



GLI ASPETTI FISCALI DELLE IMPRESE AGRICOLE TRA NOVITA' E CRITICITA'

Giuseppina Napoli
Dottore Commercialista ed Esperto Contabile



Inquadramento civilistico dell'impresa agricola

(Art. 2135 c.c. - Imprenditore agricolo - le attività agricole esercitate)

Imprenditore agricolo è chi esercita:

- coltivazione del fondo
- selvicoltura
- allevamento di animali
- attività connesse

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono:

- attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso vegetale o animale
- attività che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine



Sono attività connesse:

Le attività esercitate dal medesimo imprenditore agricolo dirette alla:

- 1) manipolazione
- 2) conservazione
- 3) trasformazione
- 4) commercializzazione
- 5) valorizzazione

di prodotti ottenuti **prevalentemente** dal fondo, dal bosco o dagli animali allevati

6) fornitura di beni e di servizi

con l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola, comprese:

- attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale
- attività di ricezione e ospitalità (come definite dalla legge)



Attività agricole 

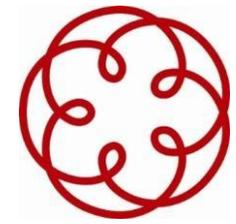
▶ Principali

▶ Connesse



DISCIPLINA FISCALE DELL'IMPRESA AGRICOLA **attività agricole principali**

- **Imposte sui Redditi**
- **Disciplina IVA**



IMPOSTE SUI REDDITI

(attività agricola principale)

- La determinazione del reddito delle attività agricole avviene su base catastale;
- Redditi fondiari (artt. da 25 a 43 TUIR): sono redditi inerenti ai terreni ed ai fabbricati, situati nel territorio dello Stato, iscritti nel C.T. o nel C.F. con attribuzione di una rendita.
- Redditi Fondiari: R.D. - R.A. - R.F.



REDDITI DEI TERRENI



- ▶ **Reddito Domenicale (RD)**
(art. 27 TUIR)
- ▶ **Reddito Agrario (RA)**
(art. 32 TUIR)



▶ **Reddito Domenicale:**
(artt. da 27 a 31 TUIR)

- ▶ È costituito dalla parte del reddito medio ordinario riferibile al terreno attraverso l'esercizio dell'attività agricola;
- ▶ parte della rendita catastale che va attribuita al possessore dell'immobile a titolo di proprietà e/o altro diritto reale (usufrutto, enfiteusi, ecc.)
- ▶ concorre a formare il reddito complessivo dei soggetti che li possiede



▶ **Reddito Agrario:**
(artt. da 32 a 35 TUIR)

- ▶ È costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale di esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio dell'attività agricola;
- ▶ Parte della rendita catastale che va imputata al soggetto che esercita l'attività agricola
- ▶ «Reddito da attività»



Determinazione delle Imposte sui Redditi

Ai fini del calcolo delle imposte dirette alle rendite catastali (RD e RA) si applica:

- **rivalutazione base:** RD x 80%

RA x 70%

- **ulteriore rivalutazione:** 30%

Nota: - la **rivalutazione base** non si applica nel caso di terreni concessi in fitto (per usi agricoli) a giovani IAP o CD di età inferiore all'età di 40, durata contratto non inferiore a 5 anni

- l'**ulteriore rivalutazione** non si applica nel caso di terreni agricoli o non coltivati o posseduti e condotti da IAP o CD iscritti nella gestione previdenziale



- ▶ I caso: - proprietario e/o altro titolare di diritto reale di un terreno agricolo non coltivato:
 - RD X 80%
 - RA X 70%
- ▶ II caso: - proprietario di un terreno agricolo e/o altro titolare di diritto reale concede in fitto il terreno a IAP o CD iscritti nella gestione previdenziale:
 - Proprietario = RD X 80% - no canone di locazione percepito
 - Affittuario = RA X 70%
- ▶ III caso: - proprietario e/o altro titolare di diritto reale di un terreno agricolo concede in fitto il terreno a giovani IAP o CD di età inferiore all'età di 40, durata contratto non inferiore a 5 anni:
 - Proprietario = RD - no rivalutazione - no canone di locazione percepito
 - Affittuario = RA
- ▶ IV caso: - altri casi (proprietario-conduttore - no IAP/CD):
 - RD X 80% + ulteriore rivalutazione del 30%
 - RA X 70% + ulteriore rivalutazione del 30%



TASSAZIONE CATASTALE

La determinazione del Reddito delle attività agricole su base catastale presuppone:

SOGGETTIVO

1. Ditte individuali e società semplici: sono **SEMPRE** tassate in base ai redditi fondiari
2. Società diverse dalle società semplici (S.n.c., S.a.s., S.r.l. e S.p.A.) sono produttive di reddito d'impresa nell'ambito dell'IRPEF o dell'IRES per rispettiva competenza
3. Le S.n.c., S.a.s. e S.r.l. e società cooperative che rivestano la qualifica di **Società agricola** possono **OPTARE** per la **tassazione catastale** anche se il reddito mantiene comunque la qualifica di reddito d'impresa

OGGETTIVO

1. **Coltivazione del terreno agricolo**
2. **Selvicoltura**: attività diretta alla cura e alla riproduzione del bosco
3. **Allevamento degli animali** se avviene con mangimi ottenibili dal terreno per almeno un quarto del fabbisogno degli animali allevati



Società agricole

- ▶ Le modalità applicative del regime agevolato delle società agricole sono stata dettate D.M. n. 213/2007
- ▶ opzione per il regime agevolato di determinazione del reddito secondo il criterio catastale (ai sensi art. 32 TUIR) si applica a società di persone (snc - sas) a srl, e società cooperative che rivestono la qualifica di società agricole ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs n. 99/2004
- ▶ l'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 TUIR, è possibile a partire dalla legge finanziaria del 2007 (legge n. 296/2006).



La qualifica di Società Agricola - Requisiti:

(art. 2 del D.lgs 99/2004):

- ▶ dicitura «**Società agricola**» nella ragione sociale o denominazione sociale
- ▶ oggetto sociale l'**esercizio esclusivo** delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.
- ▶ conseguire la qualifica **Imprenditore agricolo professionale (IAP)**:
 - **Società di persone** - da almeno uno dei soci
 - **S.a.s.** - da almeno un socio accomandatario
 - **S.r.l.** - da almeno un amministratore
 - **Società Cooperative** - da almeno 1/5 soci



Allevamento animali

Tassazione catastale:

- sviluppo e crescita degli animali destinati all'alimentazione umana o ad altri usi
- non è necessario intero ciclo biologico dalla nascita al completo sviluppo fisico
- Se avviene con mangimi ottenibili dl terreno per almeno 1/4 del fabbisogno degli animali allevati

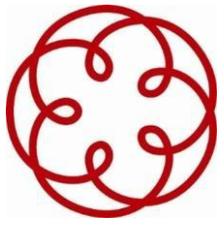


Reddito da attività di allevamento:

- **Reddito rientrante nella potenzialità del fondo:** determinazione secondo i criteri catastali
- **Reddito che eccede i limiti:** perde la natura agricola generando reddito d'impresa quantificato in modo particolare: determinazione su base forfetaria, salvo l'opzione per il regime analitico



- ▶ Il 3° comma dell'art. 32 - Ministero Finanze di concerto con quello delle Politiche Agricole hanno stabilito:
 - **potenzialità** produttiva dei **terreni** a produrre **mangimi**
 - **quantità** di mangimi occorrenti a seconda della **specie** allevata
 - dal raffronto:
 - se n. capi è allevato con mangimi ottenibili per almeno $\frac{1}{4}$ dal terreno = attività agricola = tassazione catastale
 - se tale limite viene superato reddito eccedente = reddito d'impresa (la determinato su base forfetaria - ai sensi del comma 5 dell'art. 56 del TUIR)



- ▶ Sono considerate attività agricole (art. 32, comma 2, lettera b):
 - la funghicoltura, la floricoltura, la coltura idroponica, **le attività dirette alla produzione di vegetali effettuata tramite utilizzo di strutture fisse o mobili purché la superficie adibita alla produzione non sia superiore al doppio di quella del terreno su cui la produzione si sviluppa** (la parte eccedente ha natura di reddito d'impresa la cui determinazione avviene su base forfetaria, ai sensi dell'art. 56-bis del TUIR, che prevede un regime agevolato; salvo opzione per il regime analitico)



Disciplina attività agricole connesse (art. 32, comma 2. lettera c)

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:

1) tassazione catastale se: - esercitato imprenditore agricolo

- prodotti ottenuti prevalentemente dalle attività agricola principale
- dirette a manipolare o trasformare prodotti rientranti nel D.M.

2) tassazione forfetaria se: - i prodotti non rientro nel previsto elenco (reddito si determina applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA un coefficiente di redditività 15%)



DISCIPLINA IVA

(art. 34 D.P.R. 633/72)

I regimi IVA applicabili all'agricoltura e quindi all'impresa agricola sono:

- Regime speciale agricolo
- Regime di esonero
- Regime normale



Regime speciale agricolo (Art. 34 del DPR 633/72)

- È il **regime naturale** di chi svolge l'attività agricola qualora siano verificati i requisiti soggettivi e oggettivi:
 - **Requisito soggettivo:** imprenditore agricolo ai sensi art. 2135 c.c. indipendentemente dalla struttura dell'impresa agricola che svolge l'attività.
 - **Requisito oggettivo:** il regime si applica solamente alla cessione di prodotti agricoli e ittici di cui alla Tabella A, Parte I, allegata al DPR 633/72 che ricomprende anche qualche prodotto agricolo trasformato, derivante da un'attività agricola connessa.



Il regime speciale si caratterizza per il fatto che l'imprenditore agricolo che adotta questo particolare regime è chiamato ad applicare **alle cessioni di prodotti agricoli l'aliquota prevista per il bene ceduto** versando solamente l'IVA che risulta a debito dopo l'applicazione della percentuale di compensazione. Le fatture di vendita vengono emesse applicando le aliquote IVA ordinarie (es: 4%, 10% e 22%). Tuttavia all'Amministrazione finanziaria viene versata la differenza fra l'aliquota ordinaria e quella di compensazione, che è più bassa o al massimo uguale a quella ordinaria. Aspetto importante riguarda il fatto che suddetto regime si applica solamente alla cessione di **prodotti agricoli di cui alla Tabella A, parte I, del DPR n. 633/72.**

Le percentuali di compensazione, sono individuate da alcuni decreti ministeriali che hanno stabilito per alcuni prodotti agricoli le percentuali di compensazione.



Esempio:

Produttore agricolo: venduto vino per un imponibile € 1.000,00

- Aliquota IVA ordinaria = 22%
- Percentuale di compensazione di questo prodotto = 12,30%
- Totale vendite del periodo = € 1.000,00 x 22% (IVA a debito del periodo) = € 220,00

In sede di liquidazione si procederà nel seguente modo:

- IVA detraibile del periodo = € 1.000,00 (Vendite del periodo) X 12,30% (% di compensazione) = € 123,00
- Iva a debito = 1.000 x 22% = € 220,00
- **IVA dovuta = 220,00 - 123,00 = 97,00**



REGIME DI ESONERO

È il regime riservato agli imprenditori agricoli che nell'anno precedente hanno conseguito un volume d'affari non superiore ad euro 7.000,00 costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. 633/1972.

Chi rientra nel regime di esonero non deve liquidare l'imposta né procedere al versamento della stessa, non deve tenere nessun tipo di contabilità se non numerare le fatture di acquisto e, con riferimento alle vendite, i soggetti cessionari o committenti di imprenditori agricoli in regime di esonero devono emettere autofattura per gli acquisti da loro effettuati.



Su tale documento devono applicare un'aliquota Iva pari alla percentuale di compensazione applicabile al prodotto agricolo acquistato e una copia dell'autofattura deve essere rilasciata all'agricoltore cedente che ha l'obbligo di numerarla e conservarla. Normalmente la fuoriuscita da tale regime non è tanto legata a una valutazione di pianificazione fiscale ma al fatto che nell'anno precedente si è superata la soglia di 7.000 euro di volume d'affari o non si è rispettato il rapporto dei 2/3 di cessioni di prodotti agricoli. È comunque chiaramente consentito in ogni caso fuoriuscirne per scelta



REGIME ORDINARIO

I produttori agricoli dal regime speciale possono optare per l'applicazione dell'IVA nel modo ordinario

- L'opzione è vincolante per almeno 3 anni solari; dopo tale termine l'opzione ha comunque effetto sino a revoca
- Nel regime normale dall'IVA dovuta per le operazioni di vendita effettuate (IVA a debito) viene detratto l'ammontare dell'imposta assolta o addebitata sugli acquisti di beni e servizi afferenti l'esercizio di impresa (IVA a credito)
- La liquidazione può avere periodicità mensile o trimestrale a seconda del volume d'affari del contribuente



Impresa agricola - Novità fiscali

La legge di Bilancio 2023:

- ▶ prorogato per l'anno 2023 esenzione ai fini IRPEF e delle relative addizionali dei redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da CD e IAP iscritti nella gestione previdenza agricola (tali redditi non concorrano a formare la base imponibile ai fini dell'Irpef nonché delle addizionali regionale e comunale)
- ▶ **Proroga dell'iscrizione agevolata alla previdenza agricola per i giovani:** I coltivatori diretti e IAP con meno di 40 anni d'età che si iscrivono per la prima volta alla previdenza agricola possono beneficiare dell'esonero contributivo del 100 per cento per due anni
- ▶ **agevolazioni relative all'acquisto di terreni:** La piccola proprietà contadina viene estesa anche agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di persone fisiche di età inferiore a 40 anni che **dichiarino** nell'atto di trasferimento di voler **conseguire entro 24 mesi** l'iscrizione nell'apposita gestione previdenziale ed assistenziale prevista per i coltivatori diretti e gli IAP
- ▶ **Agevolazioni per i terreni montani:** Applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa di euro 200,00 l'una e l'esenzione dall'imposta catastale e di bollo per i trasferimenti della proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici nei territori montani a favore di CD/IAP iscritti alla gestione previdenziale, ovvero che si impegnano a coltivare o condurre direttamente il fondo per un periodo di 5 anni, fornendone apposita dichiarazione in atto