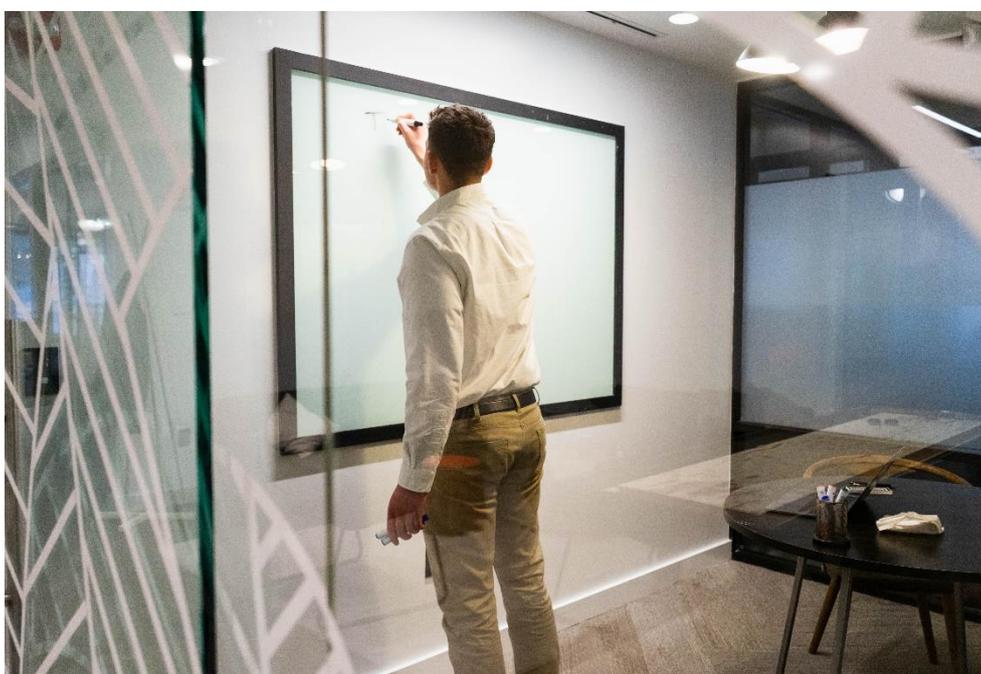




Centro Italia
Azienda Speciale della Camera di Commercio
Rieti Viterbo

Promozione della capacità imprenditoriale

Adempimenti dell'imprenditore agricolo in materia contabile e fiscale, di previdenza e contratti di lavoro



giugno 2023

GUIDA SINTETICA AGRICOLTURA

dott.Oreste Patacchini

Agricoltura

IMPOSTE DIRETTE

Ai sensi dell'art. 32 co. 2 del TUIR, sono considerate attività agricole (produttive di reddito agrario):

- ◆ le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- ◆ l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto 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, ancorché non svolte sul terreno, di cui all'art. 2135 co. 3 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 2 anni, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Coltivazione del fondo

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

Dette attività:

- ◆ producono esclusivamente reddito agrario (figurativo);
- ◆ 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

L'art. 31 co. 3 della L. 23.12.94 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 dell'art. 32 co. 2 lett. b) 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.

Attività agricole connesse

Sono considerate attività agricole, ancorché non svolte sul terreno, quelle di cui all'art. 2135 co. 3 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 2 anni, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (con riguardo alla vendita diretta si veda l'art. 4 del DLgs. 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 dell'art. 2135 co. 3 c.c. e si considerano produttive di reddito agrario la produzione e la cessione (art. 1 co. 910 della L. 208/2015 e art. 22 co. 1-*bis* del DL 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.

Sospensione della verifica della prevalenza su imprenditori agricoli colpiti da calamità
L'art. 1 co. 988 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) sospende la verifica della prevalenza per i produttori agricoli colpiti da calamità.

Nello specifico viene stabilito che gli imprenditori agricoli mantengono la propria qualifica se a causa di calamità naturali, eventi epidemiologici, epizozie o fitopatie, dichiarati eccezionali ai sensi dell'art. 6 del DLgs. 102/2004, non riescono a rispettare il criterio della prevalenza recato dall'art. 2135 c.c., in attesa della ripresa produttiva della propria azienda e comunque per un periodo non superiore a 3 anni dal provvedimento.

Definizione di imprenditore agricolo

L'imprenditore agricolo è colui che esercita un'attività diretta (art. 2135 c.c.):

- ◆ alla coltivazione del fondo,
- ◆ alla silvicoltura,
- ◆ all'allevamento del bestiame,
- ◆ all'esercizio di attività "connesse" alle precedenti, intendendo, in tale dizione:
 - le attività svolte dallo stesso imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione aventi ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali;
 - 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, comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, nonché le attività di agriturismo.

Agricoltura

IRAP

Non sono soggetti passivi IRAP (art. 3 co. 2 lett. *c-bis*) del DLgs. 446/97):

- ◆ le società che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'art. 32 del TUIR;
- ◆ i soggetti di cui all'art. 8 del DLgs. 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 DPR 601/73).

Soggetti agricoli esclusi da IRAP 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% (cfr. Relazione ministeriale di accompagnamento al Ddl. di stabilità 2016 e circ. Agenzia delle Entrate 18.5.2016 n. 20, cap. IV, § 1).

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

- ◆ dalla natura giuridica rivestita (società di persone o società di capitale);
- ◆ dalla circostanza di operare, o meno, pure in altri settori (es. industriale, assicurativo, commerciale, ecc.);
- ◆ dalla determinazione, o meno, del reddito su base catastale ai sensi dello stesso art. 32 del TUIR.

Ad esempio, 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 all'art. 1 co. 1093 della L. 296/2006 (determinazione del reddito su base catastale).

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 (vale a dire, oltre il limite fissato dall'art. 32 co. 2 lett. c) del TUIR);
- ◆ le attività connesse rientranti nell'art. 56-*bis* del TUIR.

Continuano quindi a scontare l'IRAP tutte le società e gli enti che esercitano un'attività agricola che non rientra nei limiti dell'art. 32 del TUIR.

In pratica, restano soggetti ad IRAP con l'aliquota ordinaria del 3,9%:

- le società e gli enti esercenti attività di allevamento di animali con mangimi ottenibili per meno di un quarto dal terreno (limitatamente all'attività eccedentaria);
- ❖ le società e gli enti esercenti attività di agriturismo;
- le società e gli enti esercenti attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, oppure di produzione e cessione di carburanti ottenuti da produzioni vegetali non provenienti prevalentemente dal fondo (limitatamente al valore della produzione ritratto dall'attività eccedente quella che, fino al 2015, sarebbe stata tassata all'1,9%).

Quota del valore della produzione netta escluso da IRAP

In caso di svolgimento di attività di allevamento di animali in misura eccedentaria (ex art. 32 co. 2 lett. b) del TUIR), il valore della produzione da escludere dall'IRAP è determinato in proporzione al rapporto tra (ris. Agenzia delle Entrate 18.7.2017 n. 93):

- ❖ il numero dei capi allevati entro i limiti di cui all'art. 32 del TUIR, vale a dire con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;
- ❖ il numero complessivo dei capi allevati.

Se sono svolte contemporaneamente attività agricole e di agriturismo, il valore della produzione riferibile all'attività agricola (e, come tale, escluso da imposizione) va determinato sulla base dei dati contabili risultanti dalle rispettive contabilità separate (ai sensi dell'art. 36 del DPR 633/72).

Determinazione della base imponibile

Fatta salva l'opzione per le regole di cui agli artt. 5 o 5-bis del DLgs. 446/97, la base imponibile dei soggetti operanti nel settore agricolo (ove ancora tenuti, dal 2016, alla corresponsione dell'imposta) è data dalla differenza fra (art. 9 co. 1 del DLgs. 446/97):

- ❖ l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA;
- ❖ l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione.

Di seguito, in forma tabellare, vengono riepilogati i proventi e gli oneri a tal fine rilevanti (C.M. 4.6.98 n. 141/E, § 3.4.2 e ris. Agenzia delle Entrate 18.11.2008 n. 445).

Corrispettivi rilevanti	Corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA, ivi inclusi quelli percepiti per la cessione di terreni aventi natura edificatoria, in quanto essi rientrano - per il loro intero ammontare - nell'ambito di applicazione dell'IVA (non opera, infatti, l'esclusione disposta dall'art. 2 co. 3 lett. c) del DPR 633/72, secondo quanto chiarito dalla citata ris. 445/2008)
Acquisti rilevanti	Acquisti direttamente destinati alla produzione (es. spese sostenute per l'acquisto di mangimi, concimi, sementi, ecc.) 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

Agricoltura

IVA E INDIRETTE

L'art. 34 del DPR 633/72 prevede, per il settore agricolo:

- ❖ l'applicazione di un regime IVA speciale, che consente la determinazione forfetaria dell'imposta detraibile, e costituisce il regime "naturale" per i produttori agricoli, come definiti dal co. 2 del medesimo art. 34;
- ❖ un regime speciale di esonero dagli adempimenti IVA (art. 34 co. 6 del DPR 633/72), che costituisce il regime "naturale" per i produttori agricoli di minori dimensioni che rispettino specifici requisiti in termini di volume d'affari.

Per entrambe le categorie di soggetti, resta ferma la possibilità di optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari.

Il legislatore ha previsto, inoltre, disposizioni specifiche per:

- ❖ le cessioni di prodotti agricoli effettuate da cooperative, consorzi ed enti associativi;
- ❖ le attività agricole connesse di cui all'art. 2135 co. 3 c.c.

"Produttore agricolo" ai fini IVA

Si considerano produttori agricoli (art. 34 co. 2 del DPR 633/72):

- ❖ 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, nonché 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 (*ex art. 1 co. 2 del DLgs. 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.

Non rileva, ai fini dell'applicazione del regime speciale, la natura giuridica del soggetto (imprenditore individuale, società di capitali, cooperativa, società di persone, società semplice, ente pubblico o privato, ecc.).

Regime speciale di detrazione forfetaria

Il regime speciale *ex art. 34 co. 1 del DPR 633/72* 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, maggiore è il beneficio per il produttore agricolo.

Ambito applicativo

Il regime si applica limitatamente:

- ❖ alle cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al DPR 633/72 (requisito oggettivo);
- ❖ effettuate da produttori agricoli (requisito soggettivo).



Alfa produce e cede ortaggi freschi e miele naturale al distributore Beta, per un importo, rispettivamente, di 1.800 euro e 2.000 euro. L'imposta dovuta viene determinata applicando alla base imponibile, l'aliquota IVA corrispondente (4% e 10%). L'importo forfetario detraibile è determinato applicando alla medesima base imponibile la percentuale di compensazione corrispondente al prodotto interessato (4% e 8,8%). L'IVA dovuta è calcolata sottraendo dall'IVA a debito l'importo forfetario detraibile.

Tipo di prodotto	Imponibile	Aliquota IVA	IVA a debito	% compensazione	IVA detraibile	IVA dovuta
Ortaggi	1.800 euro	4%	72 euro	4%	72 euro	0 euro
Miele naturale	2.000 euro	10%	200 euro	8,8%	176 euro	24 euro

Passaggi di prodotti dai soci alle cooperative

Per il conferimento di beni agricoli dai soci alle cooperative, loro consorzi e altri enti di cui all'art. 34 co. 2 lett. c) del DPR 633/72 che operano in regime speciale non si applicano le aliquote proprie dei prodotti ceduti, bensì le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione.

Operazioni non soggette al regime speciale

Non sono soggette al regime speciale:

- ❖ le cessioni di beni che non sono compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al DPR 633/72 (es. marmellata; cfr. risposta a interpello 228/E/2020);
- ❖ le cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, Parte I, allegata al DPR 633/72 non ottenuti nel fondo o mediante l'attività di allevamento, bensì acquistati presso terzi e rivenduti senza ulteriori manipolazioni (cfr. circ. 44/E/2002, circ. 44/E/2004 e risposta a interpello 228/E/2020);
- ❖ le prestazioni di servizi;
- ❖ le cessioni di prodotti agricoli il cui acquisto derivi da atto non soggetto ad IVA presso cedente, donante o conferente in regime ordinario (art. 34 co. 4 del DPR 633/72).

Esportazioni e cessioni intracomunitarie

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 ex art. 8 lett. c) del DPR 633/72 (art. 13 co. 2 della L. 413/91).

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 c.d. "IVA teorica" relativa a tali operazioni, ossia dell'importo dell'IVA calcolata in base alle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

Obblighi documentali

I produttori agricoli sono ordinariamente soggetti agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione annuale. Tuttavia, beneficiano dell'esonero dall'obbligo di certificazione fiscale per le (sole) cessioni al dettaglio soggette al regime speciale (art. 2 co. 1 lett. c) del DPR 696/96). Di conseguenza, ai sensi dell'art. 1 lett. a) del DM 10.5.2019, per tali operazioni essi sono esonerati anche dall'obbligo di memorizzazione e invio dei corrispettivi ex art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015.

Separazione delle attività

La separazione delle attività è obbligatoria ex art. 36 co. 4 del DPR 633/72 se, oltre all'attività agricola principale, il soggetto effettua:

- ◆ attività imponibili diverse (non limitandosi ad operazioni occasionali);
- ◆ attività agricole connesse avvalendosi del regime di cui all'art. 34-*bis* del DPR 633/72.

Imprese "miste"

I produttori agricoli che, nell'ambito della stessa impresa, effettuano sia cessioni rientranti nel regime speciale, sia, in via occasionale, operazioni imponibili diverse (es. vendita di prodotti non agricoli, ecc.), 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 (art. 34 co. 5 del DPR 633/72).

Attività agricole connesse

Si considerano connesse all'attività agricola principale (art. 2135 co. 3 c.c.) le attività strumentali e complementari a quest'ultima, 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 DPR 633/72 ottenuti mediante le suddette attività sono soggette al regime speciale e non rientrano nel regime delle imprese "miste" (cfr. circ. 44/E/2004).



Ad esempio, 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.

Lo speciale regime IVA agricolo non si applica, invece, alla commercializzazione di marmellata, ancorché prodotta mediante frutti di propria coltivazione, in quanto essa non rientra tra i beni agricoli di cui alla tabella citata (cfr. risposta 228/E/2020).

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 DPR 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 (circ. 6/E/2005).

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 (risposta a interpello 365/E/2020).

In caso di esercizio congiunto di attività soggette al regime di cui all'art. 34 del DPR 633/72 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.

Regime speciale di esonero

Il regime speciale di cui all'art. 34 co. 6 del DPR 633/72 si applica ai produttori agricoli:

- ◆ che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari pari o inferiore a 7.000 euro;
- ◆ il cui volume d'affari sia costituito per almeno i due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al DPR 633/72.

Tale regime consente di fruire dell'esonero dal versamento dell'imposta, nonché dagli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione IVA annuale (di conseguenza, opera l'esonero dall'obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA *ex art. 21-bis* del DL 78/2010). Ricade sugli acquirenti soggetti passivi IVA l'obbligo di documentare mediante autofattura le operazioni effettuate dai soggetti in regime di esonero.

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 (cfr. risposte Agenzia delle Entrate Videoforum CNDCEC 15.1.2019 e FAQ Agenzia delle Entrate 19.7.2019 n. 62 e 85);
- ◆ 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; cfr. R.M. 450313/92);
- ◆ consegnare copia della "autofattura" al produttore agricolo;
- ◆ annotare il documento separatamente sul solo registro degli acquisti (in tal caso,

infatti, 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).



Il produttore agricolo Beta ha realizzato, nel 2022, un volume d'affari pari a 5.500 euro, composto, per il 70% da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al DPR 633/72.

Nel 2022 applica il regime di esonero ed effettua nei confronti di Gamma cessioni di miele naturale per un importo di 500 euro.

Il cessionario Gamma emette "autofattura" applicando, in luogo della normale aliquota IVA, la percentuale di compensazione relativa al prodotto ceduto (8,8%).

Nell'adempiere 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 (es. 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 (risposta a interpello 132/E/2019).

In caso di operazioni effettuate tra agricoltori esonerati o nei confronti di privati, non sussiste l'obbligo di "autofatturazione" per l'acquirente.

Cessazione del 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 DPR 633/72 in misura superiore a un terzo del volume d'affari (in tal caso, il regime di esonero cessa con effetto immediato, sempre che il superamento sia confermato a fine anno; cfr. C.M. 328/E/97, nonché la FAQ Agenzia delle Entrate 39/2018).

Soggetto IVA	Regime IVA naturale	Agevolazioni connesse al regime	Aliquota IVA applicabile
Produttore agricolo con volume d'affari superiore a 7.000 euro	Regime speciale (art. 34 co. 1 DPR 633/72)	Detrazione IVA forfetaria 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 (art. 34 co. 6 del DPR 633/72)	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
--	--	---	---

Opzione per il regime ordinario

I produttori agricoli che applicano i regimi speciali descritti possono optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari mediante comportamento concludente, dandone comunicazione nel quadro VO della prima dichiarazione IVA annuale successiva (art. 34 co. 11 del DPR 633/72). La scelta vincola il soggetto fino a revoca e comunque per un periodo minimo di tre anni.

Rettifica della detrazione

In caso di mutamento del regime da ordinario ad agricolo e viceversa, occorre procedere alla rettifica della detrazione *ex art. 19-bis2* co. 3 del DPR 633/72, 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 c.d. "periodo di tutela fiscale" (C.M. 328/97).

Agricoltura

LAVORO

La stagionalità che caratterizza il settore dell'agricoltura richiede l'applicazione di una legislazione speciale al rapporto di lavoro.

Dal lato del datore di lavoro il riferimento è principalmente all'art. 2135 c.c., che qualifica l'imprenditore agricolo in relazione all'attività esercitata; nel tempo il dettato normativo è stato modificato tenendo conto delle tendenze evolutive dell'attività svolta, svincolando il possesso del fondo quale requisito indispensabile per qualificare l'attività dell'imprenditore, ben potendo, oggi, ottenere prodotti agricoli con metodi che prescindono dallo sfruttamento della terra, ovvero qualificare come agricole le imprese che svolgono attività anche in acque marine.

È imprenditore agricolo chi esercita le seguenti attività.

<ul style="list-style-type: none"> - Coltivazione del fondo; - silvicoltura; - allevamento di animali. 	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.
---	--

<ul style="list-style-type: none"> - Attività connesse alle precedenti. 	<p>Attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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; - 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.
--	---

Le aziende che svolgono, unitamente all'attività di coltivazione del fondo, della silvicoltura e dell'allevamento di animali, l'attività di vendita al dettaglio di prodotti propri e non propri continueranno ad essere assoggettate a contribuzione agricola unificata qualora ricorrano le seguenti condizioni (art. 1 co. 700 della L. 145/2018 e circ. INPS 76/2019):

- ❖ i prodotti destinati alla rivendita al dettaglio devono essere direttamente acquistati da altri imprenditori agricoli;
- ❖ il fatturato derivante dalla vendita dei prodotti provenienti dalla propria azienda deve essere prevalente rispetto al fatturato proveniente dal totale dei prodotti acquistati da altri imprenditori agricoli.

In sintesi le attività riconducibili alla figura dell'imprenditore agricolo consistono (circ. INPS 7.2.2002 n. 34):

- ❖ nell'allevamento di animali;
- ❖ nelle attività di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso;
- ❖ nelle attività che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine;
- ❖ nelle attività connesse;
- ❖ nelle cooperative e consorzi di imprenditori agricoli.

Allevamento di animali

Con la sostituzione del termine "bestiame" ricompreso nella precedente dizione dell'art. 2135 c.c. con il nuovo termine "animali", si è riconosciuta l'attività imprenditoriale in agricoltura per un'ampia serie di tipologie di allevamento, indipendentemente dalla presenza o meno di un fondo.

Sono da ricomprendere a titolo di attività imprenditoriale agricola (circ. INPS 34/2002):

- ❖ i tradizionali allevamenti connessi ad un fondo, quali allevamenti da carne, da lavoro, da latte e da lana, ecc.;
- ❖ una serie di allevamenti quali l'avicoltura, cunicoltura, apicoltura, bachicoltura, ecc., anche se non necessariamente correlate alla titolarità o meno di un fondo da parte dell'imprenditore.

Ciclo biologico

Con la valorizzazione delle attività svolte dall'imprenditore nell'ambito di quelle dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o fase dello stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine, le fattispecie di impresa agricola si ampliano notevolmente, superando la precedente nozione riferita al complesso unico ed inscindibile del ciclo dei lavori svolti

dall'agricoltore per conseguire i prodotti immediati e diretti della terra (dalla rottura del suolo al raccolto).

Il presupposto per il riconoscimento di un'attività imprenditoriale agricola risulta essere la gestione in termini quali-quantitativi di una serie di adempimenti svolti con l'utilizzo del criterio biologico finalizzato allo sviluppo vegetativo della specie.

Così si considera, ad esempio, attività imprenditoriale agricola l'impresa di florovivaismo, laddove si avvalga di sofisticate tecniche e di particolari accorgimenti finalizzati allo sviluppo quali-quantitativo della pianta, oppure, per quanto riguarda gli allevamenti, la fase di ingrassamento degli animali da carne (circ. INPS 34/2002). È pertanto da ricondursi ad attività inquadrabile nel settore agricolo l'attività che costituisce una fase necessaria del ciclo biologico di sviluppo.

Possesso del fondo

Il possesso del fondo non costituisce più elemento indispensabile per l'attività dell'imprenditore agricolo, in quanto grazie al progresso tecnologico è possibile ottenere prodotti "merceologicamente" agricoli con metodi che prescindono dallo sfruttamento della terra (circ. INPS 34/2002).

Non essendo più il fondo elemento essenziale, il legislatore indica come agricole le imprese che svolgono dette attività anche in acque dolci, salmastre o marine.

Attività connesse

Accogliendo una visione dinamica dell'impresa agricola proiettata necessariamente verso il mercato, la disciplina applicabile ritiene connesse le attività dirette alla:

- ◆ manipolazione;
- ◆ conservazione;
- ◆ trasformazione;
- ◆ commercializzazione;
- ◆ valorizzazione dei prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento del bestiame.

Per tali attività la connessione si verifica con il concorso di due requisiti (circ. INPS 34/2002):

- ◆ di natura soggettiva, per cui le attività connesse c.d. "tipiche" devono essere compiute dallo stesso imprenditore agricolo, essendo richiesta l'identità soggettiva fra chi compie una delle menzionate attività essenziali e l'attività connessa;
- ◆ di natura oggettiva, per cui l'attività di manipolazione, trasformazione, commercializzazione deve avere ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

Se questi requisiti non sono soddisfatti, l'attività perde i caratteri dell'attività agricola per acquistare natura industriale o commerciale; il discrimine è costituito dal fatto che gli impianti e le strutture produttive destinate alla manipolazione, trasformazione e alla commercializzazione della produzione agricola utilizzano come materia prima, in modo prevalente, il prodotto ricavato dall'azienda agricola. La prevalenza viene verificata analizzando le percentuali di utilizzo di materia prima ricavata prevalentemente

dall'azienda agricola.

La connessione si estende anche alle attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda, normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

Nella verifica del concetto di prevalenza, operativamente occorre procedere all'accertamento e all'analisi delle "risorse" normalmente impiegate nell'attività connessa ponendole a raffronto con quelle utilizzate per lo svolgimento dell'attività agricola principale. Rientra tra le risorse l'intera realtà aziendale (ad es., attrezzature, impianti e strutture produttive, manodopera occupata, tipologia di prodotti, raccolta e lavorazione, modalità e tempi di conduzione, utilizzo di contoterzisti, ecc.; tutti elementi che consentono di individuare costi e ricavi dell'azienda e valutare il rispetto dei parametri richiesti dalla legge, ovverosia quota superiore al 50%).

Pertanto, nelle attività di trasformazione, commercializzazione, ecc., oltre il 50% dei prodotti trasformati e/o commercializzati deve essere di derivazione aziendale, deve cioè costituire il prodotto dell'attività agricola principale esercitata dall'imprenditore (circ. INPS 14.3.2003 n. 53).

L'attività di vinificazione, di trasformazione in vino dell'uva raccolta dall'azienda di cui è titolare l'imprenditore agricolo, è riconducibile al concetto di attività connessa nel rispetto del parametro della prevalenza con riferimento al prodotto "uva" che in parte può essere acquistato da terzi ma comunque per quantitativi inferiori al 50%.

Nell'attività di fornitura di beni e servizi, il tempo di impiego delle attrezzature e delle risorse aziendali nelle lavorazioni interne all'azienda deve essere superiore (più del 50%) rispetto al tempo di impiego nell'attività diretta alla fornitura di servizi a favore di terzi. Non assume rilievo il reddito derivante dalle due attività, principale e connessa.

Sussistono ulteriori ipotesi in cui la normativa di riferimento ha sancito l'attribuzione della qualifica di imprenditore agricolo anche a quei soggetti che svolgono una delle attività connesse del processo produttivo in modo svincolato dalle attività principali della coltivazione, dell'allevamento e della silvicoltura. Sono considerati imprenditori agricoli (circ. INPS 94/2019):

- ❖ le cooperative di imprenditori agricoli e i loro consorzi, quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2135 co. 3 c.c., prevalentemente prodotti dei soci (più del 50%), ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico;
- ❖ le cooperative di trasformazione, quando l'attività di trasformazione, manipolazione e commercializzazione sia svolta in quantità prevalente su prodotti agricoli e zootecnici propri o conferiti dai soci (di conseguenza nella compagine sociale devono essere presenti uno o più soci produttori agricoli iscritti nella relativa gestione previdenziale);
- ❖ le società di persone e le società a responsabilità limitata, quando la società sia costituita da imprenditori agricoli e che le attività connesse siano svolte con i prodotti ceduti dai soci stessi;
- ❖ le organizzazioni di produttori, se costituite in una delle forme giuridiche previste dalla normativa.

Produzione di energia

Costituisce attività connessa la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli (art. 1 co. 423 della L. 23.12.2005 n. 266).

Agriturismo

Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 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 (art. 2 co. 1 della L. 20.2.2006 n. 96). L'attività agricola deve restare principale rispetto alle altre attività.

Rientrano 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;
- ❖ organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita di vini;
- ❖ 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.

Sono considerati di propria produzione i cibi e le bevande prodotti, lavorati e trasformati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola e ottenuti attraverso lavorazioni esterne.

Possono essere addetti allo svolgimento dell'attività agriturbistica l'imprenditore agricolo e i suoi familiari ai sensi dell'art. 230-*bis* c.c., nonché i lavoratori dipendenti; il ricorso a soggetti esterni è consentito esclusivamente per lo svolgimento di attività e servizi complementari.

Allo scopo di sostenere l'incremento occupazionale nel settore agricolo e ridurre gli effetti negativi causati dall'emergenza COVID-19, l'art. 68 co. 10 del DL 73/2021 prevede che gli addetti allo svolgimento dell'attività agriturbistica ex art. 2 co. 2 della L. 96/2006 sono considerati lavoratori agricoli anche ai fini della valutazione del rapporto di connessione tra attività agricola ed attività agriturbistica. Sono fatti salvi i criteri recati dall'art. 2135 c.c. in relazione alla prevalenza dell'attività agricola principale.

Le Regioni, tenuto conto delle caratteristiche del territorio regionale o di parti di esso, dettano criteri, limiti e obblighi amministrativi per lo svolgimento dell'attività agriturbistica; definiscono inoltre i criteri per la valutazione del rapporto di connessione delle attività agriturbistiche rispetto alle attività agricole, queste ultime devono rimanere prevalenti (art. 4 co. 2 della L. 96/2006).

Sono inoltre attività assimilate a quella agriturbistica quelle svolte dai pescatori relativamente all'ospitalità, alla somministrazione dei pasti costituiti prevalentemente da

prodotti derivanti dall'attività di pesca e le attività connesse, compresa la pesca-turismo (art. 12 della L. 20.2.2006 n. 96).

Imprenditore Ittico

Fatte salve le più favorevoli disposizioni di legge di settore, all'imprenditore ittico si applicano le disposizioni previste per l'imprenditore agricolo (art. 4 co. 4 del DLgs. 4/2012). È imprenditore ittico chi esercita un'attività diretta alla cattura o alla raccolta di organismi acquatici in ambienti marini, salmastri e dolci nonché le attività a queste connesse, ivi compresa l'attuazione degli interventi di gestione attiva, finalizzati alla valorizzazione produttiva ed all'uso sostenibile degli ecosistemi acquatici (circ. INPS 34/2002).

Imprese non agricole

Esiste una specifica casistica di imprese che, pur non rivestendo, per la natura dell'attività economica esercitata, la qualifica di imprese agricole, assumono alle proprie dipendenze lavoratori che, agli effetti delle norme di previdenza e assistenza, sono assicurati come lavoratori agricoli dipendenti.

Infatti, si considerano lavoratori agricoli dipendenti gli operai assunti a tempo indeterminato o determinato da (art. 6 della L. 92/79):

- ❖ amministrazioni pubbliche per i lavori di forestazione nonché imprese singole o associate appaltatrici o concessionarie dei lavori medesimi (lett. a);
- ❖ consorzi di irrigazione e di miglioramento fondiario, nonché consorzi di bonifica, di sistemazione montana e di rimboschimento, per le attività di manutenzione degli impianti irrigui, di scolo e di somministrazione delle acque ad uso irriguo o per lavori di forestazione (lett. b);
- ❖ imprese che, in forma singola o associata, si dedicano alla cura e protezione della fauna selvatica ed all'esercizio controllato della caccia (lett. c);
- ❖ imprese non agricole singole e associate, se addetti ad attività di raccolta di prodotti agricoli nonché ad attività di cernita, di pulitura e di imballaggio dei prodotti ortofrutticoli, purché connesse a quella di raccolta (lett. d);
- ❖ imprese che effettuano lavori e servizi di sistemazione e di manutenzione agraria e forestale, di imboschimento, di creazione, sistemazione e manutenzione di aree a verde, se addetti a tali attività (lett. e).

Gli operai addetti a tale attività sono pertanto assicurati come lavoratori agricoli dipendenti. Ai fini dell'inquadramento contributivo, a rilevare è l'attività in concreto svolta dal lavoratore, a prescindere dalla qualifica di assunzione o dall'inquadramento del datore di lavoro (circ. INPS 94/2019, circ. INPS 56/2020 e nota INL 23/2020; v. Lavoro subordinato in agricoltura).

In ordine alle attività di cui alla lett. e), l'INPS ha precisato che è necessario fare riferimento alle attività relative al ciclo biologico e al correlato rischio della produzione, nonché ricomprendere le attività indispensabili, ordinarie o straordinarie, finalizzate a mantenere in stato ottimale di salute le piantagioni coltivate, il suolo che ospita le colture e gli allevamenti praticati.

Nel caso in cui, con la riqualificazione dell'azienda venga anche accertato che l'attività di

lavoro svolta dal dipendente (denunciato quale lavoratore agricolo) non rientri tra quelle identificabili quali agricole ai sensi dell'art. 6 della L. 92/79, si prevede il disconoscimento delle giornate di lavoro in agricoltura e la perdita della qualificazione di lavoratore agricolo e del diritto alle prestazioni a sostegno del reddito specifiche di tale settore, che siano già state eventualmente erogate (circ. INPS 56/2020).

Agricoltura

PREVIDENZA

Il regime previdenziale per i lavoratori agricoli differisce per:

- ◆ gli autonomi;
- ◆ i subordinati.

Lavoratori autonomi

Per i lavoratori autonomi il versamento dei contributi è effettuato presso l'apposita Gestione autonomi agricoli dell'INPS (L. 26.10.57 n. 1047), anche con riferimento ai premi INAIL.

Devono iscriversi alla Gestione agricoli autonomi:

- ◆ i coltivatori diretti;
- ◆ l'imprenditore agricolo professionale (IAP);
- ◆ i lavoratori agricoli associati (mezzadri, coloni, soccidari, i cui contratti sono in via di estinzione).

Contribuzione

I lavoratori agricoli autonomi sono tenuti a versare all'INPS i contributi:

- ◆ IVS;
- ◆ maternità;
- ◆ INAIL (esclusi gli IAP, per i quali i contributi INAIL non sono dovuti, non partecipando direttamente all'attività).

Annualmente con apposita circolare, l'INPS stabilisce l'importo dei contributi che devono essere versati mediante F24 entro il:

- ◆ 16 luglio;
- ◆ 16 settembre;
- ◆ 16 novembre;
- ◆ 16 gennaio dell'anno successivo.

Lavoratori subordinati

La gestione previdenziale dei lavoratori agricoli subordinati differisce in base alla qualifica del lavoratore:

- ◆ operai;
- ◆ impiegati.

Operai

Per gli operai agricoli il versamento dei contributi dovuti all'INPS non è mensile, bensì trimestrale. Nel dettaglio la contribuzione, anche con riferimento ai premi INAIL, deve essere versata entro il:

- ◆ 16 settembre per la contribuzione del primo trimestre;
- ◆ 16 dicembre per la contribuzione del secondo trimestre;
- ◆ 16 marzo dell'anno successivo per la contribuzione del terzo trimestre;
- ◆ 16 giugno dell'anno successivo per la contribuzione del quarto trimestre.

Impiegati

Per gli impiegati si applica la disciplina prevista per la generalità dei lavoratori dipendenti, versando in aggiunta un contributo all'ENPAIA.

Il versamento all'ENPAIA è effettuato entro il giorno 25 del mese successivo al mese di competenza.

(dati aggiornati al 25 giugno 2023)

fonte bibliografica: banca dati Eutekne