



# ConsulenzaAgricola.it

## RISPOSTE EFFICACI PER IL MONDO AGRICOLO

### **Il fisco in agricoltura sotto la lente degli esperti di Consulenzaagricola.it, società di consulenza di Forlì, nel convegno che si è svolto nell'ambito del Macfrut di Cesena**

Quali sono le opportunità fiscali per una moderna gestione dell'impresa agricola?

Se ne è parlato al Convegno organizzato a Cesena dalla società forlivese ConsulenzaAgricola.it s.r.l. che ha invitato l'esperto **Gian Paolo Tosoni**, editorialista e pubblicista del Sole24Ore, ad affrontare insieme al direttore di ConsulenzaAgricola.it, **Luciano Mattarelli**, davanti a una platea gremita di circa 200 persone, diverse tematiche di grande interesse per il settore.

Gian Paolo Tosoni ha aperto i lavori del convegno approfondendo la normativa per i **soggetti che coltivano piante di terzi**, dopo che il legislatore con la finanziaria 2008, ha introdotto importanti novità di carattere fiscale attribuendo dignità agricola ad una attività che fino all'entrata in vigore della legge n. 244/2007 veniva considerata agricola e quindi produttiva di reddito agrario solo se svolta dal proprietario dei vegetali.

Ha poi continuato sui temi della **conduzione associata**, della **manipolazione e trasformazione dei prodotti agricoli** concludendo infine **con sull'art 62** a un anno dall'entrata in vigore della normativa.

Di seguito gli atti del convegno.

#### ***La coltivazione di prodotti per conto terzi***

Con la circolare n. 12/2008, la coltivazione di vegetali è considerata attività produttiva di reddito agrario, anche quando non è svolta dal proprietario dei vegetali bensì da un terzo per suo conto.

In considerazione di tale novità normativa, sebbene la coltivazione di piante svolta sul terreno del prestatore configuri una prestazione di servizio resa dal coltivatore al proprietario dei vegetali, lo svolgimento della stessa non individua nel prestatore la figura del contoterzista, bensì quella di imprenditore agricolo in quanto lo stesso svolge un'attività sul proprio fondo riconducibile tra le attività di cui all'art. 2135 del c.c..

Pertanto oggetto della norma è la coltivazione di piante per conto di terzi ovvero lo svolgimento di un'attività di accrescimento di sementi, talee o piante, da parte di un soggetto per conto di un altro che risulta essere proprietario dei vegetali oggetto della coltivazione.

Tale attività, che è svolta dal coltivatore/prestatore utilizzando un fondo proprio detenuto a diverso titolo, rientra nella più generica attività di coltivazione del fondo che, ai sensi dell'art. 2135 del codice civile, consiste nello svolgimento di attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso di carattere vegetale.

Il coltivatore/prestatore può occuparsi dell'intero ciclo biologico del vegetale o di una fase necessaria al ciclo stesso. Di conseguenza, possono formare oggetto di consegna, da parte del proprietario dei vegetali al coltivatore/prestatore, anche vegetali che hanno già subito una o più fasi del ciclo biologico.

La disposizione non richiede, inoltre che l'attività debba essere svolta in via esclusiva, pertanto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2008, la stessa può essere svolta insieme ad altre attività.

I soggetti che intervengono in tale rapporto possono essere definiti come committente, il proprietario dei vegetali, e prestatore il soggetto che s'impegna a coltivare i vegetali del committente.

La differenza tra i due soggetti risiede nel fatto che mentre il committente può essere o meno imprenditore agricolo o società agricola, il prestatore è necessariamente imprenditore agricolo o società agricola.

Infatti il committente può assoggettare a tassazione il reddito agrario anziché quello proprio derivante dalla vendita dei vegetali che sono stati coltivati per lui da terzi, se dimostra di aver partecipato ad almeno una fase di sviluppo del vegetale all'inizio, ovvero, prima della consegna dello stesso al prestatore o al termine, ovvero, dopo che il prestatore gli ha restituito il vegetale coltivato.

I soggetti che possono essere assoggettati a tassazione catastale sono oltre alle persone fisiche, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 ossia le società che hanno per oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 del c.c. e che contengono nella propria ragione sociale l'indicazione di "società agricola".

Ai fini delle imposte dirette per il commissionario, il reddito imponibile coincide con il reddito agrario del terreno utilizzato e detenuto dal prestatore a titolo di proprietà, di usufrutto o di altro diritto reale, oppure condotto in affitto, in comodato o ad altro titolo.

La coltivazione di piante per conto di terzi configura, comunque, una prestazione di servizi. Il coltivatore/prestatore è, infatti, un soggetto che svolge un'attività diretta alla fornitura di servizi utilizzando attrezzature di pertinenza dell'azienda.

Pertanto lo stesso può optare per la determinazione dell'imposta sul valore aggiunto riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili, in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti ed alle importazioni.

Tale regime di detrazione si applica anche nel caso in cui il prestatore/coltivatore svolge solo l'attività di coltivazione per conto terzi. Al riguardo l'Agenzia ha spiegato che in questa circostanza l'applicazione dell'art. 34-bis, trova giustificazione nel fatto che l'operazione resta una prestazione di servizio e l'attività resta ricompresa tra quelle di natura agricola.

Si precisa che il versamento del 50% dell'iva vale solo nei casi in cui il coltivatore abbia scelto il regime iva speciale previsto dall'art. 34 del DPR 633/72; caso contrario (regime normale) tutta l'iva incassata dovrà essere conteggiata come iva da versare.

Per quanto concerne l'aliquota IVA applicabile alle prestazioni in parola, è necessario risalire alla natura del contratto in base al quale viene fornita la prestazione di servizio. In proposito si osserva che il contratto in questione sembra configurare un contratto d'opera, ovvero, un contratto mediante il quale il prestatore s'impegna, verso un corrispettivo, a compiere un servizio in favore del committente, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione. Con riferimento alle prestazioni di servizio dipendenti da contratti d'opera, l'art. 16, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, precisa che alle stesse si rende applicabile la medesima aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione di beni prodotti.

Si è, pertanto, dell'avviso che alla coltivazione di piante per conto di terzi, si rende applicabile il citato art. 16.

La coltivazione di piante per conto di terzi è rilevante anche ai fini Irap. A tal fine la base imponibile sulla quale calcolare l'imposta sarà determinata sottraendo dai corrispettivi registrati ai fini IVA gli acquisti destinati alla produzione. L'aliquota da applicare è pari all'1,9%.

Nel caso in cui l'attività è svolta oltre i limiti prestabiliti nell'art. 32, comma 2, lett. b), alla parte di base imponibile relativa all'esercizio dell'attività agricola eccedente i limiti fissati si applica l'aliquota ordinaria.

### ***Condizione associata***

Tra i diversi tipi di conduzione associata un ruolo importante è quello della **COMPARTECIPAZIONE AGRARIA**, ossia un contratto agrario in cui non si costituisce in alcun modo una società ma è un contratto tra due soggetti, **CONCEDENTE** (colui che possiede il terreno) e il **COMPARTECIPANTE** (colui che coltiva il terreno), al fine di svolgere una coltivazione stagionale.

È un modo per permettere ad un terreno che di fatto non è affittabile (per es. per i diritti PAC, perché acquistato con agevolazioni PPC, etc.), di trasferire ad un altro soggetto la quota di reddito agrario; al termine della relativa coltivazione stagionale i soggetti ripartiscono i frutti come da contratto.

Ed in particolare, il contratto di compartecipazione agraria deve essere redatto in forma scritta per ragioni fiscali infatti l'art. 33 del TUIR afferma che le parti si imputano la quota di reddito agrario in base alle percentuali previste dal contratto. Qualora al concedente venisse imputata una percentuale di riparto troppo bassa si rischia di fronte al fisco di simulare un contratto di affitto. Di contro in mancanza di un contratto scritto, si presume una divisione dei frutti in parti uguali. Non è obbligatoria la registrazione in Agenzia delle Entrate ma è consigliabile dare una data certa mediante timbro postale oppure riportare in calce la firma di un sindacato.

La stagionalità del contratto è un'esigenza rigorosa; per coltivazione stagionale si intende quella di prodotti che liberano la terra una volta raccolti e che quindi sono alternabili ad un'altra coltivazione; per tale motivo è consigliato per gli ortaggi.

In merito agli obblighi è necessario affermare che il concedente non si deve limitare a dare il proprio terreno altrimenti si configurerebbe un contratto di affitto con tutti i rischi del caso (quali ad es. la perdita delle agevolazioni in caso di acquisto con PPC, etc.)

Pertanto il concedente deve attivarsi affinché provveda attivamente alla coltivazione del terreno mediante lo svolgimento di alcune attività quali ad es. l'aratura, l'irrigazione.

Al termine della coltivazione i frutti devono essere venduti da entrambi le parti in base alla propria quota di riparto.

Fa eccezione la vendita del pomodoro in quanto può essere venduta solo dal concedente che detiene le relative quote; il compartecipante incasserà in denaro la quota corrispondente la propria percentuale di riparto rientrando così un'operazione fuori campo IVA. In tal caso si rende necessario predisporre una ricevuta con relativa marca da bollo da 2,00 euro.

### ***Le Attività Agricole Connesse: Definizione, Regole e Concetti***

Le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti agricoli, possono generare un reddito agrario se hanno per oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento degli animali e individuati dal decreto ministeriale 19 marzo 2004.

In merito si evidenzia che si ha trasformazione quando il prodotto originario, per effetto della lavorazione, viene a perdere i caratteri merceologici che lo distinguono. Per esempio dalle olive viene ricavato l'olio, dall'uva il vino, dal latte il burro o il formaggio, ecc. Si ha, invece, manipolazione quando il prodotto, nonostante le lavorazioni subite, abbia conservato le sue qualità merceologiche originarie. Per esempio, la raccolta, la cernita, l'essicamento e l'imbottimento delle foglie di tabacco.

In particolare, la circolare ministeriale n. 351690 del 1955 ha considerato, quali esempi di manipolazione, "la cernita, l'essicamento e l'imbottimento delle foglie di tabacco".

Più di recente, la più volte citata circolare n. 44/E del 2004 dell'Agenzia delle Entrate, con riferimento al caso di un imprenditore agricolo che, preveda di integrare la propria produzione con acquisti da terzi agricoltori, ha espressamente previsto che: è "attività di manipolazione quella del produttore di radicchio che acquista anche radicchio da terzi e, dopo la pulitura e il confezionamento, lo rivende insieme a quello proprio"; "per quanto concerne l'attività di manipolazione, è ammissibile, ad esempio, la rivendita di carote da parte del produttore di radicchio che, dopo l'acquisto, provvede anche a pulirle e confezionarle".

Per le attività connesse comprese compresi nel decreto ministeriale del 17/06/2011, è previsto che il reddito venga determinato ai sensi dell'articolo 34 del Tuir, con conseguente compilazione del quadro RA del modello Unico.

Se l'attività connessa riguarda la produzione di beni non compresi nel decreto ministeriale sopra citato il reddito viene determinato forfettariamente con la percentuale del 15%. Di contro se il bene di cui sopra sostiene più manipolazioni/trasformazioni, la cessione sarà soggetto a reddito d'impresa (es. la produzione di gelato/torte).

Infatti, devono ritenersi escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 56-bis del TUIR le attività di trasformazione non usualmente esercitate nell'ambito dell'attività agricola che intervengono in una fase successiva a quella che ha originato i beni elencati nel decreto ministeriale, atte a trasformare ulteriormente questi ultimi beni fino a realizzare prodotti nuovi che non trovano connessione con l'attività agricola principale ai sensi dell'art. 21.35 del c.c.. a titolo esemplificativo, non rientra nel disposto dell'art. 56-bis la trasformazione dello yogurt in gelato, in quanto frutto in successiva trasformazione dello yogurt, prodotto "derivato dal latte" compreso nell'elenco approvato con il decreto ministeriale.

A seguire vengono illustrate le modifiche apportate dal Decreto del fare al Dlgs 228/01 ai produttori agricoli che effettuano la vendita diretta dei loro prodotti, sono state offerte ulteriori e nuove opportunità. La novità assoluta è prevista dal comma 8-bis dell'articolo 4 che consente ai produttori agricoli non solo di vendere per asporto, ma anche di far consumare i loro prodotti utilizzando i locali e arredi dell'azienda, ovviamente se sussistono le condizioni sanitarie.

È però vietato a questi agricoltori di organizzare «il servizio assistito di somministrazione»; in pratica non deve esserci il servizio al tavolo, ma il ritiro di alimenti e bevande da parte del cliente al banco di servizio e la degustazione nei posti riservati. Di fatto si tratta di una consumazione ma non di una somministrazione come avviene per le attività agrituristiche. Tale vendita può avvenire in qualsiasi locale a prescindere dalla sua destinazione urbanistica (che potrebbe quindi essere anche residenziale) e ovviamente qualsiasi locale venga utilizzato non diventerà ad uso commerciale per il solo fatto di questo impiego.

Il decreto del fare aggiunge poi semplificazioni per l'avvio delle molteplici modalità di vendita diretta:

- %Lper la vendita nella azienda (in locali o aree all'aperto) non serve alcuna comunicazione di inizio attività al Comune;
- %Lper la vendita itinerante (presso abitazioni eccetera, di qualsiasi comune) serve la comunicazione preventiva al Comune sede dell'azienda e non dove si esercita;
- %Lper la vendita su aree pubbliche è necessaria la comunicazione preventiva al Comune sede del/i posteggio/i;
- %Lper la vendita in locali fuori della azienda serve la comunicazione preventiva ai Comuni dove sono ubicati;
- %Lper la vendita tramite internet serve la comunicazione preventiva al Comune sede dell'azienda;
- %Lper la vendita nelle sagre, eventi religiosi, politici e per la promozione dei prodotti tipici non serve alcuna comunicazione.

Nei casi in cui è prevista la comunicazione, la vendita può essere avviata dalla data del suo invio.

Nessuna modifica è stata apportata alle condizioni soggettive per esercitare la vendita diretta e quindi: l'azienda agricola deve essere iscritta al registro imprese; il titolare e gli amministratori non devono essere stati condannati per reati in materia di igiene e frodi alimentari; la prevalenza dei prodotti propri va misurata sul fatturato complessivo delle vendite dirette.

### ***Disposizioni fiscali sull'art. 62***

Le disposizioni di cui all'art. 62 della legge 24/03/2012 n. 27 si applicano alle cessioni di prodotti agricoli e alimentari la cui consegna avvenga nel territorio dello stato.

Le disposizioni di cui all'art. 62 della legge 24/03/2012 non trovano applicazione nelle seguenti ipotesi: cessioni di prodotti agricoli e alimentari che intercorrono fra imprenditori agricoli (causa di

esclusione introdotta dall'art. 36 comma 6 bis del D.l. n. 179/2012, con decorrenza dal 19/12/2012); cessioni di prodotti agricoli e alimentari effettuate nei confronti di soggetti privati (non operanti in regime di impresa); cessioni di prodotti agricoli e alimentari istantanee, in cui la consegna sia contestuale al pagamento del prezzo; conferimenti di prodotti agricoli e alimentari effettuati dagli imprenditori alle organizzazioni di produttori di cui al decreto legislativo 27 maggio 2005 n. 102, se il soggetto conferente risulta socio della organizzazione medesima.

Con l'introduzione dell'art. 62 della L. n. 27 del 24/03/2013 le compravendite di prodotti agricoli e alimentari devono rispettare dei requisiti precisi.

Sulla forma e gli elementi essenziali del contratto (Art. 62, comma 1): i contratti aventi ad oggetto le cessioni di prodotti agricoli e alimentari devono essere stipulati in forma scritta e devono contenere i seguenti elementi: **durata, quantità, caratteristiche prodotto venduto, prezzo, modalità di consegna e di pagamento.**

Gli elementi essenziali in forma scritta sopramenzionati possono essere contenuti anche nei seguenti documenti: Documenti di trasporto, Fattura immediata, Ordini di acquisto con i quali l'acquirente commissiona la consegna.

Nel caso in cui gli elementi essenziali del contratto siano riportati nel DDT o nella fattura immediata questi documenti devono contenere la seguente dicitura: "*Assolve gli obblighi di cui all'art. 62, comma 1, del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.*". **Sanzioni:** il mancato rispetto degli obblighi di cui al presente punto è punito con una sanzione amministrativa pecuniaria che può variare da un minimo di 516 Euro a un massimo di 20.000 Euro, in ragione del valore dei beni oggetto della cessione.

**Per quanto riguarda i termini di pagamento (Art. 62, comma 3)**, il pagamento del prezzo relativo alle cessioni di prodotti agricoli e alimentari deve essere effettuato entro i seguenti termini: Prodotti deteriorabili (durabilità del prodotto inferiore a 60 gg): il pagamento del prezzo deve avvenire entro 30 giorni decorrenti dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura da parte dell'acquirente; Prodotti non deteriorabili (durabilità del prodotto superiore a 60 gg): il pagamento del prezzo deve avvenire entro 60 giorni decorrenti dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura da parte dell'acquirente.

I termini per eseguire il pagamento del prezzo decorrono dalla data di ricevimento della fattura da parte dell'acquirente; pertanto, al fine di dare certezza a tale data, è necessario che le fatture siano consegnate a mano e firmate per ricevuta, oppure inviate a mezzo fax, pec, raccomandata a.r. o tramite fatturazione elettronica. Si ricorda, infatti, che nel caso in cui non vi sia certezza sulla data di ricezione della fattura i termini di pagamento decorrono dalla data di consegna della merce.

**Sanzioni:** il mancato rispetto dei termini di pagamento da parte del debitore è punito con una sanzione amministrativa pecuniaria che può variare da un minimo di 500 Euro a un massimo di 500.000 Euro in ragione del fatturato dell'azienda, della ricorrenza e della misura dei ritardi. Come chiarito da rappresentanti del Ministero, anche se in via non ufficiale, in questa ipotesi non opera il principio della responsabilità solidale delle parti e le sanzioni troveranno applicazione solo in capo al soggetto responsabile del ritardo nel pagamento (soggetto acquirente).

**Interessi di mora:** dal giorno successivo alla data di scadenza del termine per il pagamento stabilito dall'art. 62 (30 o 60 gg decorrenti dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura) decorrono automaticamente gli interessi di mora. Il venditore ha la facoltà di richiedere il pagamento degli interessi di mora, non un obbligo. Infatti, non è prevista alcuna sanzione per il loro mancato pagamento.

Infine come stabilito dall'art. 62 comma 8, l'Autorità Garante per la Concorrenza ed il Mercato è incaricata della vigilanza sulle disposizioni dettate dalla normativa in esame e per l'applicazione delle relative sanzioni.