AGRITURISMO

Attività agricola	Attività agrituristiche	Modalità di tenuta della contabilità
Regime speciale	Regime forfetario	Separata
Regime speciale	Regime ordinario (per opzione)	Separata
Regime ordinario (per opzione)	Regime forfetario	Separata
Regime ordinario	Regime ordinario	Facoltà per una contabilità unificata

LE ATTIVITA' AGRITURISTICHE

Immobili destinati all'attività agrituristica

L'IVA assolta in relazione all'acquisto, alla locazione, alla manutenzione, al recupero e alla gestione di fabbricati abitativi destinati all'attività agrituristica è detraibile ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, in quanto tali immobili devono considerarsi strumentali all'attività d'impresa.

Non si applica, in detta fattispecie, la limitazione indicata dalla lettera i), comma 1, dell'art. 19-bis1 del D.P.R. 633/1972 con la conseguenza che anche l'IVA assolta per la realizzazione di una piscina può essere ammessa in detrazione, purché la sua costruzione sia consentita in base alle norme regionali applicabili e l'opera sia effettivamente utilizzata come bene strumentale all'agriturismo.

Ai fini della detrazione dell'IVA assolta sulle spese di costruzione di un immobile da destinare in parte all'attività agrituristica e in parte all'attività agricola o alla sfera privata dell'acquirente, la distinzione della quota dell'imposta riferibile all'una o all'altra destinazione deve essere effettuata sulla base di dati certi e obiettivamente comprovanti, facendo riferimento, ad esempio, al criterio delle quote millesimali.

(Agenzia delle entrate, risoluzioni 22 febbraio 2012 n. 18/E – 16 marzo 2009 n. 65/E – risposta 4/E/2018 - Suprema Corte di cassazione, sentenze nn. 3455/2014 – 21965/2015 – 4606/2016 – 23694/2019)

LE VERTICAL FARM E LE COLTURE IDROPONICHE

LE COLTIVAZIONI «FUORI SUOLO»

Le «colture idroponiche» sono tecniche di coltivazione “fuori suolo”, che, grazie all’impiego di soluzioni nutritive e appositi macchinari, consentono la produzione di vegetali al di fuori del terreno agricolo, su un «substrato inerte».

Dal punto di vista civilistico, non vi è dubbio che dette coltivazioni siano qualificabili come “attività agricole” di cui all’art. 2135 c.c..

Il comma 2 dell’art. 2135 c.c. precisa che sono attività di “coltivazione del fondo” anche quelle “dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale (...) che utilizzano o possono utilizzare il fondo”.

È dunque sufficiente che tali attività possano svolgersi potenzialmente su un fondo, benché in concreto non ne prevedano l’effettivo utilizzo (come, appunto, avviene per le colture “fuori suolo”).

Dal punto di vista fiscale, si rileva invece che, tra le attività agricole produttive di redditi agrari determinati su base catastale, la lettera b), comma 2 dell’art. 32 del TUIR fa riferimento alle “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 stessa insiste”.

Se la produzione di vegetali supera questi limiti, “il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell’ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente” (comma 1 dell’art. 56-bis del D.P.R. 917/1986).

Per superare le dette criticità, la lett. b) n. 1) del comma 1 dell’art. 5 della L. 111/2023 (legge delega di Riforma fiscale) prevede l’introduzione di nuove classi e qualità di coltura che tengano conto dei più evoluti sistemi di coltivazione (come, appunto, le colture “fuori suolo”), riordinando il relativo regime di imposizione su base catastale ed individuando il limite oltre il quale l’attività eccedente produce reddito d’impresa.

LE COLTIVAZIONI «FUORI SUOLO»

NOVITÀ PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (PERSONALI, COOPERATIVE O A RESPONSABILITÀ LIMITATA)

Saranno comprese nei redditi agrari vertical farm e colture idroponiche Con la tassazione fondiaria ok al forfait per attività eccedentarie o diverse

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Ricomprese nell'ambito dei redditi agrari le più evolute produzioni agricole (vertical farm e colture idroponiche) che utilizzano, in luogo dei terreni, unità immobiliari, concorrendo anche alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici. Estesa alle società agricole (personali, cooperative o a responsabilità limitata), che optano per la tassazione fondiaria, la tassazione forfetaria per le attività agricole eccedentarie o diverse.

Queste le principali novità introdotte dal decreto, approvato ieri in prima lettura dal Consiglio dei ministri, che dà attuazione a quanto previsto dai nn. 1 e 2 della lett. b), comma 1 dell'art. 5 della legge 111/2023 (legge per la riforma fiscale), sui redditi fondiari.

Il legislatore delegato ha apportato alcune modifiche all'art. 32 del dpr 917/1986 (Tuir) concernente la tassazione agraria delle attività agricole, di cui all'art. 2135 c.c., sopprimendo, innanzitutto, l'inciso "nei limiti della potenzialità del terreno", al fine di ampliare il perimetro applicativo; il terreno, infat-

ti, è solo potenzialmente funzionale all'esercizio dell'agricoltura, per effetto dell'evoluzione delle tecniche di produzione che non sono più esclusivamente basate sul fattore terra e sullo sfruttamento dei fondi rustici.

Con la nuova lett. b-bis), inserita nel comma 2 del citato art. 32 sono ricondotte nell'alveo del reddito agrario, in quanto attività principali, quelle relative alla produzione di vegetali realizzate con i nuovi sistemi di produzione come, per esempio le colture idroponiche e le vertical farm che sono anche utili a ridurre i consumi di acqua e a rendere più salubri i prodotti coltivati.

Per spingere queste modalità di produzione, in attesa

di un provvedimento ad hoc del ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con quello dell'agricoltura e della sovranità alimentare e delle foreste che potrà introdurre nuove classi e qualità di coltura e nuove modalità di dichiarazione in catasto dell'utilizzazione di immobili per le attività di produzione dei vegetali, si introduce l'applicazione del reddito dominicale e agrario alle produzioni esercitate, tenendo conto della particella catastale su cui insiste l'unità immobiliare della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia in cui si colloca l'unità, incrementata del 400%; alta percentuale di incremento giustificata dalla maggiore produttività di queste

colture intensive (fuori suolo), realizzate in ambienti chiusi e protetti.

Si dispone, inoltre, che in ogni caso l'ammontare del reddito dominicale, determinato in ossequio al decreto previsto dal citato nuovo comma 3-bis dell'art. 32 del Tuir, non debba risultare inferiore alla rendita catastale attribuita all'immobile censito e destinato alla produzione dei vegetali.

Con la lett. b-ter), introdotta nel comma 2 dell'art. 32 si ricomprende, nell'ambito dei redditi agrari, anche quelli ottenuti dallo svolgimento di attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, derivanti dalla coltivazione del fondo, dall'allevamento di animali e dalla silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, compresi quelli certificati.

Si interviene, necessariamente, anche sull'art. 36, relativo ai redditi dei fabbricati, disponendo che restano assoggettati alle regole classiche dei redditi di fabbricati, le unità immobiliari concesse in locazione e utilizzati anche per lo svolgimento delle attività di produzione di vegetali, di cui alla nuova lett.

b-bis) del comma 2 dell'art. 32 mentre quelli utilizzati "direttamente" dai produttori scontreranno una tassazione basata sui redditi dominicali, nel rispetto delle disposizioni contenute nei nuovi commi 4-ter e 4-quater dell'art. 28 del dpr 917/1986.

Si dispone, infine, anche sul tema della tassazione forfetizzata per le attività agricole eccedentarie, di cui all'art. 56-bis del Tuir, disponendo l'applicazione di nuove modalità di tassazione per le nuove attività agricole di produzione dei vegetali e delle attività di coltivazione del fondo, di allevamento di animali e di silvicoltura, dirette alla produzione di beni, anche immateriali, che concorrono alla tutela dell'ambiente, compresi quelli certificati, estendendo la detta modalità forfetaria, con la modifica del comma 4, ai soggetti collettivi (società personali, cooperative e società a responsabilità limitata) che rivestono la qualifica di società agricola, di cui all'art. 2 del dlgs 99/2004 e che hanno optato per la tassazione fondiaria, ai sensi del comma 1093, dell'art. 1 della legge 296/2006.

— © Riproduzione riservata —

GIURISPRUDENZA CASA

TETTOIA DI COPERTURA ANCORATA AL MURO PERIMETRALE DEL CONDOMINIO

È legittima la creazione di una tettoia di copertura, "pur se ancorata al muro perimetrale comune, se la costruzione della tettoia non contrasti con la destinazione del muro e non impedisca agli altri condomini di farne uso secondo la sua destinazione".

Così la Cassazione civile, con ordinanza n. 8407 del 28.3.2024.

a cura dell'Ufficio legale della Confedilizia

LE COLTIVAZIONI «FUORI SUOLO»

Tra le attività produttive, entro determinati limiti, di reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR, vengono introdotte dall'art. 1 del d.lgs. 192/2024 anche le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili, censiti al catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10 .

A tal fine, viene prevista l'individuazione, con apposito provvedimento ministeriale:

- **di nuove classi e qualità di coltura per i terreni, al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione;**
- **delle modalità con cui dichiarare in catasto l'utilizzo dei fabbricati impiegati per le attività di produzione di vegetali;**
- **delle modalità di determinazione della "superficie agraria di riferimento" (entro la quale le colture "fuori suolo" producono redditi agrari, ai sensi dell'art. 32 del TUIR).**

Per le colture "fuori suolo" esercitate:

- **entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento, definita dal citato decreto, derivano redditi agrari (determinati su base catastale) ai sensi della lettera b-bis del comma 2 dell'art. 32 del TUIR;**
- **oltre il predetto limite, il reddito relativo alla parte eccedente viene determinato forfetariamente (salvo opzione contraria), concorrendo a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie di riferimento, in proporzione alla superficie eccedente, ai sensi del comma 1 dell'art. 56-bis del TUIR.**

COLTURE «FUORI SUOLO»

Alcune regole ad hoc vengono introdotte per la determinazione dei redditi dominicali e agrari relativi alle colture "fuori suolo", ed in particolare si stabilisce che:

- **fino all'emanazione del provvedimento attuativo, tali redditi vengono determinati mediante l'applicazione alla superficie della particella catastale su cui insiste l'immobile della tariffa d'estimo più alta in vigore nella Provincia in cui è censita la particella, incrementata del 400%;**
- **in ogni caso, il reddito dominicale relativo alle colture "fuori suolo" (determinato in forza del citato decreto o in applicazione della disciplina transitoria indicata al punto che precede) non può essere inferiore alla rendita catastale attribuita al fabbricato destinato a tali colture.**

E' stato disposto che gli immobili utilizzati per lo svolgimento delle colture "fuori suolo":

- **se locati, restano assoggettati a tassazione secondo le regole ordinarie dei redditi dei fabbricati, ai sensi degli articoli 36 e seguenti del TUIR;**
- **se non locati (poiché impiegati direttamente dal possessore per la coltivazione "fuori suolo"), producono redditi dominicali, secondo i criteri riportati sopra.**

LE COLTIVAZIONI «FUORI SUOLO»

Reddito dominicale calcolato applicando la tariffa d'estimo più alta con un +400%

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Non sono produttivi di reddito dei fabbricati, gli immobili non locati e utilizzati nello svolgimento delle attività agricole, di cui all'art. 2135 c.c.. Il reddito dominicale, in tal caso, sarà determinato con l'applicazione della tariffa d'estimo più alta applicata alla particella catastale, riferibile alla superficie su cui è collocata l'unità immobiliare utilizzata, incrementata del 400%. Questa l'indicazione rilevabile dalla bozza di decreto legislativo di revisione della tassazione dei redditi delle persone fisiche, di cui all'art. 5 della legge 111/2023, oggi in consiglio dei ministri.

Si ricorda, innanzitutto, che legge delega non propone particolari novità per il comparto agricolo ma ha inteso estendere la regola della tassazione fondiaria, applicando le tariffe di estimo anche alle attività agricole di coltivazione che sono esercitate su superfici prive di rendita catastale, quali le colture idroponiche (coltivazione di piante senza terra) e i sistemi di coltura verticale ("vertical farm").

Di conseguenza, nella parte relativa alla revisione della disciplina di tassazione dei redditi dei terreni sono introdotte alcune modifiche nell'ambito dell'art. 28 del dpr 917/1986 (Tuir), dell'art. 32 (reddito agrario), dell'art. 34 (determinazione del reddito agrario), dell'art. 36 (reddito dei fabbricati), dell'art. 56-bis (altre attività agricole) e dell'art. 81 (reddito complessivo).

In estrema sintesi, confermando che il reddito agrario è costituito dalla parte di reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione per le attività indicate dall'art. 2135 c.c. (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animale e attività connesse), si prevede che per le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili (quindi non solo di terreni), a prescindere dalla categoria catastale attribuita e dalla destinazione urbanistica, la tassazione resti di natura fondiaria entro i limiti di una superficie che non deve eccedere il doppio di quella agraria di riferimento, come indicato da apposito provvedimento del ministero dell'economia e delle finanze che, inevitabilmente, dovrà tenere conto dei più evoluti sistemi di produzione.

Dalla lettura combinata delle disposizioni

introdotte o modificate, quindi, si apre alle produzioni effettuate all'interno di unità immobiliari che, restando inquadrabili all'interno dell'art. 2135 c.c., sono anch'esse assorbite dal reddito agrario con la conseguenza che, ai fini della tassazione del reddito prodotto, si dovrà utilizzare la superficie della particella su cui insiste l'immobile alla quale sarà applicata la tariffa d'estimo più alta, incrementata del 400%; per il reddito eccedente sarà applicato un regime proporzionale e lo stesso assumerà la natura di reddito d'impresa.

Si deve trattare, necessariamente, di immobili non oggetto di locazione e il reddito dominicale, così determinato transitoriamente, di cui al nuovo comma 3-bis dell'art. 32 del dpr 917/1986, non potrà risultare inferiore alla rendita catastale attribuita all'unità immobiliare utilizzato.

Si prevede, inoltre, con l'inserimento della lettera b-ter) al comma 2 dell'art. 32 del Tuir, che tutte le attività finalizzate alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate con le attività di coltivazione del fondo, l'allevamento o la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta dei cambiamenti climatici, nei limiti dei relativi corrispettivi registrati o soggetti a registrazione ai fini Iva, siano ricondotte nell'ambito della tassazione fondiaria, se conformi alle prescrizioni dell'art. 2135 c.c..

Fino all'emanazione del provvedimento attuativo, con il quale il ministero dell'economia e delle finanze dovrà fissare nuove classi e qualità di coltura per le nuove coltivazioni, nonché le modalità di dichiarazione in catasto dell'utilizzazione degli immobili destinati alle produzioni dei vegetali, il reddito agrario delle colture sviluppate all'interno dei fabbricati dovrà essere determinato attraverso l'applicazione, alla superficie della particella catastale su cui insiste l'unità immobiliare, della tariffa d'estimo più alta, sempre incrementata del 400%.

Infine, ai fini del puntuale coordinamento normativo, è prevista una modifica al comma 3 dell'art. 36 del Tuir con la previsione che non devono considerarsi produttivi di reddito di fabbricati, gli immobili non locati destinati, appunto, alla produzione di vegetali, come precedentemente indicato.

— © Riproduzione riservata —

LA CESSIONE DEI BENI IMMATERIALI E DEI CREDITI DI CARBONIO

LA CESSIONE DI CREDITI DI CARBONIO

Tra le attività introdotte dalla lett. b-ter) del comma 2 dell'art. 32 del TUIR, inoltre, rientrano anche i redditi “*percepiti in relazione alla cessione dei crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di CO2*”.

Di conseguenza, la produzione di reddito agrario entro l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione, ai fini dell'Iva, relative all'esercizio delle attività agricole, di cui all'art. 2135 c.c.-.

Per la parte eccedente il citato limite, dalle attività di cui alla citata lett. b-ter), emerge un reddito d'impresa determinato applicando il coefficiente di redditività del 25%, ai sensi del nuovo comma 3-ter dell'art. 56-bis del TUIR.

LA CESSIONE DI BENI IMMATERIALI

Un'altra novità riguarda la modifica del comma 2 dell'art. 32 del TUIR che considera attività produttive di reddito agrario, in aggiunta a quelle già contemplate, le “attività dirette alla produzione di beni, **anche immateriali**, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile” (nuova lett. b-ter) dell'art. 32 comma 2 del TUIR).

LA CESSIONE DI BENI IMMATERIALI

Com'è noto il comma 1 dell'art. 2135 c.c. elenca tra le attività agricole quelle dirette alla:

“coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo 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 o le acque dolci, salmastre o marine”.

Nella riforma **viene stabilita la possibilità di ricondurre alla suddetta nozione di attività agricola le attività derivanti dalle attività di coltivazione e allevamento dalle quali si ottengono:**

- **beni**, anche immateriali,
- che **concorrono alla tutela dell'ambiente** e alla **lotta ai cambiamenti climatici**, entro **limiti predeterminati, con eventuale assoggettamento a imposizione semplificata del relativo reddito.**

**IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA'
PRODUTTIVE
(IRAP)**

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)

Dal 2016, non sono più soggetti passivi al tributo regionale:

- i soggetti che esercitano **un'attività agricola ai sensi dell'art. 32 del TUIR (produttori agricoli)**
- i soggetti di cui all'art. 8 del d.lgs. 227/2001 (cioè, **cooperative e loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali**)
- le **cooperative e i loro consorzi, di cui all'art. 10 del D.P.R. 601/1973**

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)

Soggetti agricoli esclusi dal 2016

L'esclusione da IRAP in esame riguarda tutte le attività per le quali, fino al 2015, si è applicata l'aliquota ridotta dell'1,9%.

A partire dal 2016 risultano esclusi da IRAP i soggetti che esercitano un'attività agricola rientrante nei limiti dell'art. 32 del TUIR «indipendentemente»:

- **dalla natura giuridica rivestita** (persone fisiche, società di persone o società di capitale)
- **dalla circostanza di operare, o meno, pure in altri settori** (industriale, assicurativo, commerciale e quant'altro)
- **dalla determinazione, o meno, del reddito su base catastale ai sensi dello stesso art. 32 del TUIR**

Rientrano tra i soggetti esclusi da IRAP anche le società di capitali o le società di persone commerciali, limitatamente al valore della produzione netta ritratto dalle attività agricole rientranti nelle soglie dell'art. 32 del TUIR, indipendentemente dalla circostanza che, ricorrendone le condizioni, sia stata esercitata l'opzione per il regime agevolato di cui, al comma 1093, dell'art. 1 della legge 296/2006 (reddito catastale).

(Agenzia delle Entrate, circolari 18 maggio 2016 n. 20/E capitolo IV § 1)

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)

Soggetti agricoli ancora sottoposti ad IRAP dal 2016

Restano soggette ad IRAP, atteso che scontano l'aliquota ordinaria del 3,9%:

- le attività di agriturismo
- le attività di allevamento, con terreno «insufficiente» a produrre almeno un quarto dei mangimi necessari ovvero oltre il limite fissato dalla lettera c), comma 2 dell'art. 32 del TUIR
- le attività connesse rientranti nella tassazione forfetizzata di cui all'art. 56-bis del TUIR

Pertanto scontano ancora l'IRAP tutti i soggetti che esercitano un'attività agricola che non rientra nei limiti dell'art. 32 del TUIR (reddito agrario).

(Agenzia delle Entrate, circolare 18 maggio 2016 n. 20/E - capitolo IV - § 1)

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)

Fatta salva l'opzione per le regole di cui agli articoli 5 o 5-bis del d.lgs. 446/1997, la base imponibile dei soggetti operanti nel settore agricolo se ancora obbligati alla corresponsione dell'imposta, dopo l'intervento del 2016, è data dalla differenza fra:

l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA

-

l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione

=

Valore della produzione

(comma 1, articolo 9 del d.lgs. 446/1997

Ministero delle Finanze, circolare 4 giugno 1998 n. 141/E § 3.4.2

Agenzia delle Entrate, risoluzione 18 novembre 2008 n. 445/E)

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)

Corrispettivi	Corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA, ivi inclusi quelli percepiti per la cessione di terreni aventi natura edificatoria, in quanto essi rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA
Acquisti	Acquisti direttamente destinati alla produzione (spese sostenute per l'acquisto di mangimi, concimi, sementi, vasi e quant'altro) soggetti a registrazione ai fini IVA
	Spese di vendita inerenti all'attività agricola soggette a registrazione ai fini IVA
	Spese amministrative inerenti all'attività agricola soggette a registrazione ai fini IVA
	Canoni di locazione finanziaria (al netto della parte riferibile agli oneri finanziari) inerenti all'attività agricola soggetti a registrazione ai fini IVA
	Spese generali inerenti all'attività agricola soggette a registrazione ai fini IVA
	Eventuali altri acquisti inerenti all'attività agricola soggetti a registrazione ai fini IVA

L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)

La legge di bilancio 2022 ha disposto l'esclusione da IRAP a decorrere dal periodo d'imposta 2022, **per le persone fisiche esercenti attività commerciali e arti e professioni.**

Viene così sancita per legge la tanto auspicata esclusione dal tributo per imprenditori e professionisti che esercitano l'attività in forma individuale.

In prima battuta, la norma esplicherà effetti pratici solo per gli imprenditori e i professionisti che, a oggi, ancora versano l'imposta, perché dotati di autonoma organizzazione (chi ne è privo è già escluso da imposizione) e non si avvalgono del regime forfetario o di quello di vantaggio.

Questi soggetti, per quanto non più sottoposti a imposta dal 2022, in tale anno dovranno ancora:

- presentare la dichiarazione IRAP 2022 (relativa al 2021) entro il 30 novembre 2022
- versare il saldo IRAP (relativo al 2021) entro il 30 giugno 2022 (ovvero entro il 22 agosto 2022, con la maggiorazione dello 0,4%)

Gli stessi non verseranno più gli acconti IRAP relativi al medesimo 2022, essendo stati soggetti passivi del tributo per l'ultima volta nel 2021.

Posta l'espressa decorrenza, la novità non riveste valenza interpretativa con la conseguenza che essa non determinerà l'estinzione (a favore del contribuente) dei contenziosi in corso, anche se potrebbe comunque rappresentare un elemento di valutazione da sottoporre al giudice di merito.

Resteranno assoggettati a IRAP tutti gli altri soggetti passivi del tributo, quali:

- **le società di capitali, le società cooperative, gli enti commerciali e i soggetti a questi equiparati**
- **le società di persone commerciali (snc e sas) e le società a esse equiparate**
- **gli enti privati non commerciali e le amministrazioni pubbliche.**

Quindi, stante il fatto che a decorrere dal 1° gennaio 2022 l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche che esercitano attività commerciali, arti e professioni di cui alla lett. b) e c) del comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. 15.12.1997, n. 446, la novità interessa anche:

- **gli esercenti attività di allevamento di animali**
- **gli esercenti attività di agriturismo**
- **le attività a determinazione forfetaria del reddito ai sensi dell'art. 56-bis del d.p.r. 22.12.1986, n. 917.**

(comma 8, articolo 1 della legge 30 dicembre 2021 n. 234 – Legge di Bilancio 2022)

I REGIMI IVA DEI PRODUTTORI

PRODUTTORE AGRICOLO AI FINI IVA

Si considerano «produttori agricoli», ai sensi del comma 2, dell'art. 34 del D.P.R. 633/1972:

- **i soggetti che esercitano le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse**, di cui all'art. 2135 c.c.
- **i soggetti che esercitano attività di pesca in acque dolci e acquacoltura** (piscicoltura, mitilicoltura, ostricoltura e coltura di altri molluschi e crostacei e allevamento di rane)
- **gli organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto**, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti comunitari concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi;
- **le cooperative, i loro consorzi, di al comma 2, dell'art. 1 del d.lgs. 228/2001**, le associazioni e le loro unioni che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti nello stato originario o previa manipolazione trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci.

ATTENZIONE

Non rileva, ai fini dell'applicazione del regime speciale, la natura giuridica del soggetto imprenditore.

I REGIMI IVA PER I PRODUTTORI AGRICOLI

**Produttori agricoli
(comma 2, articolo
34 del D.P.R.
633/1972)**

Soggetti che esercitano le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse di cui all'art. 2135 c.c.

Soggetti che esercitano attività di pesca in acque dolci e acquacoltura (piscicoltura, mitilicoltura, ostricoltura e coltura di altri molluschi e crostacei, nonché allevamento di rane)

Organismi agricoli di intervento, o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti comunitari concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi

Cooperative, loro consorzi (comma 2, articolo 1 del d.lgs. 228/2001), associazioni e loro unioni che effettuano cessioni di beni prodotti prevalentemente dai soci, associati o partecipanti nello stato originario o previa manipolazione trasformazione, nonché gli enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori soci

I REGIMI IVA

I REGIMI IVA		
Regime	Condizioni	Volume d'affari
Regime di esonero	Cessione per almeno 2/3 di prodotti agricoli	euro 7.000
Regime speciale	Cessione di prodotti agricoli e ittici inseriti nella parte I, della Tabella "A", allegata al decreto Iva	Nessun limite
Regime ordinario	Senza limitazioni	Nessun limite

ARTICOLO 34 – D.P.R. 633/1972

6. *I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al comma 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'articolo 39. I cessionari e i committenti, se acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio dell'impresa, devono emettere fattura, con le modalità e nei termini di cui all'articolo 21, indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'articolo 25. Le disposizioni del presente comma cessano comunque di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di 7.000 euro a condizione che non sia superato il limite di un terzo delle cessioni di altri beni. I produttori agricoli hanno facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente comma. In tale caso, l'opzione o la revoca si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.*

REGIME DI ESONERO

Il **regime di esonero**, di cui al comma 6 dell'art. 34 del D.P.R. 633/1972, si applica ai produttori agricoli:

- che nell'anno precedente **hanno realizzato un volume d'affari pari o inferiore a 7.000 euro**
- **il cui volume d'affari sia costituito per almeno i 2/3 da cessioni di prodotti agricoli e ittici** compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972

Detto regime consente di fruire dell'esonero dal versamento dell'imposta, nonché dagli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione IVA annuale, con conseguente esonero dall'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA, di cui all'art. 21-bis del D.L. 78/2010.

Ricade sugli acquirenti l'obbligo di documentare le operazioni effettuate dai soggetti in regime di esonero mediante "autofattura".

Restano fermi gli **obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto, delle bollette doganali e delle copie delle "autofatture di vendita" emesse dagli acquirenti.**

EMISSIONE DELLA FATTURA DA PARTE DEL CESSIONARIO

L'acquirente soggetto passivo IVA è tenuto a:

- **emettere "autofattura"** (non essendo prevista, nelle specifiche tecniche per la fatturazione elettronica, una codifica specifica per identificare tali operazioni, occorre emettere fattura con codice "TD01", indicare i dati dell'agricoltore esonerato nei campi relativi al soggetto cedente e selezionare il valore "cessionario/committente" nella sezione relativa al soggetto emittente)
- **indicare sul documento l'imposta, determinata applicando in luogo delle aliquote IVA ordinarie le «percentuali di compensazione»** relative a ciascun prodotto compreso nella Tabella A, Parte I, allegata al DPR 633/72 (per le operazioni diverse dalle cessioni dei prodotti agricoli in parola, invece, si applicano le normali aliquote IVA)
- **consegnare copia della "autofattura" al produttore agricolo**
- **annotare il documento separatamente sul solo registro degli acquisti** (l'IVA viene versata dal cessionario all'agricoltore esonerato, unitamente al prezzo di vendita, ed è trattenuta dall'agricoltore a titolo di compensazione dell'imposta assolta sugli acquisti)

(Agenzia delle Entrate, FAQ 19 luglio 2019 n. 62 e 85 – Ministero delle Finanze, risoluzione 450313/1992)

EMISSIONE DELLA FATTURA DA PARTE DEL CESSIONARIO

Nell'adempire l'obbligo di fatturazione a suo carico, **il cessionario, nel rispetto di un'ordinata contabilità, può numerare le fatture nel modo più confacente alla propria organizzazione aziendale** (per esempio, numerandole progressivamente e facendo seguire al numero una o più lettere identificative), **con l'unico limite dell'univocità, ossia dell'identificazione certa del documento, anche tramite la sua data.**

(Agenzia delle Entrate, risposta n. 132/2019)

EMISSIONE DELLA FATTURA DA PARTE DEL CESSIONARIO (ESEMPIO)

Cedente/prestatore (fornitore)

Identificativo fiscale ai fini Iva: IT11111111111
Denominazione: AZIENDA AGRICOLA VERDE
Indirizzo: Via PANDOLFO, 25
Comune: PECETTO (TO) Cap: 10020 Nazione: IT

Soggetto Emittente (cessionario committente)

Identificativo fiscale ai fini IVA: IT22222222222
Denominazione: FOOD S.r.l.

Cessionario/committente (cliente)

Identificativo fiscale ai fini Iva: IT22222222222
Denominazione: FOOD S.r.l.
Indirizzo: Corso Potenza, 25
Comune: Torino Cap: 10156 Nazione: IT

Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario
TD01 fattura		58	4.04.2022	0000000

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg	% Iva	Prezzo totale
XXX	Acquisto nocciole	1	3.000,00			10	3.000,00

RIEPILOGHI IVA E TOTALI				
Esigibilità Iva / Riferimenti normativi	% Iva	Spese accessorie	Totale imponibile	Totale imposta
Esig. non dich. (si presume immediata)	10,00		3.000,00	300,00
Importo bollo	Sconto/Maggiorazione	Valuta	Totale documento	
		EUR	3.300,00	

FUORIUSCITA DAL REGIME DI ESONERO

Il regime di esonero **cessa di applicarsi in caso di:**

- **rinuncia da parte del soggetto esonerato**, esercitata mediante comportamento concludente e comunicazione nel quadro «VO» nella prima dichiarazione IVA successiva
- **superamento del limite di volume d'affari di 7.000 euro in corso d'anno** (in tal caso il regime di esonero continua ad applicarsi fino alla fine dell'anno)
- **cessione di prodotti non rientranti nella Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972 in misura superiore a 1/3 del volume d'affari** (in tal caso, il regime di esonero cessa con effetto immediato, sempre che il superamento sia confermato a fine anno)

(Agenzia delle Entrate, FAQ 27 novembre 2018 n. 39 e Ministero delle Finanze, circolare n. 328/1997)

IL REGIME DI ESONERO

Soggetto	Regime IVA (naturale)	Agevolazioni	Aliquota IVA applicabile
Produttore agricolo con volume d'affari superiore a 7.000 euro	Regime speciale (comma 1, art. 34, D.P.R. 633/1972)	Detrazione IVA forfetizzata per cessioni di prodotti agricoli e ittici	Aliquota propria dei singoli beni
Produttore agricolo con volume d'affari pari o inferiore a 7.000 euro, composto per più di 1/3 da prodotti diversi da quelli agricoli o ittici			
Produttore agricolo con volume d'affari pari o inferiore a 7.000 euro, composto per almeno i 2/3 da cessioni di prodotti agricoli o ittici	Regime di esonero (comma 6, art. 34, D.P.R. 633/1972)	Esonero dal versamento dell'IVA e dagli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione annuale	Aliquota corrispondente alla percentuale di compensazione relativa al bene ceduto

IL REGIME SPECIALE

Il regime speciale **consente ai produttori agricoli di calcolare l'imposta dovuta detraendo dall'IVA addebitata sulle cessioni di prodotti agricoli un importo forfetario determinato applicando alla base imponibile dell'operazione le percentuali di compensazione** stabilite per i singoli prodotti agricoli ceduti.

Ne consegue che, quanto più le percentuali di compensazione si avvicinano all'aliquota IVA applicata ai singoli prodotti, tanto maggiore è il beneficio per il produttore agricolo.

Il regime si applica, però, limitatamente alle cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/72 (requisito oggettivo) **se effettuate da produttori agricoli** (requisito soggettivo).

Per il conferimento di beni agricoli dai soci alle cooperative, loro consorzi e altri enti di cui alla lettera c), comma 2, articolo 34 del D.P.R. 633/1972 che operano in «regime speciale» non si applicano le aliquote proprie dei prodotti ceduti, bensì le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione.

IL REGIME SPECIALE

Il regime in commento si applica limitatamente:

- **alle cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972** (requisito oggettivo)
- **effettuate da produttori agricoli** (requisito soggettivo)

Tipo di prodotto	Imponibile (euro)	Aliquota Iva	Iva a debito (in euro)	Aliquota di compensazione	Iva detraibile (in euro)	Iva dovuta (in euro)
Ortaggi	2.000	4%	80	4%	80	zero
Piante ornamentali	2.000	10%	200	4%	80	120

IL REGIME SPECIALE **(la non applicazione)**

Il regime **non si applica** alle:

- **cessioni di beni che non sono compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972**
- **cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972** non ottenuti nel fondo o mediante l'attività di allevamento, bensì acquistati presso terzi e rivenduti senza ulteriori manipolazioni
- **prestazioni di servizi**
- **cessioni di prodotti agricoli il cui acquisto derivi da atto non soggetto ad IVA presso cedente, donante o conferente in regime ordinario** (comma 4, art. 34 del D.P.R. 633/1972).

(Agenzia delle Entrate, circolare 15 novembre 2004 n. 44/E – risposta n. 228/2020)

REGIME SPECIALE PER L'ALLEVAMENTO DI ANIMALI

I soggetti che svolgono attività di allevamento di animali ai sensi dell'art. 2135 c.c. rientrano nella definizione di "produttore agricolo" di cui all'art. 34 del DPR 633/72, per cui possono applicare il regime di detrazione forfetaria dell'IVA previsto dalla medesima disposizione (regime dell'agricoltura).

Sotto il profilo oggettivo, il regime speciale si applica alle sole cessioni di prodotti di cui alla Tabella A, Parte I allegata al D.P.R. 633/1972, quindi a:

- *cavalli, asini, muli e bardotti, vivi;*
- *animali vivi della specie bovina, compresi animali del genere bufalo, suina, ovina e caprina;*
- *volatili da cortile vivi; volatili da cortile morti, commestibili, freschi e refrigerati (e loro carni);*
- *conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani, rane ed altri animali vivi, destinati all'alimentazione umana (e loro carni); api e bachi da seta.*

Il regime speciale non si applica alla vendita di cani (o altri animali come visoni e volpi) in quanto essi non sono compresi nell'elenco di cui alla Tabella A, Parte I, del D.P.R. 633/1972.

(Suprema Corte di Cassazione, sentenza n. 7374/2020)

CESSIONI DI ANIMALI VIVI O CARNI MACELLATE

Per le cessioni di alcuni tipi di animali, come quelli della specie suina e bovina, compreso il genere bufalo, nonché per quelli della specie ovina e caprina, il regime speciale trova applicazione soltanto laddove questi siano ceduti vivi.

Si applica invece il **regime ordinario per le cessioni delle relative carni macellate**, in quanto presuppongono una serie di operazioni di preparazione e conservazione che esulano dall'attività agricola.

Le cessioni di carni macellate di volatili da cortile, nonché di conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani, rane (e altri animali, come gli struzzi), purché destinati all'alimentazione umana, sono invece assoggettabili al regime speciale.

Rientra fra le attività assoggettabili al regime Iva speciale anche quella di allevamento di pesci, molluschi e crostacei (acquacoltura), indipendentemente dalla circostanza che essa sia svolta in acque dolci, salmastre o marine; rientra in questa casistica anche l'attività di pesca in acque dolci, mentre è esclusa la pesca marittima.

(Ministero delle Finanze, circolare 24 dicembre 1997 n. 328)

AFFETTAMENTO E CONFEZIONAMENTO INSACCATI

Alle prestazioni di affettamento e confezionamento salumi, a prescindere dalla qualificazione di questi ultimi come "semilavorati", è applicabile l'aliquota IVA ordinaria poiché le suddette prestazioni attengono a una fase successiva alla produzione dei beni.

I servizi di affettamento e confezionamento non sono annoverabili tra quelli di cui al comma 3 dell'art. 16 del D.P.R. 633/1972 che consente di applicare l'aliquota ridotta prevista per alcune cessioni di beni anche alle *"prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili"*.

(Agenzia delle Entrate, risposta 26 giugno 2023 n. 363)

SOCCIDA

Con riferimento al **contratto di soccida**, la D.R.E. Emilia Romagna ha precisato che la **qualifica di imprenditore agricolo** riguarda entrambi i soggetti coinvolti (soccidario e soccidante) i quali, pertanto, possono applicare il regime speciale IVA di cui all'art. 34 del DPR 633/1972.

**(Agenzia delle Entrate – D.R.E. Emilia Romagna - risposta n. 909-920/2023 e
Suprema Corte di Cassazione, sentenza 14 gennaio 2022 n. 987)**

ESPORTATORI ABITUALI

I soggetti che applicano il regime IVA speciale «non possono» avvalersi della disciplina prevista per gli esportatori abituali, e dunque non possono acquistare beni o servizi senza applicazione dell'imposta ai sensi della lettera c), art. 8 del D.P.R. 633/1972 (comma 2, art. 13 della legge 413/1991).

Per compensare tale situazione di svantaggio, il produttore agricolo che effettua esportazioni o cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli (nonché altre operazioni non imponibili aventi ad oggetto tali prodotti) ha diritto alla detrazione della "IVA teorica" relativa a tali operazioni.

Comma 2, art. 13 legge 413/1991

«(...) I contribuenti che applicano l'imposta ai sensi dell'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni ed integrazioni, non possono avvalersi della facoltà di acquistare o importare beni o servizi senza applicazione dell'imposta, di cui al primo comma, lettera c), ed al secondo comma dell'articolo 8 e all'art. 68, lettera a), del suddetto decreto. La disposizione del presente comma si applica a partire dal 1° gennaio 1992.

ACQUISTI INTRACEE

I produttori agricoli che si avvalgono del regime speciale destinato ai produttori agricoli, per quanto riguarda gli acquisti di beni trasportati o spediti da altri Stati membri Ue sono, in sostanza, assimilati ai privati consumatori fino a quando non abbiano superato il suddetto limite di acquisti di euro 10.000 annui.

Se invece il produttore agricolo acquirente non è assimilato a un privato, in quanto ha superato il limite di 10.000 euro per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti Intra-CEE, ovvero ha optato per l'applicazione dell'Iva in Italia, ai sensi del comma 6 dell'art. 38 del D.L. 331/1993, l'operazione non rientra nella disciplina delle vendite a distanza e, in presenza delle condizioni di legge, si qualificherà come acquisto intracomunitario.

In particolare, dal 1° gennaio 2020, perché l'operazione possa considerarsi "intracomunitaria" occorre fra l'altro che il cessionario risulti iscritto al VIES.

Il produttore agricolo acquirente, in tal caso, sarà tenuto ad applicare l'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile, integrando la fattura con l'imposta nella misura ordinaria e registrandola sia nel registro degli acquisti che nel registro delle vendite.

Come disposto per gli acquisti interni, però, l'imposta non è detraibile. Inoltre, l'annotazione delle fatture estere nel registro delle vendite da parte del produttore non realizza operazioni attive imponibili diverse da quelle di cessioni di prodotti agricoli, *"trattandosi pur sempre di documenti relativi ad acquisti"*.

Di conseguenza, **l'acquisto Intra-Ue non comporta l'applicazione della disciplina dell'"impresa mista", ai sensi del comma 5 dell'art. 34 del D.P.R. 633/1972 e l'imposta va computata a debito, distintamente, in sede di liquidazione.**

(Ministero delle Finanze, circolare 23 febbraio 1994 n. 13 § 13.1)

IVA TEORICA

*“ (...) ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi individuati ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38-quater e 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi **competete la detrazione o il rimborso di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato (...)**”*

comma 9, articolo 34, DPR n. 633/1972

Il citato comma 9, dell'articolo 34 del D.P.R. 633/1972 dispone che il produttore agricolo, che applica il regime speciale Iva previsto dallo stesso articolo, possa 'detrarre o chiedere il rimborso della cosiddetta 'Iva teorica', calcolando l'aliquota di compensazione prevista per i beni ceduti sul complessivo valore delle cessioni imponibili effettuate verso l'estero o assimilate.

Tale credito, giustificato dal fatto che il produttore perderebbe un legittimo introito relativo a Iva non incassata, potrà essere calcolato anche periodicamente in sede di liquidazione periodica mensile o trimestrale e utilizzato, come evidenziato dalla norma, sia in abbattimento del debito Iva o in aumento del credito Iva di periodo oppure potrà essere calcolato e rilevato in sede di dichiarazione annuale e portato a decremento del debito o incremento del credito annuale.

GLI ADEMPIMENTI IVA

I produttori agricoli sono ordinariamente soggetti agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione annuale.

I produttori agricoli beneficiano dell'esonero dall'obbligo di certificazione limitatamente alle cessioni al dettaglio soggette al regime speciale (lettera c, comma 1 dell'art. 2 del D.P.R. 696/1996).

Pertanto, ai sensi della lettera a) dell'art. 1 del D.M. 10 maggio 2019, per le dette operazioni, gli stessi sono esonerati anche dall'obbligo di memorizzazione e invio dei corrispettivi, di cui al comma 1 dell'art. 2 del d.lgs. 127/2015.

A partire dal 1° febbraio 2024, i produttori agricoli possono indicare nelle fatture elettroniche apposite codifiche funzionali alla predisposizione dei documenti IVA precompilati.

L'OPZIONE E LA RETTIFICA ALLA DETRAZIONE IVA

I produttori agricoli che applicano i regimi speciali indicati possono optare per l'applicazione dell'IVA nei «modi ordinari» mediante comportamento concludente, dandone comunicazione nel quadro «VO» della prima dichiarazione IVA annuale successiva, ai sensi del comma 1, dell'art. 34 del D.P.R. 633/1972.

La scelta vincola il soggetto fino a revoca e comunque per un periodo minimo di tre anni.

Rettifica della detrazione IVA

In caso di mutamento del regime da ordinario ad agricolo e viceversa, occorre procedere alla **rettifica della detrazione, di cui al comma 3, dell'art. 19-bis2 del D.P.R. 633/1972**, limitatamente ai beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati, nonché ai beni ammortizzabili posseduti alla data del cambio di regime se ciò si verifica nell'ambito del "periodo di tutela fiscale".

(Ministero delle Finanze, circolare 24 dicembre 1997 n. 328)

PASSAGGIO DA UN REGIME IVA ALL'ALTRO

Al verificarsi delle condizioni previste dalla normativa **è sempre possibile il passaggio dal regime speciale, di cui al comma 1 dell'art. 34 del D.P.R. 633/1972 al regime di esonero di cui comma 6 dell'art. 34 dello stesso D.P.R. 633/1972 (e viceversa), ciò senza necessità di manifestare una specifica opzione in tal senso, la quale si rende invece necessaria nella ipotesi in cui il produttore agricolo intendesse applicare l'Iva nei modi ordinari.**

Quindi, se l'impresa agricola ha optato per l'applicazione del regime ordinario Iva, la stessa azienda, avendo realizzato un volume d'affari inferiore a 7.000 euro nel corso dell'anno precedente costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della Tabella A, allegata al D.P.R. 633/1972), **può applicare nell'anno successivo il regime di esonero, di cui al comma 6 dell'art. 34 del D.P.R. 633/1972.**

(Ministero delle Finanze, circolare 24 dicembre 1997 n. 328 § 6.7.2)

LE IMPRESE MISTE

Si qualifica “**impresa mista**” quella che **effettua cessioni di prodotti e servizi rientranti sia nella Parte “I”, Tabella “A” del D.P.R. n. 633/1972, sia quelle cessioni di prodotti e servizi non rientranti in detta tabella.**

In tal caso è fatto obbligo di tenere una contabilità separata al fine di determinare correttamente il debito d'imposta, ai sensi dell'articolo 36 del D.P.R. n. 633/1972.

I produttori agricoli che, nell'ambito della stessa impresa, effettuano sia cessioni rientranti nel regime speciale, sia, **in via occasionale**, operazioni imponibili diverse non sono tenuti a separare le attività.

Tuttavia, **pur nell'ambito di una contabilità unificata, devono registrare distintamente tali operazioni e indicarle separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale.**

La detrazione dell'imposta relativa alle operazioni diverse da quelle soggette al regime speciale è effettuata in modo analitico, ai sensi del comma 5, dell'art. 34 del D.P.R. 633/72.

IVA E ATTIVITA' CONNESSE

- 1. Per le attività dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell' articolo 2135 del codice civile, **l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti ed alle importazioni.***
- 2. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi della disposizione del presente articolo. In tal caso l'opzione o la revoca per la determinazione dell'imposta nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442, e successive modificazioni.*

Articolo 34-bis – D.P.R. 633/1972

ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE

Come detto più volte, **si devono considerare «connesse» alle attività agricole principali (coltivazione del fondo, allevamento di animali e selvicoltura) le attività strumentali e complementari a queste ultime, consistenti nella manipolazione, trasformazione, conservazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti, svolte anche mediante prodotti acquisiti da terzi, purché in misura non prevalente rispetto ai prodotti provenienti dalla propria impresa.**

In virtù della connessione all'attività principale, **le cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972 ottenuti mediante le suddette attività sono soggette al regime speciale e non rientrano nel regime delle imprese "miste".**

(Agenzia delle Entrate, circolare 15 novembre 2004 n. 44/E)

ATTIVITÀ AGRICOLE CONNESSE

Per le **prestazioni di servizi rese a favore di terzi in connessione con l'attività agricola principale**, mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, **l'art. 34-bis del D.P.R. 633/72 prevede l'applicazione di uno specifico regime IVA, in base al quale la detrazione viene determinata forfetariamente, nella misura del 50% dell'ammontare dell'imposta a debito** derivante da tali operazioni.

Non rientrano in tale regime le cessioni di quote di emissione derivanti dal "sequestro" di «CO2», realizzate da una società agricola mediante la coltivazione di un fondo, in quanto manca una norma che qualifichi espressamente l'attività in parola come connessa a quella agricola, ai sensi del comma 3 del citato art. 2135 c.c. o che ne preveda l'assimilazione.

In caso di esercizio congiunto di attività soggette al regime di cui all'art. 34 del D.P.R. 633/1972 e di attività soggette al regime di cui all'art. 34-bis del medesimo decreto, sussiste l'obbligo di adottare contabilità separate, fatta salva l'ipotesi in cui il soggetto decida di optare per il «regime ordinario» relativamente a ciascuna attività.

(Agenzia delle Entrate, circolare 16 febbraio 2005 n. 6/E – risposta n. 365/E/2020)

CESSIONE DI PIANTE ORNAMENTALI E ATTIVITÀ DI MANUTENZIONE GIARDINI

La cessione di piante ornamentali fino alla messa a dimora delle stesse:

- **è qualificabile ai fini Iva come una mera cessione di beni**, in quanto la messa a dimora è considerata, generalmente, una prestazione di servizi accessoria rispetto all'operazione principale (appunto la vendita di piante) tanto da farla concorrere alla relativa base imponibile
- **sconta l'aliquota d'imposta del 10%** ai sensi del n. 20 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972

Se la cessione di piante ornamentali avviene nell'ambito di un contratto di appalto finalizzato alla sistemazione o alla **realizzazione del giardino**, si deve verificare se la stessa può essere inquadrata come attività collegata alla vendita delle piante prodotte e, di conseguenza, accessoria alla stessa.

In effetti, i lavori di giardinaggio (come la concimazione, il taglio del manto erboso, la potatura delle piante e quant'altro) rappresentano prestazioni di servizi assoggettate, salvo quanto si esporrà successivamente circa gli interventi edilizi agevolati, ad aliquota IVA ordinaria.

COLTIVAZIONE DI PRODOTTI VEGETALI CONTO TERZI

Le attività di coltivazione di prodotti vegetali (cereali, ortaggi, piante, fiori e quant'altro) effettuate per conto terzi sono considerate produttive di reddito agrario, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. 917/1986, ai sensi del comma 176 dell'art. 1 della legge 244/2007.

L'Agenzia delle Entrate, in alcuni incontri con la stampa specializzata, ha chiarito che la coltivazione in conto terzi trascende la nozione di attività connessa di cui all'art. 2135 c.c., configurando una vera e propria attività agricola.

Pertanto, ai fini Iva, si rende applicabile in ogni caso il regime forfettario di cui all'art. 34-bis del D.P.R. 633/1972, sebbene la coltivazione non sia l'unica attività svolta dal produttore agricolo.

Il citato regime forfettario prevede la riduzione dell'Iva relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50% del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria.

(Agenzia delle Entrate, risposta fornita nell'ambito di TeleFisco 2008)

CESSIONE ENERGIA PRODOTTA DA BIOMASSE E QUOTE DI EMISSIONE DI «CO2»

Alla cessione di energia originata da biomasse è applicabile l'aliquota IVA ordinaria, con alcune eccezioni non irrilevanti:

- **aliquota al 10% nei casi previsti al n. 103) della Tabella A, Parte III del D.P.R. 633/1972 se l'energia è destinata all'uso domestico, di imprese estrattive, di imprese manifatturiere o di imprese agricole nonché qualora fornita a grossisti, di cui al comma 5 dell'art. 2 del d.lgs. 79/1999**
- **aliquota ridotta al 10% anche per la cessione di oli vegetali, impiegati come combustibile per generare – in modo diretto ovvero previa trasformazione – energia elettrica, agli oli indicati al n. 104) della Parte III della Tabella A allegata al DPR 633/72**

L'attività consistente nella cessione delle quote di emissione derivanti dal “sequestro” di CO2 ottenuto dalla coltivazione del fondo agricolo non può essere riconducibile alla “fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata” ex art. 2135 comma 3 c.c.; è assente, infatti, *“una norma che espressamente qualifichi come attività connessa a quella agricola l'operazione”*, e quindi non è possibile far rientrare tale attività nell'ambito del regime speciale previsto, ai fini IVA, per le attività connesse all'agricoltura, di cui all'art. 34-bis del D.P.R. 633/1972.

(Agenzia delle Entrate, risoluzioni n. 19/E/2021, 17/E/2013 e 217/e/2009 e risposta n. 365/2020)

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE

In caso di mutamento del regime da ordinario ad agricolo e viceversa, si rende necessario procedere con la rettifica della detrazione, di cui al comma 3 dell'art. 19-bis2 del D.P.R. 633/1972, **limitatamente ai beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati, nonché ai beni ammortizzabili posseduti alla data del cambio di regime se ciò si verifica nell'ambito del "*periodo di tutela fiscale*".**

L'eventuale IVA a credito conseguente alle rettifiche può essere scomputata nella prima liquidazione periodica utile.

(Ministero delle Finanze, circolare 24 dicembre 1997 n. 328)

IVA NEL CONTRATTO DI SOCCIDA

Con riguardo al trattamento IVA del contratto di soccida, è stato precisato che:

- **se il soccidante e il soccidario vendono direttamente i frutti dell'allevamento, previa ripartizione dell'accrescimento, entrambe le operazioni costituiscono cessioni di beni rilevanti ai fini IVA;**
- **se è il soccidante a vendere l'intero accrescimento, impegnandosi a corrispondere al soccidario la sua quota anche in via anticipata (c.d. "soccida monetizzata"), quest'ultima non è soggetta ad IVA, avendo natura di utile.**

La volontà di costituire una soccida non monetizzata (*rectius* soccida semplice) deve trovare riscontro nel relativo contratto, nelle scritture contabili e, soprattutto, nel comportamento tenuto dalle parti nell'esecuzione di quest'ultimo.

Per quanto concerne il trattamento ai fini delle imposte sui redditi, è stato chiarito che la rivendita della quota di accrescimento costituisce esclusivamente un'attività di commercializzazione del prodotto agricolo che genera, in capo alla società soccidante, redditi d'impresa da determinare analiticamente, ai sensi dell'art. 56 del D.P.R. 917/1986

Agenzia delle Entrate risposta 18 giugno 2024 n. 134



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PISTOIA**



**FONDAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE**



*Conferenza degli Ordini
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
della Toscana*

GRAZIE PER L'ATTENZIONE