

Rivista per la consulenza in agricoltura

Mensile di aggiornamento ed approfondimento in materia
societaria, fiscale e giuslavoristica

Normativa e prassi in sintesi	3
Legale	
La pattuizione sui miglioramenti e il rispetto del requisito di determinatezza: profili di nullità di una clausola diffusa	
	<i>Samuele Cantini</i> 5
Fiscalità agricola	
Tassazione esclusa per la quota incentivo della cessione di energia da fonti rinnovabili agroforestali	
	<i>Gennaro Vecchione</i> 12
L'ambito agricolo della produzione e lavorazione di piante officinali	
	<i>Alberto Tealdi</i> 17
Profili fiscali della gestione di un'azienda faunistico-venatoria	
	<i>Luigi Scappini e Alberto Tealdi</i> 20
La valorizzazione del patrimonio abitativo rurale	
	<i>Luigi Scappini</i> 27
Finanza verde	
Ai nastri di partenza "Generazione Terra", la misura gestita da Ismea dedicata al finanziamento dell'acquisto dei terreni agricoli. Ultimi aggiornamenti sulla moratoria ex "D.L. Agricoltura"	
	<i>Fabrizio Rosatella</i> 34
Unione Europea	
Relazione speciale della Corte dei Conti europea n. 19/2024 sull'agricoltura biologica dell'Unione Europea	
	<i>Salvatore Carfi</i> 39

Lavoro & previdenza

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate in merito al c.d. *bonus* Natale

Francesco Bosetti 44

Il caso risolto

L'utilizzo delle perdite fiscali nelle società agricole con opzione catastale

Alberto Tealdi 50

Accertamento

Definiti i criteri per la firma digitale dei verbali dell’Agenzia delle entrate

L’Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 30 settembre 2024, protocollo n. 372380, ha provveduto all’individuazione delle modalità operative ai fini della sottoscrizione digitale dei processi verbali redatti dal personale dell’Agenzia delle entrate nel corso e al termine delle attività amministrative di controllo fiscale, ai sensi di quanto previsto dall’articolo 38-*bis*, comma 2, D.P.R. 600/1973.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 30/9/2024, prot. n. 372380](#)

Adempimenti

Definiti i criteri per l’elezione del domicilio digitale

L’Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 7 ottobre 2024, protocollo n. 379575, ha provveduto all’individuazione delle modalità di elezione del domicilio digitale speciale e di conferma o revoca degli indirizzi digitali già comunicati, ai sensi dell’articolo 60-*ter*, comma 5, D.P.R. 600/1973.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 7/10/2024, prot. n. 379575](#)

Definiti il modello per l’accesso unico ai servizi dell’Agenzia delle entrate

L’Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 2 ottobre 2024, protocollo n. 375356, ha proceduto ad attuare quanto previsto dall’articolo 21, D.Lgs. 1/2024, concernente il modello unico di delega agli intermediari di cui all’articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998, per l’accesso ai servizi *online* resi disponibili dall’Agenzia delle entrate e dall’Agenzia delle entrate-Riscossione.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 2/10/2024, prot. n. 375356](#)

Agevolazioni

I corretti termini per le asseverazioni di conformità

L’Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 189/E del 1° ottobre 2024, ha chiarito che in ambito del c.d. *sismabonus* ex articolo 16, comma 1-*bis* e ss., D.L. 63/2013, è azionabile la c.d. remissione *in bonis* per sanare l’omesso deposito della c.d. “*asseverazione preventiva*” o comunque anteriormente all’inizio dei lavori. Al contrario non è necessario procedere alla remissione *in bonis* per le c.d. “*attestazioni di conformità*”, essendo sufficiente, in questo caso che risultino depositate al momento dell’esercizio in dichiarazione del diritto alla detrazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 189/E/2024](#)

Crediti di imposta

Approvato il modello per il *bonus* Mezzogiorno per l’agricoltura

L’Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 15 ottobre 2024, protocollo n. 387400, ha provveduto all’approvazione del modello di comunicazione per la fruizione del credito d’imposta di cui all’articolo 1, commi da 98 a 108, L. 208/2015, per gli investimenti nel Mezzogiorno effettuati nell’anno 2023 dalle imprese del settore agricolo e di quello della pesca e dell’acquacoltura, con le

relative istruzioni e definizione dei termini e delle modalità di trasmissione telematica.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 15/10/2024, prot. n. 387400](#)

Iva

Iva ordinaria per la cessione di selvaggina alle aziende faunistico-venatorie

L'Agenzia delle entrate, con la consulenza giuridica n. 6/E dell'8 ottobre 2024, ha chiarito che si applica l'aliquota ordinaria alle cessioni di fauna selvatica nei confronti di imprese che svolgono "attività connesse" di tipo "faunistico venatorio" in quanto, non sapendo *ab origine* la destinazione della selvaggina acquistata, non si rende applicabile l'aliquota ridotta del 10% ai sensi del n. 7) della Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, consulenza giuridica n. 6/E/2024](#)



Scopri la soluzione editoriale
di FiscoPratico con il
webinar **gratuito**

CASI d'USO AI di
EUROCONFERENCEinPRATICA

02 dicembre | ore 11.00 **iscriviti >**

La pattuizione sui miglioramenti e il rispetto del requisito di determinatezza: profili di nullità di una clausola diffusa

Samuele Cantini – avvocato

Il diritto dell'affittuario all'indennità per i miglioramenti eseguiti presuppone il preventivo consenso del proprietario rispetto alla loro esecuzione; sebbene tale consenso possa essere espresso contestualmente alla stipula del contratto, è necessario che la clausola con la quale il consenso è prestato sia precisamente determinata, con l'indicazione della natura e della finalità degli interventi che potranno essere eseguiti, da ciò dipendendo il diritto dell'affittuario all'indennità, per il caso in cui tali interventi siano approntati.

La partecipazione delle organizzazioni professionali alla stipula del contratto di affitto in deroga, se vale, in generale, a introdurre una disciplina derogatoria valida ed efficace, non consente alle parti di sottrarsi al rispetto delle norme che governano l'esercizio dell'autonomia negoziale e, pertanto, non legittima le parti a ricorrere, sia pure in deroga alle disposizioni in materia di miglioramenti, a formule generali e astratte, così come a espressioni esemplificative, che non consentano di risalire agli interventi la cui esecuzione risulti effettivamente autorizzata: una preventiva autorizzazione generica equivale, quanto al diritto del conduttore di percepire un'indennità, a una mancata autorizzazione.

I miglioramenti del fondo affittato e l'indennità dovuta

Le parti del contratto d'affitto possono eseguire opere di miglioramento fondiario, addizioni e trasformazioni degli ordinamenti produttivi e dei fabbricati rurali, purché non modifichino la destinazione agricola del fondo e siano eseguite nel rispetto dei programmi regionali di sviluppo o, in mancanza, delle vocazioni colturali della zona in cui è ubicato il fondo.

La parte che intende procedere all'esecuzione delle opere è tenuta a comunicare all'altra parte e all'Ispettorato provinciale dell'agricoltura (tramite lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, contenente il progetto di massima) la natura, le caratteristiche e le finalità delle opere da eseguire (la procedura è prevista in mancanza di un preventivo accordo).

L'Ispettorato provinciale dell'agricoltura, ricevuta la comunicazione, convoca le parti (ciascuna parte può essere assistita dall'organizzazione professionale cui appartiene), con lo scopo di provocare il raggiungimento di un accordo per l'esecuzione delle opere e per la disciplina del rapporto tra le parti che ne deriva (a titolo esemplificativo, per la determinazione dell'indennità dovuta).

Per il caso in cui le parti non addivengano a un accordo, l'Ispettorato si pronuncia, con parere motivato, sulle opere la cui esecuzione è proposta (ciò entro il termine di 60 giorni).

L'Ispettorato può indicare eventuali modifiche tecniche al progetto presentato e, in caso di giudizio favorevole, assegna un termine all'istante per l'inizio delle opere e per la loro ultimazione.

La decisione è comunicata, a cura dell'Ispettorato, a entrambe le parti.

Per il caso in cui l'Ispettorato adotti una decisione favorevole, il proprietario del fondo deve far conoscere, entro 60 giorni, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, se egli stesso intenda eseguire le opere.

In caso di dichiarazione negativa o di mancata dichiarazione, l'affittuario può procedere all'esecuzione delle opere, anche se la proposta di eseguire le opere è stata avanzata dal locatore.

Per il caso in cui il proprietario comunichi di voler eseguire direttamente le opere, con le modifiche eventualmente indicate dall'Ispettorato rispetto al progetto di massima presentato, è tenuto a iniziare e a ultimare le opere entro i termini assegnati (al locatore che esegue le opere sono estese le agevolazioni fiscali e creditizie previste dalle disposizioni normative vigenti in favore dell'affittuario); se il proprietario non dà inizio alle opere o non le termina entro i termini previsti, l'affittuario può eseguire le opere a proprie spese (in tal caso, l'affittuario è tenuto a comunicare, tramite lettera raccomandata con avviso di ricevimento, al proprietario e all'Ispettorato la decisione di surrogarsi al locatore nell'esecuzione o nel completamento delle opere).

Se, per l'esecuzione delle opere, si rende necessario ottenere permessi, concessioni o autorizzazioni da parte della P.A. e nel caso in cui sia possibile ottenere finanziamenti pubblici, l'affittuario ha facoltà di provvedere direttamente a proporre le relative istanze a percepire i finanziamenti (è tenuto a darne comunicazione al locatore tramite lettera raccomandata con avviso di ricevimento).

Il locatore che ha eseguito le opere può chiedere all'affittuario l'aumento del canone (nella misura corrispondente alla nuova classificazione del fondo, come previsto dall'[articolo 5](#), L. 11/1971).

L'affittuario che ha eseguito le opere ha diritto a un'indennità corrispondente all'aumento del valore di mercato conseguito dal fondo a seguito dei miglioramenti, per come risulta al momento della cessazione del rapporto (le parti hanno facoltà di concordare la corresponsione di tale indennità anche prima della cessazione del rapporto).

In caso di mancato accordo sulla misura dell'indennità, la stessa è determinata, a richiesta di una delle parti, dall'Ispettorato provinciale dell'agricoltura, la cui deliberazione costituisce prova scritta

del diritto di credito per l'indennità stessa (l'[articolo 17](#), L. 203/1982, rinvia, quanto al concetto di "prova scritta", all'[articolo 634](#), c.p.c.).

L'affittuario ha il diritto di ritenere il fondo fino a quando non gli sia stata versata dal locatore l'indennità, fissata dall'Ispettorato o determinata dall'Autorità giudiziaria.

In caso di vendita del fondo prima del pagamento all'affittuario dell'indennità, il proprietario è tenuto a dichiarare, nell'atto di vendita, l'esistenza dell'obbligazione nei confronti dell'affittuario (in tal caso, si considera liberato dall'adempimento dell'obbligazione).

Le disposizioni dettate per disciplinare il regime dei miglioramenti, delle addizioni e delle trasformazioni dall'articolo 17, L. 203/1982, si applicano anche per le opere previste nel contratto e concordate dalle parti.

Il diritto all'indennità: ambito di applicazione

La giurisprudenza, a più riprese, ha chiarito come il diritto all'indennità riconosciuto all'affittuario presuppone il preventivo consenso del concedente o, in difetto, l'autorizzazione dell'Ispettorato provinciale dell'agricoltura; tale consenso, per far sorgere il diritto, deve sostanziarsi in una manifestazione di volontà autorizzativa che specifichi la natura, le caratteristiche e le finalità degli interventi migliorativi, non essendo sufficiente un'autorizzazione meramente generica per tipi di opere né per categoria di opere (Corte di Cassazione, sezione III, [ordinanza n. 30332/2019](#)).

Il consenso del concedente all'esecuzione dei miglioramenti, che può essere anche tacito, deve in ogni caso precedere e non seguire l'esecuzione delle opere, non potendo un assenso successivo far venir meno, con effetto retroattivo, l'illiceità della condotta del concessionario, dovuta al difetto della condizione legittimante; siffatto postumo consenso può, eventualmente, solo precludere conseguenze pregiudizievoli per il coltivatore che sia stato esecutore delle opere, come la risoluzione del contratto di affitto per inadempimento.

È stato, invece, osservato come l'affittuario che, con il consenso del concedente, abbia eseguito sul fondo del locatore opere non conformi alla normativa edilizia ha diritto all'indennizzo per i miglioramenti, purché alleghi e dimostri che le opere irregolari sono sanabili e che è stata attivata tempestivamente la pratica per il conseguimento della sanatoria (Corte di Cassazione, sezione III, [ordinanza n. 35475/2022](#)).

Le opere previste dal contratto: questioni sulla determinatezza o sulla determinabilità dell'oggetto dell'autorizzazione

La possibilità, riconosciuta alle parti, di concordare previamente la natura e lo scopo dei miglioramenti, delle addizioni e delle trasformazioni del fondo, con effetto utile per il riconoscimento

del diritto del conduttore all'indennità al termine del rapporto di locazione, pone la necessità d'indagare i limiti di una siffatta manifestazione di volontà autorizzativa e gli effetti che ne derivano. Si ritiene utile prendere le mosse dall'esame di un caso di recente decisione che, per quanto ora rileva, può essere riassunto come segue.



ESEMPIO

Nel caso in esame, un affittuario ha agito per sentire accertato e dichiarato il proprio diritto all'indennità per i miglioramenti apportati al fondo di cui era stato affittuario.

La domanda è stata respinta dal giudice di I grado, siccome la clausola in forza della quale tale diritto era avanzato (una clausola contrattuale che prevedeva genericamente che l'affittuario avrebbe potuto apportare al fondo i miglioramenti ritenuti utili) sarebbe stata indeterminata e pertanto nulla. La Corte d'Appello di Milano ha confermato la decisione del giudice di prime cure e ha rigettato la domanda proposta dall'affittuario per la condanna del concedente al pagamento di un'indennità per i miglioramenti apportati a un fondo rustico condotto in affitto.

Il giudice dell'Appello ha posto a fondamento della propria decisione la rilevata nullità per indeterminatezza dell'oggetto della clausola secondo la quale l'affittuario era stato genericamente autorizzato, in deroga all'[articolo 16](#), L. 203/1982, all'esecuzione di tutti i miglioramenti del fondo concesso in godimento; dalla rilevata e dichiarata nullità, ha fatto conseguire la statuizione sull'insussistenza del credito azionato, siccome gli interventi di miglioramento, dai quali sarebbe sorto il diritto all'indennità, sarebbero stati di fatto eseguiti in assenza di un'autorizzazione del concedente.

L'affittuario ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza del giudice dell'Appello, con ricorso affidato a 4 motivi: con il primo motivo, l'affittuario ha censurato la sentenza impugnata per violazione dell'articolo 16, L. 203/1982, dell'[articolo 1346](#), cod. civ. (in materia di requisiti dell'oggetto del contratto) e dell'[articolo 1418](#), cod. civ. (cause di nullità del contratto).

La Corte territoriale – ha sostenuto il ricorrente – avrebbe erroneamente ritenuto nulla la clausola del contratto di affitto in materia di autorizzazione all'esecuzione degli interventi di miglioramento (clausola con la quale il concedente manifestava il proprio consenso preventivo all'esecuzione di tutti i miglioramenti ritenuti opportuni dall'affittuario) per indeterminabilità dell'oggetto.

La pattuizione sarebbe, difatti, estranea all'oggetto del contratto di affitto, che sarebbe limitato all'attribuzione di un diritto personale di godimento sul fondo rustico per un determinato periodo di tempo, a fronte del pagamento di un determinato canone periodico.

La previsione relativa ai miglioramenti non afferirebbe, pertanto, all'oggetto del contratto.

Il ricorrente si è lamentato, altresì, dell'erroneità della decisione impugnata nella parte in cui ha illegittimamente ritenuto indeterminata la pattuizione, senza considerare che una formulazione di

tal fatta è comunque da ritenere compatibile con i principi dell'ordinamento giuridico, seppure non analitica.

Il valore di una clausola come integrativo dell'oggetto del contratto

Nel ritenere infondato il primo motivo, la Corte di Cassazione ha rammentato come, in linea generale, la clausola di un contratto contribuisce a identificare, circoscrivere e, dunque, a conformare il contenuto delle obbligazioni assunte e, pertanto, a integrare l'oggetto del contratto, essendo propriamente destinata a cooperare, in termini economico-giuridici, alla determinazione dell'entità del bene sul quale l'attività negoziale delle parti incide.

In ragione del fatto che l'obbligazione, avente a oggetto il pagamento dell'indennità per i miglioramenti (autorizzati), è un'obbligazione che deriva dal contratto, l'atto di autonomia negoziale, diretto a disciplinarne il contenuto, mentre rientra certamente nell'oggetto del contratto d'affitto (nella misura in cui incide sulla conformazione delle obbligazioni delle parti), integra un atto di autonomia che, quantomeno in via analogica, recupera, dalla disciplina generale del contratto, i parametri normativi fondamentali per la propria regolamentazione.

Indipendentemente dalla circostanza che detta clausola rientri o meno nell'oggetto del contratto di affitto, la stessa rimane pur sempre il prodotto di un atto di autonomia negoziale, il cui oggetto, secondo i principi generali applicabili ([articolo 1346](#), cod. civ.) dev'essere sempre (oltreché "lecito" e "possibile") determinato o determinabile.

In ragione di ciò, l'affermazione secondo cui tale clausola, in quanto ritenuta estranea all'oggetto del contratto, potesse avere come oggetto un contenuto indeterminato o indeterminabile è stata ritenuta "del tutto priva di fondamento" (Cassazione, sezione III, [ordinanza n.10309/2024](#)) mentre è stato osservato, quanto alla pretesa erroneità della qualificazione dell'oggetto della clausola in esame come indeterminato o indeterminabile, come tale censura pone in questione una valutazione del giudice di merito attinente all'interpretazione della volontà negoziale manifestata dalle parti e all'individuazione del relativo significato, che pertanto avrebbe dovuto essere impugnata tramite la deduzione della violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale.

La valutazione di determinatezza della clausola in materia di autorizzazione all'esecuzione di miglioramenti

Sempre nell'ambito del caso in discussione, con il secondo motivo di ricorso, il ricorrente ha censurato la sentenza impugnata per avere la Corte territoriale erroneamente ritenuto che l'autorizzazione all'effettuazione di nuovi impianti di vigneto, menzionata espressamente nella clausola in esame, non fosse determinata né determinabile, attesa l'evidente determinatezza della

previsione concernente il miglioramento costituito dall'impianto di un nuovo vigneto, in una zona a ciò deputata.

Il motivo è stato ritenuto inammissibile, sul presupposto per cui finirebbe per sollecitare il giudice di legittimità a sindacare la discrezionalità interpretativa del giudice del merito, che è stata ritenuta:

“esercitata secondo criteri logicamente adeguati e del tutto conformi ai canoni di ermeneutica negoziale imposti dal legislatore, avendo la corte territoriale diffusamente e logicamente argomentato le ragioni per cui la previsione dell'effettuazione di nuovi impianti di vigneto, in quanto esemplificazione astratta e generica, non valesse in alcun modo a identificare alcuna autorizzazione specifica” (Cassazione, sezione III, [ordinanza n. 10309/2024](#)).

La sentenza ha richiamato sul punto il consolidato insegnamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale, in materia di contratti agrari, il diritto all'indennità riconosciuto all'affittuario dall'[articolo 17](#), L. 203/1982, nel presupporre il preventivo consenso del concedente (o, in difetto, l'autorizzazione dell'Ispettorato provinciale dell'agricoltura), richiede che siffatto consenso si sostanzi in una manifestazione di volontà di tipo autorizzato necessariamente specifica (ossia indicativa della natura, delle caratteristiche e delle finalità degli interventi di miglioramento).

Non è, pertanto, sufficiente – ai fini della configurazione di tale requisito di specificità – un'autorizzazione meramente generica (quale è un'autorizzazione esemplificativa) (Cassazione, sezione III, sentenza n. 24995/2014).

Il concorso delle organizzazioni professionali agricole alla stipula del contratto: inderogabilità delle norme previste per il valido esercizio della libertà negoziale

La decisione assunta, con riferimento al terzo motivo, ritenuto inammissibile per quanto si dirà, è l'occasione per trattare dell'incidenza che il concorso delle organizzazioni professionali agricole, alla stipula del contratto produce sulle clausole negoziali.

Il ricorrente, con il terzo motivo di ricorso, ha lamentato la falsa applicazione degli articoli [16](#) e [45](#), L. 203/1982, per avere la Corte territoriale erroneamente escluso che la clausola del contratto di affitto, in quanto stipulata con l'assistenza delle organizzazioni professionali, potesse derogare all'[articolo 16](#), L. 203/1982 nel senso di rendere legittima un'autorizzazione generica all'esecuzione dei miglioramenti.

Il ricorrente ha sostenuto come, ove si ritenesse che l'articolo 16, L. 203/1982, richiede una specifica autorizzazione all'esecuzione di miglioramenti, la deroga a tale norma, in quanto espressamente posta in essere nella clausola in esame con l'assistenza delle rispettive organizzazioni sindacali, sarebbe stata da ritenere contemplata, avendo, la partecipazione delle organizzazioni professionali

agricole, reso legittima l'autorizzazione generica alla realizzazione d'interventi di miglioramento del fondo da parte dell'affittuario.

L'ordinanza ha rilevato l'inammissibilità dell'evocazione, da parte della ricorrente, dell'intervenuta partecipazione delle organizzazioni professionali agricole alla stipulazione del contratto di affitto, per non essere stato assolto l'onere di allegazione degli atti attestanti la veridicità dell'assunto.

Ha, inoltre, dato conto del fatto che un eventuale concorso delle organizzazioni professionali all'approvazione di un testo contrattuale (in ipotesi, derogatorio delle norme sui contratti agrari, altrimenti inderogabili) non vale a sollevare le parti dal rispetto delle norme generali che attengono ai presupposti per il valido esercizio dell'attività negoziale.

In sostanza, è imposta in ogni caso l'osservanza delle norme che prevedono, ai fini della validità della pattuizione, l'individuazione di un oggetto determinato o determinabile.

Più in particolare, la Corte di Cassazione ha osservato come:

“se, in ipotesi, le organizzazioni professionali possono contribuire, attraverso il proprio intervento, a rendere effettiva la deroga di altre previsioni della legge speciale, il relativo intervento non varrebbe comunque ad autorizzare le parti alla violazione dei principi fondamentali che governano l'esplicazione dell'autonomia negoziale dei privati” (Cassazione, sezione III, [ordinanza n. 10309/2024](#)).

Tassazione esclusa per la quota incentivo della cessione di energia da fonti rinnovabili agroforestali

Gennaro Vecchione – dottore commercialista

È corretto e rispondente alla disciplina fiscale escludere dalla tariffa onnicomprensiva la c.d. quota incentivante ai fini del calcolo delle imposte sui redditi prodotti dagli imprenditori agricoli e che derivano dalla cessione di energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili agroforestali. A stabilirlo è stata la CGT II grado della Lombardia che, con sentenza depositata l'8 ottobre scorso, ha disconosciuto la decisione dei giudici di prime cure, confermando la correttezza dell'impostazione fiscale adottata dall'impresa che aveva scorporato dal corrispettivo da sottoporre a tassazione la quota energia secondo i valori del "prezzo zonale" calcolato dal Gestore dei servizi energetici (GSE) per la cessione di energia.

Il caso

Il caso esaminato è quello di un'impresa agricola esercente l'attività di coltivazione e allevamento suinicolo che nel corso del 2016 aveva prodotto e ceduto energia elettrica derivante da fonti rinnovabili agroforestali.

L'impresa in questione era dotata di 2 impianti di gestione anaerobica che producevano energia e, per la determinazione dei prezzi della cessione dell'energia elettrica al GSE, aveva optato per la corresponsione di una tariffa onnicomprensiva di 0,28 euro per kWh.

Nel calcolo delle relative imposte, il contribuente aveva seguito le disposizioni recate dall'articolo 1, [comma 423](#), L. 266/2005 (c.d. Legge di Bilancio 2006), il quale prevede l'applicazione di un coefficiente di redditività pari al 25% sull'energia elettrica prodotta oltre 2.400.000 kWh annui, con esclusione delle quote incentivo. Sulla base del dettato normativo, l'impresa aveva scorporato dalla tariffa onnicomprensiva di 0,28 euro per kWh la quota incentivo data dal c.d. "prezzo zonale" stabilito dal GSE e che, nel caso di specie, era pari a 0,04194 euro.

L'Agenzia delle entrate, di contro, contestava l'impostazione seguita dal contribuente accertando un maggior reddito derivante dalla cessione di energia rispetto a quello dichiarato, sulla base dell'assunto che, trattandosi di una tariffa onnicomprensiva, non fosse possibile alcuno scorporo e relativa esclusione della quota incentivo dalla base imponibile.

Tuttavia, i giudici della CGT II grado della Lombardia hanno concordato con l'impostazione seguita dall'imprenditore agricolo appellante, disconoscendo la maggiore pretesa impositiva eccepita dall'ufficio e confermata dai giudici di prime cure di Pavia.

La normativa di riferimento

La sentenza in commento si colloca nell'ambito della più ampia disciplina civilistica e fiscale che regola le attività consentite all'imprenditore agricolo e i relativi risvolti di carattere tributario.

Per quanto riguarda, in particolare, gli aspetti fiscali, il tema delle "agro-energie" è disciplinato dall'articolo 1, [comma 423](#), L. 266/2005, così come da ultimo sostituito dall'articolo 1, [comma 910](#), L. 208/2015 (c.d. Legge di Bilancio 2016), attualmente in vigore.

Tale normativa prevede che la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali costituisce attività agricola connessa ai sensi del [articolo 2135](#), comma 3, cod. civ., ed è produttiva di reddito agrario fino a 2.400.000 kWh annui.

I soggetti destinatari del suddetto regime fiscale sono i seguenti:

- le persone fisiche e le società semplici che esercitano le attività agricole previste dall'articolo 2135, cod. civ.;
- le altre società di persone (Snc e Sas), le Srl e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'[articolo 2](#), D.Lgs. 99/2004, e che optano per la determinazione del reddito su base catastale.

Il comma 423, articolo 1, L. 266/2005, dunque, prevede che:

"... Per la produzione di energia, oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, è determinato, ai fini IRPEF ed IRES, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari ...".

Dal dato letterale della norma, pertanto, si evince che la tassazione su base catastale si applica alla produzione e cessione di energia da fonti agroforestali entro i limiti previsti dalla norma stessa, ossia 2.400.000 kWh annui. Di contro, alla produzione di energia che eccede tali limiti non si applica la tassazione su base catastale, ma un coefficiente forfettario di redditività pari al 25% dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini Iva, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con l'esclusione della quota incentivo.

In buona sostanza, il Legislatore ha inteso tassare la produzione eccedente la suddetta franchigia solo per la quota di corrispettivo relativa al valore dell'energia che l'imprenditore vende al GSE, esonerando dall'imposizione la quota d'incentivo percepita dall'imprenditore stesso per l'investimento realizzato.

La decisione dei giudici della Lombardia

Con la sentenza in commento, i giudici della CGT II grado hanno confermato la bontà dell'operato dell'impresa agricola la quale, in ottemperanza a quanto previsto dal più volte citato articolo 1, [comma 423](#), L. 266/2005, aveva applicato alla quota eccedente la franchigia il coefficiente di redditività del 25% e calcolato le imposte dirette sulla tariffa onnicomprensiva al netto della quota incentivo.

L'ufficio, di contro, aveva contestato tale impostazione in ragione del fatto che la quota onnicomprensiva, in quanto tale, non dovrebbe ammettere alcuno scorporo della quota incentivo che, di fatto, *"non esisterebbe"*, in quanto l'intera tariffa onnicomprensiva risulterebbe essere incentivante. Tale impostazione dell'ufficio era stata altresì confermata dai giudici della CGT I grado di Pavia.

A parere dei giudici di seconde cure, la posizione assunta dall'ufficio e dai giudici di prime cure risulterebbe non condivisibile sulla base delle seguenti osservazioni.

Il comma 423, articolo 1, L. 266/2005, prevede esplicitamente che dalla base di calcolo utilizzata per l'applicazione del coefficiente di redditività del 25% è necessario escludere la quota incentivante. Visto il dato letterale della norma, pertanto, non risulterebbe corretto introdurre una distinzione applicativa a seconda della tipologia di remunerazione scelta dall'imprenditore. In tal modo, infatti, si giungerebbe al paradosso di escludere dall'agevolazione fiscale l'energia ceduta al GSE, a fronte della corresponsione di una tariffa onnicomprensiva che, proprio per sua definizione, può essere suddivisa in 2 o più componenti. Nel caso di specie, la tariffa è definita onnicomprensiva, in quanto costituita da una parte di prezzo dell'energia e da una parte d'incentivo.

Inoltre, a parere dei giudici di seconde cure, se, come ritenuto dall'ufficio accertatore, tutta la tariffa costituisse un incentivo, si dovrebbe, in realtà, espungere totalmente da tassazione l'intera tariffa onnicomprensiva, in quanto il comma 423, articolo 1, L. 266/2005, esclude esplicitamente dalla tassazione le quote incentivo.

Infine, la sentenza in commento chiarisce che, nel caso in cui non fosse possibile calcolare la quota di valorizzazione dell'energia su cui applicare la tassazione, si dovrebbe escludere del tutto la tassazione del corrispettivo e non tassarlo per intero, come se fosse tutto riferibile alla valorizzazione dell'energia.

Conclusione

La sentenza commentata comporta dei risvolti importanti per il settore agricolo nell'ambito della tassazione della produzione e cessione di energia da fonti agroforestali rinnovabili. Infatti, assumendo una posizione netta sulla questione dello scorporo della quota incentivo dalla tariffa onnicomprensiva, punta a fornire una chiave di lettura volta a dirimere le controversie sorte negli ultimi anni sul tema tra imprenditori agricoli e Fisco.

I giudici, infatti, assumendo una posizione assolutamente condivisibile e in linea con il dettato normativo, hanno colto la *ratio* alla base dell'articolo 1, [comma 423](#), L. 266/2005, più volte citato, che è quella di agevolare gli imprenditori agricoli nella produzione di energia "pulita" e di incentivarne il più possibile la produzione nell'ottica di ottenere vantaggi per l'intera collettività. Secondo tale ottica, pertanto, non sembra opportuno applicare il dettato normativo in modo restrittivo, in quanto sarebbe, di fatto, discriminatorio per gli imprenditori che decidono di valorizzare l'energia sulla base della tariffa onnicomprensiva.

Sul tema, si segnala che anche la Relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2016 (L. 208/2015, che ha reso definitivo il regime transitorio di tassazione delle "agro-energie" introdotto per il biennio 2014 e 2015) rappresentava che: *"... il prelievo fiscale debba essere limitato, indipendentemente dalla fonte rinnovabile o dallo specifico incentivo (certificato verde/tariffa onnicomprensiva), ai corrispettivi della vendita dell'energia, con esplicita esclusione della quota incentivo"*.

A supporto di quanto detto e per meglio chiarire la *ratio* alla base del [comma 423](#), articolo 1, L. 266/2005, si rammenta che esso è stato modificato dapprima, in via transitoria, per le annualità 2014 e 2015 con la norma recata dall'[articolo 22](#), comma 1-bis, D.L. 66/2014, e successivamente in via definitiva, a decorrere dal 1° gennaio 2016, con l'articolo 1, [comma 910](#), L. 208/2015. Prima della Riforma non era prevista alcuna franchigia, oltre la quale la produzione di energia elettrica non fosse considerata produttiva di reddito agrario. La modifica normativa che ha previsto, per l'appunto, l'inclusione della franchigia e una modalità di calcolo del reddito eccedentario, secondo quanto rappresentato in precedenza.

In relazione a tale ultimo punto, la volontà d'incoraggiare gli imprenditori a produrre energia da biomasse e biogas emerge chiaramente dalla lettura della citata Relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2016, che rappresentava come rendere definitiva la modifica normativa in commento fosse *"determinante per la tenuta del sistema delle aziende agricole che producono energia rinnovabile da biogas e biomasse"*.

Da quanto precede, pertanto, si ritiene condivisibile l'impostazione fornita dai giudici della CGT II grado della Lombardia, in quanto la qualificazione fiscale della tariffa onnicomprensiva non può incidere sulla modalità di determinazione del reddito e/o del valore della produzione da tassare, essendo l'intento del Legislatore, esplicitamente palesato nella norma con la locuzione "con

esclusione della quota incentivo”, quello di sottoporre a tassazione la sola quota della tariffa riferibile al prezzo dell’energia, escludendo, conseguentemente, l’incentivo percepito dall’imprenditore agricolo per investire nelle fonti rinnovabili.

OneDay Master di mezza giornata

Controllo di gestione nell’impresa vitivinicola

L’evento fa parte del ciclo di incontri del Master
“Azienda vitivinicola: gestione, controllo e fiscalità”



06 novembre 2024



Diretta Web 14.00 - 18.00

[scopri di più >](#)

 Euroconference
Centro Studi Tributari

L'ambito agricolo della produzione e lavorazione di piante officinali

Alberto Tealdi – dottore commercialista e revisore legale

Il settore della produzione di piante officinali e della loro prima lavorazione ha sul territorio nazionale numeri importanti nonostante non sia così diffusa e soprattutto sia estremamente frazionata in aziende di piccole dimensioni; tali numeri sono dati dalla buona redditività dell'attività. Diverse possono essere le concause che portano al fatto che, nonostante il potenziale che il nostro territorio può sviluppare, non vi sia una diffusa specializzazione delle aziende agricole su queste coltivazioni. Una causa è sicuramente data dal fatto che c'è poca conoscenza della normativa che regola la produzione di erbe officinali e ne delimita l'ambito agricolo delle stesse. Di seguito si cercherà di ripercorrere le attività e le condizioni che consentono di considerare in ambito agricolo la coltivazione e la trasformazione delle stesse.

La definizione di piante aromatiche e della loro prima lavorazione

Linea guida è il D.Lgs. 75/2018, Testo Unico delle piante officinali, a seguito del quale è stato inoltre emanato il D.M. 17 maggio 2022 contenente l'elenco delle piante officinali coltivate.

L'[articolo 1](#), comma 2, D.Lgs. 75/2018, riporta la definizione di piante officinali:

"ai fini del presente decreto, per piante officinali si intendono le piante cosiddette medicinali, aromatiche e da profumo, nonché le alghe, i funghi macroscopici e i licheni destinati ai medesimi usi.

Le piante officinali comprendono altresì alcune specie vegetali che in considerazione delle loro proprietà e delle loro caratteristiche funzionali possono essere impiegate, anche in seguito a trasformazione, nelle categorie di prodotti per le quali ciò è consentito dalla normativa di settore, previa verifica del rispetto dei requisiti di conformità richiesti".

Nel D.M. 17 maggio 2018, emanato a seguito dell'introduzione del Testo Unico, vengono distinte le piante officinali soggette a restrizioni da quelle di libera produzione.

Successivamente il Testo Unico riporta anche la definizione di quelle che sono considerate prime lavorazioni. Questo perché vi sono attività da effettuarsi sulle piante officinali, anche in un lasso di tempo ristretto rispetto alla raccolta, strettamente necessarie all'esigenze produttive, che in ogni caso restituiscono un prodotto sempre allo stato greggio che può essere venduto a soggetti professionali quali industrie, laboratori, erboristi, i quali eseguono lavorazioni successive adatte alla

commercializzazione verso consumatori finali. Queste attività, definite di “*trasformazione primaria*” possono essere svolte nell’azienda agricola. Quando, invece, le attività di trasformazione successive, propedeutiche all’ottenimento di prodotti finiti pronti al consumo, tisane, estratti o altri prodotti formulati, si cade allora nell’[articolo 1](#), comma 7, D.Lgs. 75/2018, e si dovrà rispettare la specifica normativa di riferimento rispetto alla quale il prodotto andrà a essere inquadrato, con la necessità di conoscenze specialistiche e autorizzazioni di livello superiore non normalmente riscontrabili all’interno di un’azienda agricola, necessarie per consentire un uso sicuro ed efficace. Ai sensi di quanto sopra, si definisce, ai sensi dell’articolo 1, comma 4, D.Lgs. 75/2018, prima trasformazione:

“Il risultato dell’attività di coltivazione o di raccolta delle singole specie di piante officinali può essere impiegato direttamente, oppure essere sottoposto a operazioni di prima trasformazione indispensabili alle esigenze produttive, consistenti nelle attività di lavaggio, defoliazione, cernita, assortimento, mondata, essiccazione, taglio e selezione, polverizzazione delle erbe secche e ottenimento di olii essenziali da piante fresche direttamente in azienda agricola, nel caso in cui quest’ultima attività necessiti di essere effettuata con piante e parti di piante fresche appena raccolte. È altresì inclusa nella fase di prima trasformazione indispensabile alle esigenze produttive qualsiasi attività volta a stabilizzare e conservare il prodotto destinato alle fasi successive della filiera”.

Infine, il comma 6, articolo 1, D.Lgs. 75/2018, specifica in modo chiaro che dall’ambito di applicazione del Decreto in commento sono totalmente escluse le attività di coltivazione e lavorazione delle piante di cui al comma 2, Testo Unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza, di cui al D.P.R. 309/1990.

L’inquadramento civilistico e fiscale nell’ambito dell’attività agricola

Si tratta a questo punto, dopo aver inquadrato le operazioni in essere, di calare in tale ambito la normativa fiscale relativa all’esercizio delle attività agricole. Per fare questo, un tassello ulteriore ci viene dato dallo stesso D.Lgs. 75/2018 il quale, all’articolo 1, comma 5, prevede che:

“la coltivazione, la raccolta e la prima trasformazione delle piante officinali, sono considerate attività agricole, ai sensi dell’articolo 2135 del codice civile”.

Tale disposizione quindi presuppone 3 situazioni:

1. i prodotti derivanti dall’attività di coltivazione e prima trasformazione (che nella realtà nonostante il tenore letterale della disposizione si tratta di manipolazione) rientrano nel D.M. 13 febbraio 2015 dei prodotti agricoli e sono coperti dal reddito agrario ex [articolo 32](#), Tuir;

2. i prodotti derivanti dalla manipolazione non rientrano nel D.M. 13 febbraio 2015 ma, trattandosi di una prima lavorazione di prodotti che derivano in prevalenza dalla coltivazione del fondo possono beneficiare delle disposizioni contenute nell'[articolo 56-bis](#), Tuir con una determinazione forfettaria del reddito pari la 15% dei corrispettivi ai fini Iva;

3. i prodotti non sono di prima lavorazione, pertanto, anche se verificata la prevalenza, si rientra nel reddito d'impresa determinato con i metodi ordinari.

Il D.M. 13 febbraio 2015 prevede che si considerano prodotti agricoli quelli derivanti dalla:

“manipolazione dei prodotti derivanti dalle coltivazioni di cui alle classi 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”.

La classe 01.28.00 è riferita alle attività in commento in quanto la denominazione del codice Ateco è *“coltivazione di spezie, piante aromatiche e farmaceutiche”*. Inoltre, nella descrizione del medesimo codice troviamo:

*“- coltivazione di spezie e piante aromatiche permanenti e non: pepe, peperoncino, noce moscata, macis e cardamomo, anice, badiana, finocchiella, cannella, chiodo di garofano, zenzero, vaniglia, basilico, prezzemolo, cerfoglio, dragoncello, maggiorana, cumino, origano, rosmarino, salvia, coriandolo, alloro, luppolo, altre spezie e piante aromatiche;
- coltivazione di piante utilizzate principalmente per prodotti farmaceutici o per insetticidi, fungicidi e simili;
- coltivazione di colture per farmaci e narcotici”.*

Pertanto, nel rispetto dell'[articolo 1](#), comma 4, D.Lgs. 75/2018, che contiene la definizione di coltivazione, raccolta e prima lavorazione, per tutti quei prodotti che rientrano in tale lavorazione vi è una copertura totale da parte dell'[articolo 32](#), Tuir e il reddito di tali attività sarà determinato sulla base delle risultanze catastali.

Sulle attività di prima lavorazione di cui al Testo Unico sulle piante officinali, sorge qualche lecito dubbio sul fatto che l'estrazione di oli essenziali sia una mera attività di manipolazione e non di trasformazione del prodotto pertanto, su tale attività, in via prudenziale considerato che il D.M. dei prodotti agricoli cita le sole manipolazioni, è consigliabile applicare la determinazione forfettaria del reddito sul 15% dei ricavi ai fini Iva ex [articolo 56-bis](#), comma 2, Tuir, a patto che l'attività sia svolta mediante ditta individuale o società semplice, negli altri casi la determinazione del reddito d'impresa segue la via ordinaria. Il tutto in attesa del recepimento della Delega fiscale con cui verrà estesa l'applicazione delle regole di cui all'[articolo 56-bis](#), Tuir anche alle società agricole che optano per la determinazione del reddito secondo le regole di cui all'[articolo 32](#), Tuir.

Allo stesso modo e con le stesse prerogative di cui sopra, l'[articolo 56-bis](#), comma 2, Tuir può essere applicabile a tutte quelle situazioni in cui abbiamo prevalenza del prodotto coltivato ma la manipolazione dello stesso (o a maggior ragione la trasformazione) non è ricompresa nel D.M. dei prodotti agricoli.

Qualora, invece, a prescindere dalla prevalenza, si effettuano (a patto che l'azienda agricola abbia competenze e autorizzazioni per effettuarle) operazioni di trasformazione che vanno oltre la prima lavorazione come da Testo Unico definita, allora l'attività ricade totalmente nell'ambito del reddito d'impresa con determinazione ordinaria dello stesso.



OneDay Master di mezza giornata

Legislazione vitivinicola

L'evento fa parte del ciclo di incontri del Master
"Azienda vitivinicola: gestione, controllo e fiscalità"

 13 novembre 2024

 Diretta Web 14.00 - 18.00

[scopri di più >](#)

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

Profili fiscali della gestione di un'azienda faunistico-venatoria

Luigi Scappini – dottore commercialista

Alberto Tealdi – dottore commercialista e revisore legale

L'azienda faunistico-venatoria

La L. 157/1992, rubricata "Norme per la protezione della fauna selvatica omeoterma e per il prelievo venatorio", con l'obiettivo di tutelare l'utilizzo dei terreni a fini agricoli e di mantenere, al contempo, la biodiversità, introduce norme per la tutela della fauna selvatica.

L'[articolo 10](#), comma 1, L. 157/1992, prevede che tutto il territorio nazionale:

"è soggetto a pianificazione faunistico-venatoria finalizzata, per quanto attiene alle specie carnivore, alla conservazione delle effettive capacità riproduttive e al contenimento naturale di altre specie e, per quanto riguarda le altre specie, al conseguimento della densità ottimale e alla sua conservazione mediante la riqualificazione delle risorse ambientali e la regolamentazione del prelievo venatorio".

Le singole Regioni e Province autonome, procedono a una pianificazione territoriale che comporta la suddivisione dello stesso in zone differenziate, nel rispetto dei seguenti parametri:

- una quota compresa tra il 20 e il 30% deve essere destinata alla protezione della fauna selvatica, attività che consiste nel generale divieto di abbattimento e cattura a fini venatori e l'introduzione di norme a favore della riproduzione e della cura della conseguente prole¹;

- una quota massima del 15% può essere destinata alla caccia a gestione privata ai sensi dell'[articolo 16](#), comma 1, L. 157/1992 e a centri privati di riproduzione della fauna selvatica allo stato naturale.

L'articolo 16, L. 157/1992 richiamato, stabilisce che le Regioni, nel limite del 15% del proprio territorio regionale, su iniziativa di parte, e previo parere dell'Istituto nazionale per la fauna selvatica, possono:

a) autorizzare, regolamentandola, l'istituzione di aziende faunistico-venatorie, senza fini di lucro, soggette a tassa di concessione regionale. Le concessioni devono essere corredate di programmi di conservazione e di ripristino ambientale al fine di garantire l'obiettivo naturalistico e faunistico. La caccia può essere svolta solamente in ossequio del calendario venatorio secondo piani di

¹ La percentuale scende tra il 10 e il 20% per le zone alpine in quanto zone faunistiche a sé stanti.

assestamento e di abbattimento. È previsto che le aziende faunistico-venatorie non possono immettere o liberare fauna selvatica dopo il 31 agosto;

b) aziende agri-turistico-venatorie, ai fini di impresa agricola, anche in questo caso soggette a tassa di concessione regionale. A differenza delle aziende di cui sopra, è permessa l'immissione e l'abbattimento per tutta la stagione venatoria di fauna selvatica di allevamento.

Fiscalità diretta dell'azienda agriturismo-venatoria

L'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n. 73/E/2018](#), si è occupata di definire il corretto trattamento fiscale da riservare all'attività agriturismo-venatoria esercitata tramite un'azienda agricola che, si ricorda, può, ai sensi dell'[articolo 2135](#), cod. civ., effettuare prestazioni di servizio che, essendo considerate attività connesse, devono essere svolte nel rispetto del principio della prevalenza di utilizzazione di risorse, tecniche e umane, nonché strutturali, normalmente utilizzate nello svolgimento dell'attività agricola principale.

L'Amministrazione finanziaria nel rispondere all'interpello proposto ricomprende tra le attività agricole connesse di prestazioni di servizi quelle di cui sopra, erogate dall'azienda agricola all'azienda faunistico venatoria a patto che queste rispettino i requisiti soggettivi e oggettivi necessari per definire una prestazione di servizi un'attività agricola connessa, quali:

- requisito soggettivo: l'imprenditore che svolge l'attività connessa deve essere lo stesso soggetto imprenditore agricolo che esercita l'attività agricola principale di coltivazione del fondo o del bosco ovvero l'allevamento di animali;
- requisito oggettivo: l'imprenditore, per lo svolgimento di tali attività deve utilizzare prevalentemente attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola principale.

Se il requisito soggettivo è di facile e immediata verifica, meno scontata è la verifica di quello oggettivo. Sul tema la stessa Agenzia delle entrate aveva già avuto modo di esprimersi con la [circolare n. 44/E/2004](#), in cui affermava che si considera:

"normale l'impiego in via continuativa e sistematica di tali attrezzature nell'attività agricola principale e che, al contrario, non potrà qualificarsi come normale l'utilizzo occasionale e sporadico".

Anche la verifica della prevalenza era già stata trattata nella precedente [circolare n. 44/E/2002](#) ed è stata ripresa tale e quale nella risoluzione n. 73/E/2018. In sostanza è necessario fare il confronto tra il fatturato realizzato mediante l'utilizzo delle attrezzature e delle risorse aziendali normalmente utilizzate nell'attività principale e il fatturato realizzato mediante l'utilizzo di mezzi e risorse non utilizzate normalmente nell'attività principale. Verificato che le attrezzature e le risorse normalmente

impiegate nell'attività principale determinano un fatturato prevalente, sarà possibile applicare alle prestazioni di servizi connesse all'attività agricola l'[articolo 56-bis](#), comma 3, Tuir, invece della tassazione determinata sulla base delle ordinarie regole previste per il reddito d'impresa.

Infatti, le prestazioni di servizio trovano le proprie regole fiscali nell'articolo 56-bis, comma 3, Tuir:

"... esclusivamente nel caso in cui, per le modalità che in concreto assume l'esercizio dell'attività, sia integrata la fattispecie prevista dal comma 3, articolo 2135, cod. civ., come illustrata dalla citata circolare n. 44/E/2002.

In particolare, per fruire del regime forfetario di imposizione è necessario che per la fornitura di servizi vengano prevalentemente utilizzate attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività principale rispetto a quelle che sono impiegate solo per la fornitura di servizi.

Al fine di valutare se sussista tale requisito "della prevalenza", tenuto conto di quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 44/E/2004, può adottarsi un criterio basato sul confronto tra il fatturato realizzato con l'impiego di attrezzature o risorse aziendali; in tal modo, il requisito della "prevalenza" è rispettato quando il fatturato derivante dall'impiego da attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola principale è superiore al fatturato ottenuto attraverso l'utilizzo delle altre attrezzature o risorse.

Qualora nel caso concreto non risulti integrato il requisito della "prevalenza" i redditi derivanti all'imprenditore agricolo dalla fornitura di servizi concorreranno a formare il reddito d'impresa in base ai criteri ordinari.

Si evidenzia, infine, che, per effetto della limitazione di carattere soggettiva contenuta nell'articolo 56-bis, Tuir, al comma 4, risulterà inapplicabile il regime agevolato previsto dal comma 3 del medesimo articolo all'imprenditore agricolo avente forma giuridica diversa da persone fisica, società semplice e ente non commerciale"².

Al rispetto di tutti i requisiti sopra individuati, i ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività faunistico venatoria sono tassati in misura pari al 25% del volume di affari generato.

È doveroso ricordare che tale regime, nel caso di rispetto dei requisiti richiesti, rappresenta quello naturale di determinazione del reddito, fermo restando la possibilità concessa dal comma 5, articolo 56-bis, Tuir con cui è stabilita la facoltà per il contribuente di optare per la determinazione secondo le regole ordinarie.

Questo regime forfettizzato di determinazione del reddito prodotto dalle aziende faunistico venatorie esercitate attraverso società agricole, per espressa previsione normativa è attualmente precluso alle società di capitali nonché alle Snc e Sas, in altri termini a tutti quei soggetti che producono, a prescindere dalle modalità di determinazione, un reddito classificato quale di impresa.

² [Risoluzione n. 73/E/2018](#).

Tale preclusione, tuttavia, verrà meno a seguito dell'attuazione della Riforma fiscale, infatti, il testo del c.d. secondo modulo Irpef, approvato dal CdM del 30 aprile e attualmente all'esame delle Commissioni parlamentari, procede alla riscrittura del comma 4, [articolo 56-bis](#), Tuir, prevedendo espressamente 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".

Ne deriva che il regime di determinazione forfettizzata della base imponibile per le prestazioni di servizi (ma anche per l'eccedenza di coltivazione di vegetali in forma intensiva nonché per le attività connesse di prodotti, derivanti dalle prime lavorazioni, non ricompresi nel D.M. previsto dall'[articolo 32](#), Tuir) sarà azionabile anche da parte delle società agricole ex [articolo 2](#), D.Lgs. 99/2004, che hanno optato, in ossequio a quanto previsto dall'articolo 1, [comma 1093](#), L. 296/2006 per la determinazione del reddito secondo le regole dell'articolo 32, Tuir.

Profili Iva delle attività dell'azienda agriturismo-venatoria

Ai fini Iva e specificatamente in tema di aliquota Iva applicabile alla cessione della selvaggina da ripopolamento all'azienda faunistica venatoria, è sorto in alcuni casi un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria derivante dalla destinazione all'alimentazione umana o meno di lepri, pernici, fagiani, etc. ceduti. Questo perché la [Tabella A](#), Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, al punto 7 prevede l'applicazione dell'aliquota Iva agevolata del 10%, per le cessioni aventi a oggetto:

"conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani, rane e altri animali vivi destinati all'alimentazione umana; loro carni, parti e frattaglie, fresche, refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate; api e bachi da seta; pesci freschi (vivi o morti), refrigerati, congelati o surgelati, non destinati all'alimentazione."

Sul punto la CTP di Piacenza, con la sentenza n. 125/2019, in un contraddittorio che vedeva l'Agenzia delle entrate contestare l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% sulla cessione di fagiani da ripopolamento ritenendo l'operazione assoggettabile all'aliquota del 22%, aveva ritenuto corretto il comportamento del contribuente partendo dall'assunto che i fagiani, essendo destinati alla caccia all'interno dell'azienda faunistica venatoria, una volta abbattuti sarebbero stati destinati all'alimentazione umana, rispettando quindi i presupposti previsti dalla normativa Iva nella Tabella A, Parte III, punto 7.

Da questa sentenza prende spunto l'interpello proposto da un ente che svolge attività di gestione faunistica e organizzazione dell'esercizio venatorio che, al quesito sulla corretta aliquota Iva da applicare alla compravendita di fagiani, pernici grigie (starne) e lepri destinati al ripopolamento, propone all'Agenzia delle entrate, quale soluzione interpretativa del contribuente, l'applicazione

dell'aliquota del 10%. Tale proposta si basa sulla sentenza della CTP di Piacenza sopra richiamata e sulla sentenza di [Cassazione n. 10612/2018](#), secondo la quale la qualificazione giuridica della natura del rapporto negoziale è da effettuarsi sulla base della causa concreta, ossia degli interessi che il negozio è concretamente destinato a realizzare, che nel caso in esame si ritiene essere il consumo per l'alimentazione umana una volta effettuato l'abbattimento mediante la pratica sportiva della caccia.

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 392/E/2020](#), ha, invece, totalmente disconosciuto l'ipotesa di soluzione prospettata dell'ente faunistico. Per l'Amministrazione finanziaria i presupposti indicati nella Tabella A hanno valore tassativo e non è possibile estendere per analogia il beneficio dell'aliquota ridotta "a beni aventi una destinazione diversa da quella specificamente indicata nella tabella stessa Pertanto ... le importazioni e le cessioni nello Stato di selvaggina destinata al ripopolamento delle riserve sono soggette all'Iva" e quindi con aliquota ordinaria. In tale senso la stessa Amministrazione finanziaria si era già espressa con nota n. 500540/1973.

Nel caso in esame la selvaggina citata è destinata al ripopolamento del TASP (territorio agri-silvo pastorale) in concessione all'ente istante che:

"dopo una attenta ricognizione delle risorse ambientali e della consistenza faunistica, attuata mediante adeguati censimenti, determina il quantitativo di selvaggina da immettere sul territorio a scopo di ripopolamento venatorio".

Questa situazione, riportata nello statuto dell'ente, per l'Agenzia delle entrate denota ulteriormente come l'alimentazione umana non rappresenti la destinazione dei beni acquistati, essendo invece questi acquisiti per finalità di ripopolamento venatorio, nell'ambito dell'attività di gestione faunistico-venatoria esercitata dall'ente. Con questa risposta quindi si prende atto che la cessione da parte dell'azienda agricola all'azienda faunistico venatoria di animali da ripopolamento debba scontare l'aliquota Iva ordinaria del 22%.

A conferma di tale impostazione si segnala la recente [consulenza giuridica n. 6/E/2024](#) con cui l'Agenzia delle entrate ha confermato un'interpretazione "stretta" dell'applicazione del n. 7, [Tabella A](#), Parte III, D.P.R. 633/1972, applicabile alle sole cessioni animali destinati all'alimentazione umana. A tali conclusioni si giunge, come sottolineato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 3 marzo 2011, [causa C-41/09](#), avendo a mente la *ratio* dell'aliquota agevolata prevista per i prodotti alimentari nonché gli animali vivi normalmente destinati all'alimentazione umana, che deve essere ricercata nella volontà del Legislatore di "rendere questi ultimi meno costosi e quindi più accessibili, per il consumatore finale, a carico del quale in definitiva è l'IVA". E a tale fine non può ricondursi l'attività faunistico-venatoria avente, al contrario, finalità ricreative, formative e tecnico venatorie, come

affermato dall'[articolo 12](#), comma 2, L. 157/1992, che la definisce quale *“atto diretto all’abbattimento o cattura di fauna selvatica”*.

E non può essere richiamato, ai fini dell’applicazione dell’aliquota ridotta, quanto previsto dall’articolo 12, comma 6, L. 157/1992, con cui il Legislatore riconosce espressamente l’applicazione dell’aliquota ridotta al 10% per le cessioni di pesce vivo destinato prima alla pesca sportiva e in un secondo tempo all’alimentazione umana.

A conferma di tale impostazione anche la giurisprudenza di merito con la sentenza n. 272/I/2023 della CGT di I grado di Pisa. Anche in questo caso i giudici toscani hanno ricostruito la fattispecie sulla falsariga di quanto fatto dall’Agenzia delle entrate con la [consulenza giuridica n. 6/E/2024](#), dando evidenza dell’eccezionalità della previsione derogatoria per gli animali destinati all’attività venatoria.

A conferma di tale impostazione restrittiva dell’applicazione dell’aliquota ridotta, depone anche la previsione di cui all’articolo 18-bis, D.L. 73/2021, con cui è stata introdotta, temporaneamente, la possibilità di applicare, in forza del n. 7, della [Tabella A](#), Parte III, D.P.R. 633/1972, l’aliquota ridotta del 10% anche alle cessioni di animali vivi destinati all’attività venatoria. Tale previsione, a carattere strettamente temporaneo, infatti, era stata prevista per il solo periodo compreso tra il 25 luglio 2021 e il 31 dicembre 2021, con il preciso fine di fronteggiare gli effetti economici derivanti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19.

La valorizzazione del patrimonio abitativo rurale

Luigi Scappini – dottore commercialista

Con l'obiettivo di incentivare il recupero del patrimonio immobiliare ubicato in zona agricola, il Legislatore nel 2004 è intervenuto con una norma agevolativa che prevede l'esenzione da imposizione per i primi 5 anni, estendibili a un massimo di 9, di locazione di immobili recuperati ai fini abitativi.

Il patrimonio rurale è costituzionalmente tutelato per effetto di quanto previsto dall'[articolo 44](#), Costituzione ai sensi del quale:

"Al fine di conseguire il razionale sfruttamento del suolo e di stabilire equi rapporti sociali, la legge impone obblighi e vincoli alla proprietà terriera privata, fissa limiti alla sua estensione secondo le regioni e le zone agrarie, promuove ed impone la bonifica delle terre, la trasformazione del latifondo e la ricostituzione delle unità produttive; aiuta la piccola e la media proprietà".

A tal fine, il Legislatore ha creato, sia civilisticamente sia fiscalmente, un regime specifico nel cui perimetro vi rientrano anche i fabbricati; regime che, da un lato introduce norme tese all'incremento, entro certi limiti, delle proprietà fondiarie e, dall'altro, al fine di garantire l'operatività delle aziende agricole, ne alleggerisce il "carico" impositivo.

Da un punto di vista strettamente fiscale, i fabbricati rurali, abitativi e strumentali, trovano la propria definizione compiuta nell'[articolo 9](#), commi 3 e 3-bis, D.L. 557/1993³.

A prescindere dal rispetto dei requisiti individuati all'articolo 9, D.L. 557/1993, il Legislatore ha introdotto un'ulteriore norma tesa a incentivare il recupero degli immobili rurali senza, temporaneamente, appesantirne il carico fiscale.

Ai sensi dell'[articolo 12](#), D.Lgs. 99/2004, infatti, è previsto che:

"I redditi dei fabbricati situati nelle zone rurali e non utilizzabili ad abitazione alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, che vengono ristrutturati nel rispetto della vigente disciplina edilizia dall'imprenditore agricolo che ne sia proprietario ed acquisiscono i requisiti di

³ La norma originaria non prevedeva una distinzione tra fabbricati abitativi e strumentali ma stabiliva dei requisiti che dovevano essere rispettati in entrambe le fattispecie. È solamente con il D.P.R. 139/1998, attuativo dell'articolo 3, comma 156, L. 662/1996, che si è giunti all'attuale bipartizione.

abitabilità previsti dalle vigenti norme, se concessi in locazione dall'imprenditore agricolo per almeno cinque anni, ai fini delle imposte sui redditi per il periodo relativo al primo contratto di locazione e, comunque, per non più di nove anni, sono considerati compresi nel reddito dominicale ed agrario dei terreni su cui insistono”.

Si ricorda che, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 9](#), comma 6, D.L. 557/1993, gli immobili abitativi non utilizzati non si considerano produttivi di reddito di fabbricati a condizione che siano soddisfatti i requisiti richiesti ai fini della ruralità. Lo stato di non utilizzo deve essere comprovato da apposita autocertificazione con firma autenticata, attestante l'assenza di allacciamento alle reti dei servizi pubblici dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas.

Fabbricati rurali abitativi

L'articolo 9, comma 3, D.L. 557/1993, si occupa di definire i requisiti che gli immobili devono avere per essere considerati quali rurali abitativi.

Utilizzo

Il primo requisito richiesto è quello dell'utilizzo del fabbricato, infatti, l'immobile deve essere utilizzato quale abitazione rispettivamente da uno dei seguenti soggetti:

1. dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;
2. dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;
3. dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai n. 1 e 2 risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;
4. da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;
5. da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'[articolo 2](#), D.Lgs. 99/2004, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale (Iap).

Le società agricole richiamate dalla norma sono quelle che rispettivamente:

- hanno la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che indica "società agricola";
- hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'[articolo 2135](#), cod. civ..

A tal fine, viene precisato che non costituiscono distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole la locazione, il comodato e l'affitto di fabbricati a uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati a uso strumentale alle attività agricole di cui all'[articolo 2135](#), cod. civ., sempreché i ricavi derivanti dalla locazione o dall'affitto siano marginali rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola esercitata. Il requisito della marginalità si considera soddisfatto qualora

l'ammontare dei ricavi relativi alle locazioni e affitto dei beni non superi il 10% dell'ammontare dei ricavi complessivi.

La lettera *a-bis*) del comma 3, richiede, inoltre, quale ulteriore requisito che:

- titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno;
 - affittuari o possessori di altri titoli idonei; e
 - soci e amministratori di società agricole
- devono risultare iscritti al Registro Imprese⁴.

Sul punto consta un recente arresto giurisprudenziale che si è occupato della tematica.

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 16814/2021](#) si è occupata, nello specifico, di una controversia sorta a seguito del mancato riconoscimento della ruralità dell'immobile poiché il socio non risultava iscritto al Registro Imprese, concludendo che:

“nel Registro Imprese sono iscritti i soggetti che svolgono attività imprenditoriale, sicché se una persona fisica svolge la sua attività imprenditoriale agricola in forma collettiva a mezzo di una società di cui è socia, non può essere onerata di una doppia iscrizione, essendo sufficiente l'iscrizione dell'imprenditore in forma collettiva (societaria), dalla quale risulti la qualità di socio della persona fisica”.

L'affermazione, se a prima vista potrebbe sembrare in contrasto con un'interpretazione letterale della lettera *a-bis*), [articolo 9](#), comma 3, D.L. 557/1993, a bene vedere è corretta, il tutto a conferma di un sistema di semplificazione e agevolazione immanente agli specifici istituti previsti per il settore primario.

Sono esclusi dall'obbligo di iscrizione al Registro Imprese, come visto, i soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura, resta inteso che ciò vale esclusivamente nell'ipotesi in cui il pensionato abbia cessato effettivamente l'attività agricola, mentre, nel caso in cui percepisca la pensione ma stia proseguendo l'attività, rientrerà tra i soggetti di cui alla lettera *a-bis*).

Superficie

La successiva lettera c) dell'[articolo 9](#), comma 3, D.L. 557/1993, introduce un parametro oggetto ai fini della ruralità dei fabbricati abitativi, stabilendo che gli stessi devono essere asserviti ad appezzamenti di terreni di dimensione minima pari a 10.000 metri quadrati (1 ha) censiti al Catasto terreni con attribuzione di reddito agrario.

In parziale deroga a tale regola generale, il Legislatore precisa che nel caso in cui:

1. sul terreno sono praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva;

⁴ Il requisito è richiesto a decorrere dal 4 ottobre 2006.

2. il terreno è ubicato in un Comune considerato montano ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 3, L. 97/1994

l'estensione minima richiesta scende a 3.000 metri quadrati.

Di norma il fabbricato dovrebbe insistere effettivamente sul fondo cui è asservito, tuttavia, nella pratica, nel tempo si è assistito, in forza anche di una politica amministrativa incentrata sugli espropri, in imprenditori agricoli che, pur mantenendo la propria abitazione, si sono trovati a dover cercare terreni da coltivare "distanti" dal fabbricato.

Con il fine di tutelare tutte le possibili fattispecie che si potrebbero determinare, mantenendo comunque un limite antielusivo, il comma 4, [articolo 9](#), D.L. 557/1993, prevede che, fermi restando gli altri requisiti, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso Comune o in Comuni confinanti.

Volume di affari

L'articolo 9, comma 3, lettera d), D.L. 557/1993, stabilisce che, ai fini della ruralità dei fabbricati abitativi, è necessario che il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve essere superiore alla metà del suo reddito complessivo. Ai fini del calcolo è previsto che sono esclusi dal computo eventuali trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura.

Anche in questo caso, come visto per l'estensione minima dei terreni cui il fabbricato deve essere asservito, se il terreno è ubicato in un Comune considerato montano ai sensi della L. 97/1994, il volume di affari minimo richiesto viene abbattuto al 25%.

Nel caso dei pensionati che hanno affittato i terreni e che hanno mantenuto solamente l'utilizzo dell'immobile, la verifica del paramento del volume d'affari deve essere effettuata in capo chi conduce il fondo. In senso conforme la [circolare n. 7/T/2007](#) in cui si afferma che:

"Nel caso di abitazione utilizzata da soggetto titolare di trattamento pensionistico da attività lavorativa in agricoltura e di terreni affittati a un terzo, la sussistenza del requisito va verificata in capo all'affittuario".

Infine, sempre la lettera d) precisa che in ipotesi di immobile di soggetto c.d. esonerato Iva, cioè coloro che, ai sensi dell'[articolo 34](#), comma 6, D.P.R. 633/1972, hanno un volume di affari Iva inferiore a 7.000 euro, composto per almeno 2/3 dalla vendita di prodotti rientranti nella Prima parte della [Tabella A](#) allegata al Decreto stesso, il volume d'affari si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero, infatti, tali soggetti non hanno l'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva.

Accatastamento

La lettera e) pone un limite di natura oggettiva per il riconoscimento dei fabbricati abitativi quali rurali, stabilendo che non possono mai essere considerati tali le unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 e A/8, ovvero le caratteristiche di lusso di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'[articolo 13](#), L. 408/1949⁵.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9760/2003, ha avuto modo di chiarire che l'esclusione di cui alla lettera e) si aziona esclusivamente nell'ipotesi di immobili con superficie superiore a 240 mq.

Casistiche particolari

L'[articolo 9](#), comma 5, D.L. 557/1993, disciplina l'ipotesi in cui l'immobile sia utilizzato da più persone, siano essi proprietari, titolari di altri diritti, affittuari o conduttori del fondo in forza di un titolo idoneo. In questo caso, è sufficiente che uno dei soggetti rispetti i requisiti richiesti dal comma 3.

Quando sul terreno insistano più unità immobiliari a uso abitativo, i requisiti di ruralità devono essere soddisfatti distintamente come confermato anche dalla [circolare n. 73/E/19994](#).

Nel caso di utilizzo di più unità a uso abitativo, da parte di componenti lo stesso nucleo familiare, il riconoscimento di ruralità dei medesimi è subordinato, oltre che all'esistenza dei requisiti indicati nel comma 3, anche al limite massimo di 5 vani catastali o, comunque, di 80 mq per un abitante e di un vano catastale, o, comunque, di 20 mq per ogni altro abitante oltre il primo. La consistenza catastale è definita in base ai criteri vigenti per il Catasto dei fabbricati.

Infine, nell'ipotesi di terreno condotto o coltivato da parte di una società semplice, i requisiti devono essere posseduti da tutti i soci della società. Ai fini della verifica del requisito del volume d'affari, si prenderà a riferimento quello della società semplice ripartendolo tra i soci quali risultanti al 31 dicembre dell'anno di riferimento.

La locazione dei fabbricati ubicati in zona rurale

L'industrializzazione ha comportato un sempre maggior abbandono non solo della coltivazione del fondo ma anche dello stesso presidio delle zone rurali con conseguente depauperamento del patrimonio immobiliare che, a oggi, spesso si caratterizza per la presenza di fabbricati collabenti in quanto, da un lato non più funzionali all'attività agricola e, dall'altro non più confacenti alle esigenze di abitabilità.

A tal fine, come anticipato, il Legislatore ha introdotto l'[articolo 12](#), D.Lgs. 99/2004, norma

⁵ Per eventuali approfondimenti in merito al calcolo della superficie degli immobili si rimanda a L. Cenicola "[Casa rurale di abitazione. Attenzione a seminterrato e sottotetto](#)" in Rivista per la consulenza in agricoltura n. 27/2018.

incentivante al recupero del patrimonio abitativo in quanto stabilente che:

“I redditi dei fabbricati situati nelle zone rurali e non utilizzabili ad abitazione alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, che vengono ristrutturati nel rispetto della vigente disciplina edilizia dall'imprenditore agricolo che ne sia proprietario ed acquisiscono i requisiti di abitabilità previsti dalle vigenti norme, se concessi in locazione dall'imprenditore agricolo per almeno cinque anni, ai fini delle imposte sui redditi per il periodo relativo al primo contratto di locazione e, comunque, per non più di nove anni, sono considerati compresi nel reddito dominicale ed agrario dei terreni su cui insistono”.

Oggetto della norma, posta a presidio della valorizzazione del patrimonio abitativo rurale, sono i fabbricati ubicati in zona rurali e che al 7 maggio 2004, data di entrata in vigore del D.Lgs. 99/2004, non risultavano utilizzabili ad abitazione, senza, quindi, fare riferimento a un requisito di “ruralità abitativa” né a monte né a valle.

In altri termini, non è richiesto dalla norma che, una volta eseguita la ristrutturazione nel rispetto della vigente disciplina edilizia, l'immobile acquisti i requisiti di ruralità, limitandosi a richiedere l'acquisizione degli ordinari requisiti di abitabilità previsti dalle vigenti norme.

La norma, da un punto di vista soggettivo, richiama la figura dell'imprenditore agricolo che viene definito dall'[articolo 2135](#), cod. civ., come colui che esercita alternativamente la coltivazione del fondo, la selvicoltura, l'allevamento di animali e le attività connesse.

Le attività di cui sopra possono essere esercitate alternativamente in forma individuale o societaria. Si ricorda come le società agricole ex [articolo 2](#), D.Lgs. 99/2004, nel caso in cui rispettino i requisiti richiesti dal comma 1 e quindi siano qualificate quali società agricole lap, possono fruire delle “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”.

Ne deriva che la norma agevolativa di cui all'[articolo 12](#), D.Lgs. 99/2004 non si renderà applicabile alle società agricole ma esclusivamente agli imprenditori agricoli che esercitano l'attività in forma individuale, infatti, come noto, le norme agevolative sono di stretta interpretazione.

Tali soggetti, per effetto di quanto previsto dall'articolo 12, D.Lgs. 99/2004, non sconteranno Irpef in quanto, una volta recuperato l'immobile e reso abitabile in forza delle regole vigenti, i redditi derivanti dal primo contratto di locazione non saranno imponibili ma ricompresi nel reddito dominicale e agrario dei terreni su cui insistono, redditi fondiari che l'imprenditore agricolo dichiara in forza del possesso e dell'esercizio di un'attività agricola sugli stessi.

A tal fine, tuttavia, la norma richiede che il contratto abbia una durata minima prevista di 5 anni e massima di 9 ne deriva che sarà necessario prevedere un contratto 3+2.

Resta inteso che, in caso di mancato rinnovo del contratto, si renderà necessario, onde evitare il

recupero delle imposte non versate, stipulare un contratto che garantisca comunque il raggiungimento di un quinquennio.



CONSULENZA SPECIALISTICA PER PROFESSIONISTI

Le principali firme del “Centro Studi Euroconference” mettono a disposizione la propria competenza specialistica per risolvere le problematiche che emergono nell’esercizio quotidiano della professione offrendo soluzioni pratiche e di immediata applicazione.

Autori referenti sulle singole materie sono il riferimento più affidabile per sistematizzare i temi sottoposti e offrire una corretta ed esaustiva chiave di lettura.

Dall’esperienza Euroconference una completa gamma di servizi per ogni tipologia di esigenza e di approfondimento.



QUESITO



PARERE DELL'ESPERTO



CONSULENZA IN DIRETTA



AD PERSONAM

SCOPRI DI PIÙ

Rivista per la consulenza in agricoltura n. 97/2024

Ai nastri di partenza “Generazione Terra”, la misura gestita da Ismea dedicata al finanziamento dell’acquisto dei terreni agricoli. Ultimi aggiornamenti sulla moratoria ex “D.L. Agricoltura”

Fabrizio Rosatella – specialista del credito all’agricoltura

Ismea ha pubblicato sul proprio sito le indicazioni normative per il prossimo avvio di “Generazione Terra” la misura dedicata ai giovani imprenditori che intendono acquistare terreni agricoli. Si tratterà anche delle ultime novità in tema di moratoria ex “D.L. Agricoltura” esaminando la circolare n. 4/2024, Ismea – che modifica parzialmente la precedente circolare n. 3/2024 – e la circolare n. 15/2024 del fondo di garanzia.

Importanti novità per i giovani agricoltori: dal 30 ottobre sarà possibile presentare le domande per accedere ai benefici di “Generazione Terra”, la misura di Ismea dedicata ai giovani che intendono acquistare terreni agricoli.

Si segnalano, inoltre, aggiornamenti normativi in materia di moratoria ex “D.L. Agricoltura” con la pubblicazione di nuove circolari da parte dell’Ismea e del fondo di garanzia.

Ismea “Generazione Terra”

Parte il 30 ottobre prossimo la nuova edizione di “Generazione Terra”, la misura gestita da Ismea che:

“finanzia il 100% del prezzo di acquisto di terreni da parte di giovani di età non superiore a 41 anni che intendono ampliare la superficie della propria azienda agricola ovvero avviare un’iniziativa imprenditoriale in agricoltura, in qualità di capo azienda”.

Beneficiari

Soggetti beneficiari sono:

- a) giovani imprenditori agricoli, età non superiore a 41 anni non compiuti, che intendono ampliare la superficie della propria azienda mediante l'acquisto di un terreno che ricade nella casistica prevista dalla normativa Ismea;
- b) giovani *startupper* con esperienza (GSE), di età non superiore a 41 anni, che intendono acquistare un terreno destinato a essere utilizzato per una nuova iniziativa imprenditoriale agricola condotta dal giovane *startupper*;
- c) giovani *startupper* con titolo (GST), di età non superiore a 35 anni non compiuti, che, ancorché privi di esperienza in campo agrario, intendano avviare una propria iniziativa imprenditoriale nell'ambito dell'agricoltura tramite l'acquisto di un terreno destinato a essere utilizzato per una nuova iniziativa imprenditoriale agricola condotta dal giovane *startupper*.

Caratteristiche dell'intervento d'Ismea

L'intervento d'Ismea può consistere in alternativa:

1. nell'acquisto di un terreno da parte d'Ismea, e nella successiva assegnazione con patto di riservato dominio (PRD) del medesimo terreno al richiedente. In questa fase, il richiedente assumerà l'impegno di rimborsare la somma dovuta a Ismea (con conseguente cancellazione del PRD) entro un termine tra i 15 e i 30 anni; oppure
2. nella concessione di un mutuo ipotecario finalizzato all'acquisto di un terreno da parte del richiedente.

Il finanziamento avrà le seguenti caratteristiche:

– importo massimo:

- 1.500.000 euro in caso di giovani imprenditori agricoli e giovani *startupper* con esperienza;
- 500.000 euro in caso di giovani *startupper* con titolo. Nel limite non sono compresi oneri quali spese notarili, tasse, imposte o altre voci analoghe;

– durata: fino a un massimo di 30 anni di cui non più di 2 di preammortamento;

– condizioni:

- tasso fisso parametrato al tasso base UE, con una maggiorazione legata al *rating* assegnato al richiedente;
- 50% degli oneri notarili, nel caso di operazioni assistite da patto di riservato dominio;
- 500 euro a titolo di rimborso forfettario delle spese di stima del terreno oggetto dell'operazione.

“Dopo cinque anni dalla concessione del finanziamento, il beneficiario può chiedere la revisione del tasso applicato. Il tasso applicato al finanziamento potrà quindi essere modificato in funzione del nuovo spread individuato sulla base di tale nuova istruttoria o anche in relazione al nuovo tasso base UE corrente. La richiesta di revisione di tasso può essere concessa solamente una volta nel corso della vita dello strumento fondiario Ismea”;

- rata: semestrale, costante e posticipata;
- garanzie: in caso di rivendita, l'Ismea mantiene la proprietà del terreno mediante l'iscrizione di patto di riservato dominio. Nel caso di concessione di un mutuo ipotecario, viene iscritta sul terreno oggetto d'acquisto e/o su altri beni indicati dal proponente un'ipoteca di I grado per un valore cauzionale complessivo pari al 120% dell'importo del finanziamento concesso. Ismea, comunque, si riserva d'individuare la struttura dell'operazione più adeguata, anche in relazione alle caratteristiche del terreno oggetto d'intervento.

Ulteriori agevolazioni

I giovani *startupper* che s'insediano, o si sono insediati da non più di 6 mesi, per la prima volta in un'azienda agricola in qualità di capo azienda, possono accedere al premio di primo insediamento di cui all'[articolo 18](#), Regolamento 2022/2472/UE.

L'agevolazione, che consiste in complessivi 100.000 euro, può essere erogata:

1. per un massimo del 60% (fino a 60.000 euro) all'atto della concessione dell'aiuto; e
2. per il restante 40% (fino a 40.000 euro), dopo l'accertamento, da parte d'Ismea, dell'avvenuta realizzazione del piano aziendale. Il piano aziendale dev'essere realizzato dal beneficiario entro 5 anni dalla concessione dell'aiuto.

Modalità d'accesso alla misura

Per accedere alla misura, il richiedente deve presentare la domanda esclusivamente in via telematica, utilizzando la modulistica disponibile sul portale Ismea.

L'accreditamento, la compilazione e la presentazione delle domande di accesso alle agevolazioni potranno essere effettuati a partire dalle ore 12.00 del giorno mercoledì 30 ottobre 2024, data di apertura dello sportello telematico, fino alle ore 12.00 del giorno venerdì 29 novembre 2024.

Pagina Ismea dedicata

Per ulteriori approfondimenti, si rimanda alla pagina Ismea:

<https://www.ismea.it/Startup/GenerazioneTerra>.

Disposizioni dell'Ismea e del fondo di garanzia per la presentazione delle domande di moratoria ex Decreto Agricoltura

Si ricorda che, ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 2, D.L. 15 maggio 63/2024, recante *"Disposizioni urgenti per le imprese agricole, della pesca e dell'acquacoltura, nonché per le imprese di interesse strategico nazionale"*, come convertito con modificazioni dalla L. 101/2024, è stata prevista per le imprese agricole, della pesca e dell'acquacoltura, la possibilità di avvalersi di una sospensione per 12 mesi del pagamento della parte capitale della rata dei mutui e degli altri finanziamenti a rimborso rateale, anche perfezionati tramite il rilascio di cambiali agrarie, in scadenza nell'anno 2024.

Come già scritto⁶, a seguito della conversione in legge del Decreto e alla luce dei chiarimenti ricevuti dal Masaf, Ismea aveva pubblicato la circolare n. 3/2024, che regola le modalità di comunicazione delle moratorie, sia per la garanzia sussidiaria sia per la diretta.

La circolare n. 4/2024 dell'Ismea

Si segnala che Ismea è ritornata in questi giorni sull'argomento, con la pubblicazione di una nuova circolare, la n. 4/2024, per:

- comunicare l'aggiornamento dei portali delle garanzie L25, U35 e GR8, tramite i quali le banche potranno effettuare le comunicazioni relative alle operazioni di sospensione e chiedere il prolungamento delle garanzie;
- pubblicare una nuova versione del modello di autocertificazione che il rappresentante dell'impresa beneficiaria deve sottoscrivere per poter ottenere il prolungamento della garanzia sul finanziamento oggetto di sospensione;
- precisare che le segnalazioni di sospensione dovranno essere comunicate all'ente entro 30 giorni dalla loro concessione. Le sospensioni concesse prima della pubblicazione della circolare n. 3/2024 dovranno essere segnalate entro 30 giorni dalla pubblicazione della circolare n. 4/2024.

La circolare n. 15/2024 del fondo di garanzia

Sul tema della moratoria è intervenuto anche il fondo di garanzia, con la pubblicazione della circolare n. 15/2024, stabilendo che:

"- la garanzia del fondo sarà confermata d'ufficio per la nuova maggior durata, senza valutazione del merito di credito dei soggetti beneficiari finali, su tutti i finanziamenti per i quali venga comunicata dai soggetti richiedenti la variazione in aumento della durata, a seguito della sospensione concessa ai sensi del Decreto;

⁶ F. Rosatella *"Nuove misure a sostegno delle imprese agricole e agroalimentari"* in Rivista per la consulenza in agricoltura n. 96/2024.

- non si procederà alla quantificazione del maggior aiuto che sarebbe connesso alla maggior durata della garanzia”.

Le richieste di allungamento della durata della garanzia dovranno essere trasmesse al gestore all'indirizzo pec fdgammissione@postacertificata.mcc.it entro 6 mesi dall'adozione della delibera di allungamento, utilizzando il file "Richiesta di conferma della garanzia-sospensione ope legis" e l'elenco Excel a esso allegato, da compilare, in ogni loro parte, unitamente all'autocertificazione allegata alla circolare, sottoscritta dal titolare/legale rappresentante dell'impresa beneficiaria.

Inoltre:





“la variazione di durata della garanzia potrà essere richiesta anche per le operazioni ammesse alla garanzia del Fondo ai sensi delle Sezioni 3.1 e 3.2 del “Quadro Temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19” e delle Sezioni 2.1 e 2.2 del “Quadro temporaneo di crisi per sostenere l’economia nel contesto dell’invasione dell’Ucraina da parte della Russia””.

aggiornato fino al 31/12/2025


Guida alla Riforma Fiscale

Servizio mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

CONTENUTI EDITORIALI

- 
News e correlazione alla normativa
 Tutti i contenuti relativi alla Riforma Fiscale sono correlati alla normativa di riferimento con uscite mensili.
- 
Aggiornamento continuativo
 Sono previsti 6 articoli di approfondimento con uscite mensili fino al 31 dicembre 2025, che garantiscono un aggiornamento costante sulle novità più rilevanti del settore.
- 
Semplicità ed immediatezza della ricerca
 Sistemi di ricerca intuitivi ed immediati grazie al chatbot ed all'innovativo motore di ricerca con intelligenza semantica.
- 
Comitato Scientifico dedicato
 Professionisti che scrivono per professionisti individuando valutazioni di convenienza e specifiche soluzioni.

INTEGRAZIONE

- 
Soluzione integrata con TeamSystem
 La soluzione editoriale è integrata con i software TeamSystem, che insieme diventano lo strumento indispensabile per lo studio del professionista.

Il servizio include 22 pubblicazioni con 6 articoli al mese fino al 31/12/2025

SCOPRI DI PIÙ >

Relazione speciale della Corte dei Conti europea n. 19/2024 sull'agricoltura biologica dell'Unione Europea

Salvatore Carfi – direttore Agea coordinamento¹

L'attuale strategia dell'agricoltura biologica dell'Unione Europea presenta carenze significative e può incidere in negativo sul raggiungimento degli ambiziosi obiettivi ambientali e climatici dell'Unione Europea del green deal al 2030. Ciò emerge da una apposita relazione redatta dalla Corte dei Conti europea dello scorso settembre.

Contesto

La Corte dei Conti europea ha emanato la relazione n. 19/2024 pubblicata nel seguente sito web: <https://www.eca.europa.eu/it/publications/sr-2024-19> dove sono state evidenziate alcune lacune e contraddizioni nel settore dell'agricoltura biologica dell'Unione Europea.

La relazione è frutto di varie *audit* che la Corte dei Conti europea ha eseguito presso diversi Stati membri.

Argomentazioni sulle lacune evidenziate dalla Corte nel settore dell'agricoltura biologica dell'Unione Europea

In sostanza l'*audit* condotto dalla Corte dei Conti europea ha riguardato la programmazione, l'attuazione e il monitoraggio del sostegno dell'Unione Europea e degli Stati membri all'agricoltura biologica nel periodo di programmazione 2014-2022.

In primo luogo, la Corte ha osservato delle lacune sul piano strategico. In particolare, a fronte del valore-obiettivo del 25% di terreni agricoli coltivati a biologico fissato per il 2030, peraltro non vincolante, manca un piano d'azione che preveda tappe intermedie per raggiungerlo e indicatori puntuali di misurazioni di *output*, di monitoraggio dei progressi compiuti, dotazioni finanziarie e ruoli e responsabilità della *governance* gestionale chiaramente definite.

¹ Il presente intervento è a carattere personale e non impegna in alcun modo Agea.

Viene fatto rilevato, inoltre, che per raggiungere il valore-obiettivo del 25% entro il 2030, l'adesione alle pratiche di agricoltura biologica dovrebbe avvenire a un ritmo doppio di quello attuale e la disomogeneità delle politiche agricole adottate dagli Stati nazionali, soprattutto con valori-obiettivo anche significativamente differenti tra uno Stato e l'altro.

A titolo esemplificativo, nessuno dei 27 Stati membri ha incluso nei propri PSR un sottoprogramma tematico per l'agricoltura biologica o il settore del biologico.

Secondo gli *auditor* della Corte, gli Stati membri hanno integrato solo in misura limitata nei propri PSR le specifiche esigenze del settore biologico, con poche eccezioni, tra cui quella della Sicilia, che ha definito come obiettivo l'integrazione dei prodotti biologici nella catena di approvvigionamento migliorando l'accesso dei produttori biologici al mercato, potenziando così la loro posizione nella catena del valore e stimolando l'innovazione nel settore del biologico (si veda § 33 della relazione).

Ulteriormente, la Corte dei Conti Europea ha osservato come nel periodo di programmazione considerato, il sostegno della Pac comune abbia contribuito a estendere la superficie coltivata a biologico, senza però assicurare né l'effettivo rispetto delle norme sul benessere degli animali (la Corte ha evidenziato come l'Italia continui a rilasciare autorizzazioni generali a derogare tali regole, si veda riquadro 2 della relazione), né che il sostegno all'agricoltura biologica sfoci sempre nella produzione biologica (in senso positivo, la Corte ha sottolineato come in Sicilia gli agricoltori che vendono la propria produzione biologica siano beneficiari prioritari dei finanziamenti).

Inoltre, il *team* di *auditor* ha evidenziato l'obsolescenza del sistema di banche dati italiane delle sementi biologiche.

Infine, la relazione speciale evidenzia come la limitazione dei dati disponibili pregiudichi la valutazione dell'impatto delle politiche europee e nazionali nel settore biologico sugli obiettivi ambientali e di mercato prefissati. Osservazioni specifiche sono state riservate al monitoraggio ambientale nelle Regioni Campania e Sicilia (si veda riquadro 6 della relazione).

In conclusione, le raccomandazioni formulate dalla Corte dei Conti europea alla Commissione Europea sono le seguenti:

1. potenziare il quadro strategico dell'Unione Europea per il settore del biologico e migliorare il nesso con il sostegno della Pac;
2. integrare meglio gli obiettivi ambientali e di mercato dell'agricoltura biologica nella Pac;
3. rendere disponibili dati pertinenti per valutare lo sviluppo dell'agricoltura biologica.

Risposte della Commissione Europea alle raccomandazioni formulate dalla Corte dei Conti europea con la relazione n. 19/2024

Raccomandazione 1 della Corte – potenziare il quadro strategico dell'Unione Europea per il settore del biologico e migliorare il nesso con il sostegno della Pac. La Commissione dovrebbe:

- a) migliorare l'approccio strategico dell'Unione Europea per il settore del biologico nei modi seguenti:
1. definendo una visione di lungo periodo per il settore che vada oltre il 2030;
 2. fissando obiettivi misurabili e indicatori iniziali per valutare i progressi compiuti;
 3. considerare di fissare valori-obiettivo aggiuntivi, oltre a quello del 25% relativo alla superficie coltivata con pratiche biologiche, per assicurare lo sviluppo complessivo del settore (ad esempio, per incentivare la produzione e il consumo di prodotti biologici);
- b) nella Pac successiva al 2027, esortare gli Stati membri a collegare meglio l'utilizzo del sostegno della Pac ai bisogni da essi individuati per il settore del biologico. Termine di attuazione per il punto a) entro la fine del 2026; per il punto b) entro la fine del 2027.

La Commissione non accoglie la raccomandazione 1, punto a). Pur ravvisando il merito di alcuni elementi contenuti in tale raccomandazione, la Commissione non può impegnarsi in questo momento, in quanto ciò condizionerebbe la portata e il contenuto delle future iniziative politiche. La Commissione continuerà ad adoperarsi per raggiungere il valore-obiettivo UE del 25% entro il 2030, ma al momento non può ancora valutare l'opportunità di un valore-obiettivo aggiuntivo che vada oltre il 2030.

La Commissione accoglie parzialmente la raccomandazione 1, punto b). La raccomandazione, relativa alla Pac successiva al 2027 e, quindi, alle future proposte legislative, interferisce con il suo diritto esclusivo di iniziativa. Prima di presentare tale proposta, sarebbero inoltre necessarie misure preliminari, tra cui le consultazioni pubbliche e la valutazione d'impatto. La Commissione esorterà tuttavia gli Stati membri a collegare meglio l'utilizzo del sostegno della Pac ai bisogni individuati nel settore del biologico.

Ad esempio, in Austria l'erosione idrica del suolo è stata ridotta in media di 1,6 t/ha all'anno (da 7,5 a 5,9 t), in particolare nelle Regioni a rischio, a motivo della maggiore percentuale di colture in campo con un'elevata protezione del suolo nell'agricoltura biologica.

Raccomandazione 2 della Corte – integrare meglio gli obiettivi ambientali e di mercato dell'agricoltura biologica nella Pac. La Commissione dovrebbe:

- a) fornire orientamenti agli Stati membri per applicare in modo uniforme le norme definite nel regolamento sull'agricoltura biologica, nonché integrare meglio i principi biologici nel sostegno della Pac per l'agricoltura biologica;

b) valutare il contributo dei fondi della Pac alla sostenibilità economica dell'agricoltura biologica per meglio indirizzare il sostegno della Pac *post-2027* al settore del biologico;

c) analizzare l'utilizzo di tutte le autorizzazioni e deroghe relative all'agricoltura biologica e, se necessario, intraprendere azioni correttive. Termine di attuazione: entro la fine del 2026.

La Commissione accoglie parzialmente la raccomandazione 2, punto a). La Commissione accoglie la parte della raccomandazione volta a fornire orientamenti agli Stati membri per applicare in modo uniforme le norme definite nel regolamento sull'agricoltura biologica. Tuttavia, la Commissione non accoglie la parte della raccomandazione volta a integrare meglio i principi biologici nel sostegno della Pac per l'agricoltura biologica, non volendo anticipare i contenuti e gli obiettivi della proposta legislativa della Pac *post-2027*. La Commissione ritiene che i principi biologici siano già integrati nel quadro giuridico della Pac, tramite l'inclusione di un riferimento diretto al regolamento sulla produzione biologica.

La Commissione accoglie parzialmente la raccomandazione 2, punto b). Nell'ambito della sua valutazione della Pac 2023-2027, la Commissione può effettuare un'analisi come raccomandato dalla Corte ma, non potendo preannunciare il futuro sostegno all'agricoltura biologica, al momento non può impegnarsi a esaminare le modalità secondo cui il sostegno sarà indirizzato. La Commissione accoglie la raccomandazione 2, punto c).

Raccomandazione 3 della Corte – Far sì che siano disponibili dati pertinenti per valutare lo sviluppo dell'agricoltura biologica La Commissione dovrebbe:

a) sulla base dei dati già raccolti, collaborare con gli Stati membri per valutare il contributo apportato dal sostegno della Pac per l'agricoltura biologica al conseguimento degli obiettivi della Pac;

b) raccogliere nella RISA informazioni pertinenti e rappresentative sull'agricoltura biologica, per valutare l'impatto del sostegno della Pac;

c) analizzare la necessità di raccogliere dati più granulari sul settore del biologico (ad esempio, su operatori biologici, superficie in fase di conversione) a sostegno delle decisioni strategiche. Termine di attuazione: per i punti a) e b) entro la fine del 2027; per il punto c) entro la fine del 2028.

La Commissione accoglie la raccomandazione 3, punto a). Nelle sue attività di sviluppo delle capacità con gli Stati membri. La Commissione collaborerà con gli Stati membri per valutare l'impatto del sostegno della Pac per l'agricoltura biologica al conseguimento degli obiettivi della Pac.

La Commissione accoglie la raccomandazione 3, punto b). La Commissione sta attualmente elaborando atti di diritto derivato per ovviare alla limitazione individuata nella RICA riguardo alle aziende agricole biologiche, caratterizzando meglio la rappresentatività del campione RISA ed estendendo l'ambito di applicazione della raccolta di dati alle dimensioni ambientale e sociale.

Infine, la Commissione accoglie anche la raccomandazione 3, punto c).

Da qui in avanti inizierà un lavoro tra la Commissione Europea con gli Stati membri al fine di porre rimedio alle raccomandazioni parzialmente o interamente accettate come sopra specificate che dovrebbe portare a una riforma di medio termine per quanto riguarda il settore dell'agricoltura biologica dell'Unione Europea.

Rivista per la consulenza in agricoltura n. 97/2024

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate in merito al c.d. *bonus* Natale

Francesco Bosetti – consulente del lavoro

In data 10 ottobre 2024 è stata pubblicata la [circolare n. 19/E/2024](#) nella quale sono state fornite le istruzioni per la corresponsione del c.d. *bonus* Natale pari a 100 euro, previsto dall'[articolo 2-bis](#), D.L. 113/2024.

Bonus

L'articolo 2-bis, D.L. 113/2024 ha previsto per l'anno 2024 l'erogazione, unitamente alla tredicesima mensilità, di un'indennità a titolo di *una tantum* di importo pari a 100 euro (c.d. *bonus* Natale) da corrispondere ai lavoratori dipendenti che si trovano in particolari condizioni economiche e familiari, individuati sulla base di specifici criteri.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 19/E/2024, ha fornito le prime istruzioni operative sulla corresponsione del *bonus* e ha chiarito che tale indennità deve essere erogata ai lavoratori dipendenti per i quali sussistano contemporaneamente le seguenti 3 condizioni:

1. reddito complessivo non superiore a 28.000 euro;
2. coniuge non legalmente ed effettivamente separato e almeno un figlio, entrambi a carico, oppure nell'ipotesi di nucleo familiare monogenitoriale almeno un figlio a carico;
3. capienza fiscale: Irpef lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente (con esclusione di pensioni e di assegni a esse equiparati), percepiti dal lavoratore, d'importo superiore a quello delle detrazioni spettanti.

L'indennità va erogata dal datore di lavoro, unitamente alla tredicesima mensilità, previa richiesta da parte del lavoratore, il quale deve attestare per iscritto di avervi diritto indicando il codice fiscale del coniuge e dei figli.

Il datore di lavoro recupera il credito derivante dall'anticipo dell'indennità mediante modello F24 con il codice tributo che verrà appositamente istituito dall'Agenzia delle entrate.

Requisito reddituale

Ai fini del riconoscimento del *bonus* in esame, è necessario possedere un reddito di lavoro dipendente complessivo (ex [articolo 49](#), Tuir) non superiore a 28.000 euro.

Sono esclusi dal diritto al c.d. *bonus* Natale i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'[articolo 50](#), Tuir (ad esempio, tirocinanti e collaboratori).

Ai fini della verifica del requisito reddituale fissato dalla norma occorre tenere conto anche di:

- redditi assoggettati a cedolare secca o a imposta sostitutiva (ad esempio, forfettari);
- quota di agevolazione ACE ([articolo 1](#), D.L. 201/2011);
- mance detassate corrisposte ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande a titolo di liberalità (articolo 1, commi da [58](#) a [62](#), L. 197/2022);
- quota esente dei redditi agevolati per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero e per lavoratori impatriati.

L'Agenzia delle entrate precisa che il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Requisito nucleo familiare

Il *bonus* spetta per i lavoratori dipendenti in presenza delle seguenti condizioni familiari:

- coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, fiscalmente a carico;
- almeno un figlio fiscalmente a carico, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato.

L'Agenzia delle entrate ha specificato che ai coniugi sono equiparate le parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso.



Si evidenzia che la condizione prevista per essere considerati fiscalmente a carico è che il coniuge o il figlio possiedano un reddito complessivo uguale o inferiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili, con innalzamento a 4.000 euro nel caso di figli di età non superiore a 24 anni.

Nell'ipotesi di nucleo familiare monogenitoriale, per avere diritto al *bonus* è sufficiente la presenza di almeno un figlio fiscalmente a carico.

Per quest'ultima ipotesi si precisa che per nucleo monogenitoriale si intende il nucleo nel quale, alternativamente:

- l'altro genitore è deceduto;
- l'altro genitore non ha riconosciuto il figlio nato fuori del matrimonio;
- il figlio è stato adottato da un solo genitore, oppure, è stato affidato o affiliato a un solo genitore.

Diversamente, nelle ipotesi in cui il figlio fiscalmente a carico abbia 2 genitori, che lo abbiano riconosciuto, l'indennità non spetta:

- al lavoratore dipendente che vive con il figlio a carico e convive con l'altro genitore in un rapporto affettivo stabile dichiarato all'anagrafe comunale;
- al lavoratore dipendente che vive con il figlio a carico e convive con l'altro genitore senza alcuna formalizzazione all'Anagrafe comunale;
- al lavoratore dipendente che vive insieme al figlio a carico da solo o con una terza persona (in un rapporto affettivo dichiarato o meno all'Anagrafe comunale) ed è separato dall'altro genitore.

Requisito capienza Irpef

Come ultimo requisito, l'imposta lorda determinata sui redditi di lavoro dipendente deve essere di importo superiore a quello delle detrazioni spettanti.

Pertanto, ai fini del riconoscimento del *bonus*, è necessaria la previa verifica della capienza dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente rispetto alla detrazione spettante per la stessa tipologia reddituale, con riferimento al medesimo periodo d'imposta, ossia l'anno 2024.

Importo del *bonus*

Il c.d. *bonus* Natale è previsto per il solo anno 2024 nella misura pari a 100 euro, esente ai fini Irpef e da erogare unitamente con la tredicesima mensilità.

In assenza di precisazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, si ritiene che abbiano diritto al *bonus* i lavoratori in forza al momento dell'erogazione della tredicesima mensilità; salvo diverse indicazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, l'indennità non spetta ai lavoratori cessati prima di tale termine. Su tale aspetto si attendono maggiori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

In coerenza con quanto previsto per la fruizione delle detrazioni di lavoro dipendente, la [circolare n. 19/E/2024](#) ha precisato che l'importo pari a 100 euro viene riproporzionato in funzione del periodo di lavoro del dipendente nell'anno d'imposta 2024; i giorni per i quali spetta il *bonus* coincidono con quelli che hanno dato diritto alla retribuzione.

Nessuna riduzione del *bonus* deve essere effettuata in presenza di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro (ad esempio, il *part-time* orizzontale, verticale o ciclico).

In presenza di più redditi di lavoro dipendente, nel calcolare il numero dei giorni per i quali spetta il *bonus*, i giorni compresi in periodi contemporanei devono essere computati una sola volta.

Adempimento del lavoratore

La corresponsione del *bonus* da parte del datore di lavoro non è automatica, ma su richiesta del lavoratore, il quale ha l'obbligo di attestare, tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa ai sensi dell'[articolo 47](#), D.P.R. 445/2000 di cui si fornisce un *fac-simile*, di avere diritto all'indennità,

indicando il codice fiscale del coniuge e dei figli fiscalmente a carico, o dei soli figli in caso di nucleo familiare c.d. monogenitoriale.

Il lavoratore che non si attiva presentando la domanda al proprio datore di lavoro ovvero che non abbia un sostituto d'imposta, può beneficiare del *bonus* al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi (730 o modello Redditi PF 2025); di converso, in assenza dei requisiti previsti, il lavoratore restituirà l'importo non spettante (o spettante in misura ridotta).

L'Agenzia delle entrate fornisce ulteriori precisazioni in merito alle seguenti situazioni particolari:

- nell'ipotesi in cui nel corso dell'anno 2024 il lavoratore abbia svolto più attività di lavoro dipendente con datori di lavoro diversi, lo stesso deve presentare all'ultimo datore di lavoro, ossia a colui che materialmente eroga il *bonus* con la tredicesima mensilità, oltre alla dichiarazione sostitutiva, le certificazioni uniche riferite ai precedenti rapporti di lavoro, al fine del corretto calcolo del *quantum* spettante;
- qualora il lavoratore abbia più contratti di lavoro dipendente di *part-time* in essere, l'indennità è erogata dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore. A tal fine, il lavoratore dovrà indicare nella dichiarazione sostitutiva anche tutti i dati necessari per la determinazione del *bonus*, quali i redditi di lavoro dipendente e i giorni di lavoro prestati presso gli altri datori di lavoro.

Adempimenti del datore di lavoro

Il datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, riconosce il *bonus* unitamente alla tredicesima mensilità su richiesta del lavoratore dipendente, che attesta per iscritto la sussistenza dei requisiti reddituali e familiari per beneficiare dell'indennità in esame.

In seguito alla richiesta del lavoratore, il sostituto d'imposta riconosce l'indennità e le somme erogate dal medesimo sono recuperate sotto forma di credito da utilizzare in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, a partire dal giorno successivo all'erogazione in busta paga dell'indennità.

A tal fine sarà l'Agenzia delle entrate, con apposita risoluzione, a istituire il codice tributo da utilizzare per la compensazione.

Successivamente all'erogazione, il datore di lavoro deve verificare, in sede di conguaglio, la spettanza dell'indennità e, qualora la stessa risulti non spettante, provvede al recupero del relativo importo.

Il datore di lavoro è tenuto a conservare la documentazione comprovante l'avvenuta dichiarazione, ai fini di un eventuale controllo degli organi competenti.

Fac simile autocertificazione (scarica il [fac simile](#))

RICHIESTA DI RICONOSCIMENTO INDENNITÀ UNA TANTUM 100€ "BONUS NATALE"

(art. 2-bis, D.L.113/2024, convertito con modificazioni in L.143/2024)

Il/La sottoscritto/a _____ nato/a _____ il _____ residente a _____ in via _____ n. _____, in qualità di lavoratore/lavoratrice dipendente, dell'azienda _____, codice fiscale (P.IVA) _____, consapevole delle sanzioni penali richiamate dall'art.76 del d.P.R. 28.12.2000 n.445, in caso di dichiarazioni mendaci e di formazione o uso di atti falsi, sotto la propria responsabilità

DICHIARA PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2024

-di essere titolare di un reddito complessivo non superiore a 28.000 euro (al netto del valore dell'abitazione principale)

-di avere coniuge (o parte di un'unione civile) non legalmente ed effettivamente separato e almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato fiscalmente a carico, ai sensi dell'art. 12, comma 2, D.P.R. 917/861, di seguito indicati:

COGNOME E NOME	CODICE FISCALE

OPPURE, IN CASO DI NUCLEO FAMILIARE MONOGENITORIALE

-di avere almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato fiscalmente a carico, ai sensi dell'art. 12, comma 2, D.P.R. 917/861, di seguito indicati:

COGNOME E NOME	CODICE FISCALE

e di avere, pertanto, diritto alla percezione del bonus una tantum previsto dall'art.2-bis, L.143/2024, unitamente alla tredicesima mensilità.

Il/La sottoscritto/a è consapevole che:

a) è soggetto alle sanzioni previste dal codice penale e dalle leggi speciali in materia qualora rilasci dichiarazioni mendaci, formi o faccia uso di atti falsi od esibisca atti contenenti dati non più rispondenti a verità (art. 76 D.P.R. 28.12.2000, n. 445), compia atti fraudolenti al fine di procurare indebitamente a sé o ad altri, prestazioni previdenziali od assistenziali a conoscenza della disciplina di cui all'art. 9 Legge 09.12.1977 n. 903;

b) decade dai benefici eventualmente conseguenti al provvedimento emanato sulla base della dichiarazione non veritiera qualora dal controllo effettuato emerga la non veridicità del contenuto della dichiarazione (art. 71 e 75 D.P.R. 28.12.2000, n. 445).

(luogo) (data)

il dichiarante

L'utilizzo delle perdite fiscali nelle società agricole con opzione catastale

Alberto Tealdi – dottore commercialista e revisore legale

Il caso

Si chiedono chiarimenti in tema al corretto trattamento delle perdite fiscali maturate in periodi previgenti l'opzione per la determinazione catastale del reddito di una società agricola costituita nella forma della Srl.

La soluzione

Nell'ambito del settore agricolo le società, e nel caso di specie le società di capitali, sono ordinariamente soggette all'Ires. Queste determinano il loro reddito, secondo il regime naturale, in modo analitico, ovvero seguendo le regole ordinarie di determinazione del reddito, dato dalla differenza tra le componenti positivi imponibili e le componenti negative deducibili.

In deroga alle disposizioni del Tuir, le società costituite sotto forma di imprese commerciali e limitatamente alle Snc, Sas e Srl, in seguito alla modifica introdotta dall'articolo 1, [comma 1093](#), L. 296/2006, possono determinare il loro reddito secondo criteri forfettari, ovvero, dichiarando il reddito agrario e dominicale per la parte di attività agricola da queste esercitate nei limiti dell'[articolo 32](#), Tuir.

La società, per poter optare, deve essere considerata "agricola" ai sensi dell'[articolo 2](#), D.Lgs. 99/2004 ovvero:

- a) la ragione sociale (società di persone) o denominazione sociale (società di capitali) deve contenere l'indicazione di "società agricola";
- b) l'oggetto sociale deve prevedere l'esercizio esclusivo nell'oggetto sociale delle attività di cui all'[articolo 2135](#), cod. civ., ovvero delle attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e delle attività connesse.

L'opzione può essere esercitata in qualsiasi fase della vita aziendale, segnalando la scelta all'interno del quadro RO della dichiarazione Iva. Sebbene potrebbe essere preferibile esercitare tale opzione fin dal primo periodo d'imposta, per una mera ragione di convenienza economica rispetto al calcolo analitico, è comunque possibile esercitarla nei periodi successivi.

Nel caso prospettato dall'istante la società ha maturato perdite fiscali nei periodi d'imposta ove il calcolo della base imponibile ai fini Ires era determinata secondo i criteri ordinari.

Qualora la società non fosse in una situazione di opzione per la determinazione del reddito su base catastale avrebbe, in tutta tranquillità, seguito le disposizioni di cui all'[articolo 84](#), Tuir, ovvero:

"1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme vevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare..."

2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva"

Nel caso di "società agricole" che optano per la determinazione catastale, invece, le regole da seguire sono quelle esplicitate dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 50/E/2010](#). L'Amministrazione finanziaria, con tale documento di prassi, ha chiarito alcune disposizioni specifiche applicabili anche alle "società agricole", tra le quali la possibilità di riportare le perdite fiscali in diminuzione del reddito imponibile.

Per le società che hanno esercitato l'opzione e per le quali il reddito imponibile è costituito dal reddito agrario e dal reddito dominicale dei fondi in proprietà e/o condotti per il tramite di contratti di affitto di fondo rustico, per la parte di reddito che rientra nei limiti di cui all'[articolo 32](#), Tuir, il Legislatore ha avallato in ogni caso la possibilità di scomputare dal reddito forfettariamente determinato le perdite maturate in previgenza dell'opzione. L'unico limite imposto, oltre al massimale previsto dall'articolo 84, Tuir, riguarda la capienza massima, fissata ovviamente nel limite del reddito imponibile.

Quest'ultimo, nel caso di società agricole con opzione, ricordiamo che non potrà mai rilevarsi negativo in quanto il reddito agrario e il reddito dominicale si riferiscono al reddito potenzialmente ritraibile dal possesso e dall'esercizio di attività agricole sul terreno, che gioco forza risulterà sempre positivo. Nella realtà, e solo in fattispecie particolari previste dal Tuir, il reddito potrebbe essere pari a 0, ad esempio nel caso di eventi naturali che hanno determinato una perdita di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo rustico (ex [articolo 31](#), Tuir).

Pertanto, le società agricole che hanno esercitato l'opzione in condizioni normali non potranno mai dichiarare, relativamente all'attività agricola principale, un reddito negativo con la conseguenza che

nel periodo di vigenza dell'opzione la società non potrà maturare, su tali attività, perdite scomputabili dal reddito.

In conclusione, si può ritenere pacifica l'interpretazione esposta dall'Amministrazione finanziaria che ammette, per le società che determinano la base imponibile Ires sulla base del reddito fondiario, lo scomputo delle perdite fiscali maturate prima dell'opzione.

L'informazione quotidiana,
attenta e completa

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani sempre aggiornato

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Massimo Bagnoli e Luigi Scappini

COMITATO SCIENTIFICO

Alberto Rocchi Fabrizio Rosatella
Alberto Tealdi

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2024

Euro 200,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata,
accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login):

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare
la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile
nella pagina di login.

Registrazione del tribunale di Verona n.6848 del 6 ottobre
2015

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN 2499-0698

Per i contenuti di "Rivista per la consulenza in agricoltura" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.