



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO

L'AGRICOLTURA E IL REGIME FORFETARIO: PROSPETTIVE DI CONVIVENZA

a cura di:

Salvatore Roberto Virone

Carmelo Antonino Fugazzotto

AREA DI DELEGA CNDCEC

Fiscalità

CONSIGLIERE DELEGATO

Salvatore Regalbuto

COMMISSIONE DI STUDIO CNDCEC

**Fiscalità delle imprese
agricole**

PRESIDENTE

Alessandra Caputo

23 DICEMBRE 2025



Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Taroni

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Elia Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele



Commissione di studio CNDCEC “Fiscalità delle imprese agricole”

Consigliere CNDCEC delegato

Salvatore Regalbuto - *Tesoriere CNDCEC e Consigliere delegato Area “Fiscalità”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore Fondazione Nazionale di ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Alessandra Caputo

Componenti

Matteo Benelli

Alessandro Bonazza

Alessandra Caputo

Simone Cinquepalmi

Patrizia Colonelli

Carmelo Fugazzotto

Marcello Innocenti

Nazzareno Lucentini

Filomena Maio

Marta Revello

Alberto Rocchi

Luca Santoprete

Luigi Suriano

Alberto Tealdi

Quirino Vescovo

Salvatore Virone



Sommario

1	PREMESSA	1
2	L'AGRICOLTURA E IL REGIME FORFETARIO	2
2.1	Osservazioni preliminari	2
2.1.1	Introduzione al regime forfetario: l. n. 190/2014	3
2.1.2	Le cause di esclusione	3
2.2	L'art. 32, comma 2, TUIR alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192	4
2.2.1	"Attività Agricole" e "Attività Agricole Produttive di Reddito Agrario" tra vecchio e nuovo art. 32 del TUIR	5
3	REDDITO D'IMPRESA FORFETTIZZATO	6
4	PERSONA FISICA CON DOPPIA ATTIVITÀ: IPOTESI DI APPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO	8
4.1	Esempio n. 1	9
4.2	Esempio n. 2	10
4.3	Tabella riassuntiva	11
4.4	La fatturazione: le modalità di emissione nel caso di doppia attività	11
4.5	Adempimenti contabili e registri obbligatori per l'attività agricola e per l'attività commerciale in regime forfetario	12
4.6	Adempimenti fiscali: comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA, dichiarazione IVA, dichiarazione dei redditi, certificazioni uniche e dichiarazione del sostituto d'imposta	13
4.6.1	Esempio compilazione rigo VF30 della dichiarazione IVA per l'attività agricola in regime speciale	14
4.6.2	Il quadro LM del modello REDDITI PF	14
4.6.3	Esempio	15
4.7	Il quadro RA del modello REDDITI PF	16
4.8	Esempio test verifica condizioni accesso al regime forfetario per l'attività non agricola	17
5	ATTIVITÀ CONNESSE E REGIME FORFETARIO: TABELLA RIASSUNTIVA, RICHIAMI, RIFLESSIONI E APPROFONDIMENTI	17
5.1	Tabella riassuntiva	18
6	PARTECIPAZIONE IN UNA SOCIETÀ SEMPLICE AGRICOLA E APPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO	20
6.1	Scenari possibili	20
6.1.1	Il quadro RA del modello REDDITI SP per una società semplice agricola che svolge l'attività nei limiti dell'art. 32 del TUIR	22



6.1.2	Sezione II del quadro RO del modello redditi SP per una società semplice agricola	23
6.1.3	Il quadro RH del modello REDDITI PF per dichiarare il reddito attribuito ai soci nelle società semplici agricole	24
7	PARTECIPAZIONE IN UNA S.N.C. O IN UNA S.A.S., ANCHE AGRICOLA	25
8	PARTECIPAZIONE IN UNA S.R.L., ANCHE AGRICOLA	25
8.1	Condizioni ostative	26
8.2	Esempio	26
9	RIFLESSI SULL'INQUADRAMENTO INPS: EVOLUZIONE NORMATIVA E GIURISPRUDENZIALE	27
9.1	Il requisito della prevalenza ai fini previdenziali	30



1 Premessa

Il settore agricolo italiano, con la sua storicità e la sua centralità nell'economia nazionale, ha da sempre rappresentato un pilastro fondamentale non solo per la produzione di beni alimentari, ma anche per la gestione del territorio e la promozione di un modello di sviluppo sostenibile. Tuttavia, nonostante il suo ruolo strategico, le aziende agricole si trovano ad affrontare una serie di sfide strutturali e congiunturali, che spaziano dalle difficoltà di accesso al credito alla necessità di innovazione tecnologica, fino alla crescente pressione fiscale e burocratica. In questo contesto, la fiscalità rappresenta uno degli aspetti più rilevanti per la gestione economica delle imprese agricole, che spesso operano in condizioni di incertezza economica e fluttuazione dei redditi.

Il regime fiscale forfetario, introdotto con la legge n. 190/2014, rappresenta una misura volta alla semplificazione e al sostegno delle piccole e microimprese italiane. Tale disciplina mira a ridurre il carico burocratico e fiscale attraverso un meccanismo di calcolo del reddito imponibile basato su una percentuale forfetaria dei ricavi. Il regime è stato concepito, da un lato, per favorire la crescita e la regolarizzazione di realtà imprenditoriali di piccole dimensioni e, dall'altro, per contribuire a contrastare l'economia sommersa, incentivando l'adesione a un sistema fiscale trasparente.

Tuttavia, l'applicazione del regime fiscale forfetario pone una serie di criticità e interrogativi. L'agricoltura, infatti, si caratterizza per peculiarità uniche che incidono profondamente sulla gestione fiscale delle aziende operanti in questo ambito. Tra queste, si possono annoverare l'elevata variabilità dei redditi, la centralità dei costi di produzione e la presenza di normative fiscali specifiche già consolidate, come il regime speciale IVA o la tassazione su base catastale del reddito agrario. L'introduzione del regime fiscale forfetario solleva questioni in merito alla sua compatibilità con le specificità del settore agricolo. In particolare, emerge la necessità di valutare se le modalità applicative del regime, originariamente pensato per una platea eterogenea di piccole imprese con una struttura meno complessa, siano idonee e possano convivere con un sistema *"particolare"* quale quello delle aziende agricole caratterizzate da un regime fiscale specifico.

La complessità del sistema fiscale agricolo, unita alla natura duale di molte attività imprenditoriali che affiancano all'attività agricola altre tipologie di attività economiche, richiede un'attenta analisi del quadro normativo. Un aspetto di particolare rilevanza riguarda la definizione delle condizioni specifiche in cui un contribuente può adottare il regime forfetario nel caso in cui svolga contemporaneamente un'attività agricola, regolamentata da un regime fiscale distinto, e un'attività non agricola. Tale situazione solleva interrogativi circa la possibilità, per un imprenditore agricolo, di beneficiare del regime agevolato qualora svolga contemporaneamente un'attività agricola soggetta a un regime fiscale speciale e un'attività non agricola potenzialmente rientrante nei parametri del forfetario.

Il rischio di incertezze interpretative e applicative potrebbe tradursi in un ostacolo per l'accesso al regime, determinando una situazione di svantaggio per le imprese agricole rispetto ad altre categorie di contribuenti.



Pertanto, appare indispensabile un approfondimento normativo¹ volto a chiarire i criteri di compatibilità tra il regime forfetario e le specifiche disposizioni fiscali applicabili al comparto agricolo. L'individuazione di soluzioni che garantiscano un equilibrio tra semplificazione fiscale e rispetto delle peculiarità del settore rappresenterebbe un passo fondamentale per rendere l'accesso a questo strumento più equo ed efficace. Un'eventuale revisione della disciplina potrebbe favorire un maggiore coordinamento tra le diverse normative fiscali applicabili alle imprese agricole, riducendo il rischio di frammentazione e garantendo una maggiore certezza giuridica per gli operatori del settore. In un contesto in cui la competitività delle aziende agricole dipende anche dalla capacità di adattarsi a un quadro normativo chiaro e prevedibile, la definizione di regole fiscali coerenti e trasparenti diventa una priorità per il futuro del comparto.

2 L'agricoltura e il regime forfetario

2.1 Osservazioni preliminari

Nel panorama fiscale italiano, il settore agricolo è disciplinato da normative specifiche per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto (IVA) e le imposte sui redditi. A questi ultimi fini, i principali riferimenti normativi sono rinvenibili nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), approvato con il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, agli articoli 32, 56 comma 5, e 56-bis, che disciplinano, rispettivamente, la determinazione del reddito agrario, il primo, e del reddito d'impresa derivante da attività agricole, i secondi.

Per quanto riguarda l'IVA le disposizioni principali sono contenute negli articoli 34 e 34-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i quali identificano i vari regimi applicabili ai produttori agricoli. Questi regimi sono finalizzati ad agevolare la gestione amministrativa e fiscale delle imprese agricole, adattandosi alle peculiarità del settore².

L'accesso al regime forfetario per le attività diverse da quella agricola è soggetto a specifiche condizioni. In particolare, l'esercizio di un'attività che non rientri nei requisiti previsti per tale regime, ad esempio perché soggetta a un regime speciale IVA o comportante la determinazione forfetaria del reddito ai fini IRPEF, determina l'esclusione dalla possibilità di beneficiare della disciplina forfetaria

¹ Un'analisi approfondita del comma 57, lettere a) e d), dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 risulta essenziale per chiarire i criteri applicativi del regime forfetario nel contesto delle imprese agricole. Si dà per presupposto il rispetto delle altre cause ostative previste dalla disciplina del regime forfetario, nonché la sussistenza dei requisiti di accesso richiesti dalla legge.

² Il regime speciale rappresenta una delle opzioni principali e prevede la possibilità di applicare percentuali di compensazione allo scopo di determinare l'IVA detraibile sugli acquisti. Questo regime è stato introdotto per semplificare la contabilità e la liquidazione dell'imposta per quei produttori agricoli la cui gestione ordinaria potrebbe risultare troppo onerosa.

Un'altra importante opzione è il regime di esonero, riservato ai piccoli produttori agricoli che realizzano un volume d'affari limitato, permettendo loro di evitare numerosi adempimenti contabili, tra cui la fatturazione e le comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA. Anche in questo caso, l'obiettivo è la riduzione degli oneri amministrativi per i soggetti di minor dimensione economica.

Parallelamente, si consente ai produttori agricoli di optare per il regime ordinario IVA, rinunciando così alle semplificazioni dei regimi speciali in favore di una gestione fiscale più tradizionale. Questa opzione può risultare vantaggiosa per le imprese che effettuano significativi investimenti e desiderano recuperare integralmente l'IVA assolta sugli acquisti.



anche per eventuali ulteriori attività esercitate. Pertanto, il contribuente deve valutare con attenzione la compatibilità delle diverse attività svolte con le disposizioni del regime forfetario al fine di evitare l'applicazione di regimi fiscali incoerenti.

I produttori agricoli che operano nei limiti previsti dall'art. 32 del TUIR producono reddito fondiario e, non rientrando nella categoria dei soggetti esercenti attività d'impresa, possono accedere al regime forfetario per eventuali ulteriori attività esercitate³, nel rispetto dei requisiti normativi previsti.

L'adesione al regime forfetario per tali attività può rappresentare un'opportunità per semplificare la gestione contabile e fiscale, garantendo al contempo il rispetto degli obblighi impositivi previsti dalla legislazione vigente.

2.1.1 Introduzione al regime forfetario: l. n. 190/2014

Il regime forfetario prevede, come i precedenti regimi di favore per le piccole imprese e i piccoli professionisti, rilevanti semplificazioni ai fini IVA e ai fini contabili, e consente, altresì, la determinazione forfetaria del reddito da assoggettare a un'unica imposta in sostituzione di quelle ordinariamente previste, nonché di accedere a un regime contributivo opzionale per le imprese. Una novità rilevante rispetto al passato consiste nella possibilità, come per l'originario regime dei minimi, di permanere nel regime di favore senza limiti di tempo, mentre i criteri di accesso o di determinazione del reddito imponibile tengono conto delle caratteristiche del tipo di attività svolta.

2.1.2 Le cause di esclusione

Ai sensi della lett. a), comma 57, art. 1, l. n. 190/2014 non possono adottare il regime forfetario le persone fisiche che si avvalgono di **regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o di regimi forfetari di determinazione del reddito**⁴.

Tra questi rientrano i regimi previsti per le seguenti attività:

- a) agricoltura, attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis d.P.R. n. 633/1972);
- b) vendita di sali e tabacchi (art. 74, comma 1, d.P.R. n. 633/1972);
- c) commercio di fiammiferi (art. 74, comma 1, d.P.R. n. 633/1972);
- d) editoria (art. 74, comma 1, d.P.R. n. 633/1972);
- e) gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, comma 1, d.P.R. n. 633/1972);
- f) rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, comma 1, d.P.R. n. 633/1972);

³ Ad esempio, l'attività di agriturismo disciplinata dall'art. 5, comma 2, della l. 30 dicembre 1991, n. 413 può avvalersi del regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari (cfr. circ. n. 7/E del 28 gennaio 2008, par. 2.2).

⁴ Le cause di esclusione dal regime forfetario, salvo quanto disposto per la fattispecie di cui alla lett. d-bis) del citato comma 57, si applicano con riferimento all'anno in corso. La norma si riferisce a un comportamento intenzionale. Ciò potrebbe includere casi in cui si beneficia del regime speciale in modo implicito o indiretto. Si veda la risposta a interpello n. 920-345/2024 della Direzione regionale della Sicilia dell'Agenzia delle entrate.



- g) intrattenimenti, giochi e altre attività soggette alla tariffa del d.P.R. n. 640/1972 (art. 74, comma 6, d.P.R. n. 633/1972);
- h) agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter d.P.R. n. 633/1972);
- i) agriturismo (art. 5, comma 2, l. n. 413/1991);
- j) vendite a domicilio (art. 25-bis, comma 6, d.P.R. n. 600/1973);
- k) commercio di beni usati, oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 36 d.l. n. 41/1995);
- l) agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40-bis d.l. n. 41/1995).

2.2 L'art. 32, comma 2, TUIR alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192

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

- a) *le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;*
- b) *l'allevamento di animali⁵ con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non ecceda il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;*
- b-bis) *le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali, C/1, C/2, C/3, C/6, D/1, D/7, D/8, D/9, e D/10, entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento definita con il decreto di cui al comma 3-bis⁶;*
- b-ter) *le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile;*

⁵ Il comma 3 dell'art. 32 TUIR dispone che il Ministro delle finanze (oggi, Ministro dell'economia e delle finanze) con decreto, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste (oggi, Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste), stabilisce per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata. Il comma 4 inoltre prevede che non si considerano produttivi di reddito agrario i terreni indicati nel comma 2 dell'art. 27 del TUIR (terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito di impresa, ossia i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 del TUIR, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa).

⁶ Ai sensi di quest'ultima disposizione, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, sono individuate, per i terreni, nuove classi e qualità di coltura al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione, nonché sono disciplinate le modalità di dichiarazione in catasto dell'utilizzazione degli immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati per attività di produzione di vegetali e le modalità di determinazione della relativa superficie agraria di riferimento di cui alla richiamata lett. b-bis).



- c) *le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.*

[...].

2.2.1 "Attività Agricole" e "Attività Agricole Produttive di Reddito Agrario" tra vecchio e nuovo art. 32 del TUIR

L'art. 32 del TUIR disciplina le attività agricole ai fini fiscali, definendone l'inquadramento e il regime impositivo. Con le recenti modifiche normative introdotte dal d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192, emanato in attuazione della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale", si è delineata una distinzione più netta tra la nozione civilistica di "Attività Agricole" e quella rilevante ai fini dell'imposizione diretta di "Attività Agricole Produttive di Reddito Agrario".

Mentre le prime includono tutte le attività legate alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento di animali e alle attività connesse, in conformità alla definizione di cui all'art. 2135 del codice civile, le seconde definiscono le attività produttive il cui reddito è determinato secondo il regime del reddito agrario. Alla luce di tali innovazioni, risulta fondamentale comprendere le implicazioni della nuova disciplina, soprattutto per gli operatori del settore agricolo, chiamati ad adeguarsi alle disposizioni aggiornate. Di seguito, si analizzano nel dettaglio le differenze sostanziali tra le due definizioni.

1) Attività Agricole:

Nel contesto dell'art. 2135 del codice civile, la qualificazione di "attività agricole" comprende un ampio ventaglio di attività, specificatamente:

- a) coltivazione del fondo: riguarda tutte le pratiche agronomiche relative alla lavorazione del terreno e alla produzione vegetale, inclusi la semina, la coltivazione e la raccolta di piante, ortaggi, frutti e prodotti similari;
- b) silvicoltura: coinvolge la gestione sistematica e sostenibile dei boschi e delle foreste, inclusi interventi di ripopolamento, diradamento e raccolta del legno;
- c) allevamento di animali: include le attività dirette alla cura e all'allevamento del bestiame, connesse indissolubilmente al ciclo biologico animale;
- d) attività connesse: si tratta di operazioni accessorie e complementari alle principali attività agricole, come la manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli, nonché attività agrituristiche, in quanto funzionali e collegate al fondo.



Le “attività agricole” ai sensi del codice civile costituiscono una categoria onnicomprensiva che abbraccia sia pratiche tradizionali che innovazioni intrinseche al settore agricolo.

2) Attività Agricole Produttive di Reddito Agrario:

Nell’ambito del richiamato art. 32 del TUIR, il termine “attività agricole produttive di reddito agrario” è utilizzato per individuare le attività agricole che generano reddito agrario e che, pertanto, rientrano tra i redditi fondiari determinati in base a criteri catastali, e che vanno distinte da quelle che si considerano produttive invece di reddito di impresa. Le principali categorie includono:

- a) coltivazione del fondo e silvicoltura: il cui reddito è determinato in funzione della superficie coltivata e della redditività catastale, con limiti rigorosi stabiliti dal TUIR;
- b) allevamento di animali: il cui reddito è connesso a specifici parametri quali il rapporto tra superficie e unità di bestiame, superati i quali il reddito agricolo si trasforma in reddito d’impresa;
- c) colture fuori suolo: sono considerate produttive di reddito agrario se rientrano nei limiti di superficie agraria di riferimento, calcolati secondo normative specifiche;
- d) attività connesse: valutate secondo criteri catastali e coefficienti di redditività, queste attività non sono considerate produttive di reddito di impresa solo se generano un reddito agricolo secondo le specificazioni fiscali.

Il reddito agrario derivante da tali attività è determinato secondo criteri catastali, applicando coefficienti di redditività fissati dalla normativa, in contrapposizione al reddito d’impresa determinato su base analitica o forfetaria in relazione alla parte dell’attività eventualmente eccedente i limiti previsti dall’art. 32 del TUIR.

3 Reddito d’impresa forfetizzato

Il legislatore ha previsto specifiche disposizioni per determinare il reddito imponibile derivante dall’allevamento, dalla produzione vegetale, dalle attività connesse e dalla commercializzazione di determinati prodotti, con l’obiettivo di garantire un regime fiscale coerente con la natura di queste attività e la loro rilevanza economica. Le norme oggetto di analisi si collocano nell’ambito degli articoli 56 e 56-*bis* del TUIR, che regolano il trattamento fiscale delle seguenti attività:

- allevamento di animali (art. 56, comma 5);
- produzione di vegetali (art. 56-*bis*, comma 1⁷);
- connesse relative alla produzione di beni (art. 56-*bis*, comma 2);
- connesse relative a prestazioni di servizi (art. 56-*bis*, comma 3);

⁷Si riferisce alle attività svolte oltre i limiti dell’art. 32, comma 2, lettere b) e b-*bis*), del TUIR.



- commercializzazione di piante vive e prodotti della floricoltura (art. 56-bis, comma 3-bis);
- dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente [...] (art. 56-bis, comma 3-ter).

Orbene, per le attività agricole esercitate oltre i limiti stabiliti dall'art. 32 del TUIR il reddito d'impresa relativo alla parte eccedente viene calcolato con metodo forfetario ai sensi dei citati articoli 56, comma 5⁸, e 56-bis del TUIR, quando sono svolte da enti non commerciali, imprese individuali e società semplici. Per i redditi prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, le disposizioni di cui all'art. 56-bis sono state estese⁹ anche ai soggetti che hanno esercitato l'opzione ex art. 1, comma 1093, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, ossia alle società di persone, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, e che abbiano optato per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

ATTENZIONE

Il comma 5 dell'art. 56-bis del TUIR specifica che l'applicazione dei regimi forfetari ivi disciplinati può essere derogata. L'opzione o la revoca per la determinazione ordinaria del reddito deve essere effettuata seguendo le modalità previste dal d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442.

Quadro VO della dichiarazione IVA – Rigo VO22 per la determinazione del reddito nei modi ordinari

Sez. 2 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi	VO20	REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 8, d.P.R. n. 600/1973)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO21	REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO22	DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE (art. 56-bis, comma 5, d.P.R. n. 917/1986)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO23	DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO24	DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER LE SOCIETÀ COSTITUITE DA IMPRENDITORI AGRICOLI (art. 1, comma 1094, l. n. 27/12/2006, n. 296)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO25	DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ DI PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI (art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO26	TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>
	VO27	REGIME AGEVOLATO PRIMO INSEDIAMENTO IMPRESE GIOVANILI IN AGRICOLTURA (art. 4, comma 1, l. n. 36/2024)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>			

⁸ Le disposizioni del presente comma non si applicano nei confronti dei redditi di cui all'art. 55, comma 2, lett. c) del TUIR, ossia dei redditi dei terreni derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32 del TUIR, spettanti alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

⁹ Cfr. art. 1, comma 1, lett. e), n. 3), d.lgs. 13 dicembre 2024, n. 192 e, per la decorrenza, il successivo comma 2.



ATTENZIONE

L'art. 4 della legge 15 marzo 2024, n. 36 prevede che le imprese giovanili agricole e i giovani imprenditori agricoli¹⁰ che avviano un'attività d'impresa possano:

- optare per un regime fiscale agevolato¹¹, che prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), pari al 12,5% della base imponibile, calcolata sul reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta. Tale regime si applica esclusivamente alle attività agricole non soggette a determinazione forfetaria del reddito ovvero a quanto previsto dall'art. 32 del TUIR, relativo al reddito agrario;
- mantenere l'opzione per il regime agevolato per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi¹².

Il beneficio fiscale è concesso solo se i richiedenti:

- non abbiano esercitato altra attività d'impresa agricola nei tre anni precedenti;
- abbiano adempiuto regolarmente agli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi previsti dalla legge;
- non richiedano le agevolazioni per il trasferimento di aziende preesistenti ai giovani imprenditori agricoli o alle imprese giovanili agricole, come definite dall'art. 2¹³ della legge n. 36/2024.

4 Persona fisica con doppia attività: ipotesi di applicazione del regime forfetario

Il regime forfetario rappresenta un'opportunità per i contribuenti con partita IVA, caratterizzata da una tassazione agevolata e minori obblighi contabili. Tuttavia, quando un soggetto esercita due attività economiche differenti, emergono alcuni aspetti da valutare attentamente per determinare l'applicabilità di questo regime. Di seguito, analizzeremo un caso pratico di una persona fisica che svolge due attività distinte e verificheremo se sia possibile accedere al regime forfetario.

“Un soggetto titolare di partita IVA svolge attualmente l'attività di agricoltore. Il contribuente è anche titolare di un negozio di commercio di detersivi. Può adottare il regime forfetario per questa nuova attività?”

Scenari possibili:

- a) se l'attività agricola è svolta entro i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR, in regime speciale IVA, allora è consentito avvalersi del regime forfetario per l'ulteriore attività¹⁴;

¹⁰ Art. 2 l. n. 36/2024: “Ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, lettera n), del regolamento (UE) n. 1305/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013, e 4, paragrafo 6, del regolamento (UE) 2021/2115 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 2 dicembre 2021, sono definiti «impresa giovanile agricola» o «giovane imprenditore agricolo» le imprese, in qualsiasi forma costituite, che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile, quando ricorra una delle seguenti condizioni:

- a) il titolare sia un imprenditore agricolo di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti;
- b) nel caso di società di persone e di società cooperative, comprese le cooperative di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, almeno la metà dei soci sia costituita da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti;
- c) nel caso di società di capitali, almeno la metà del capitale sociale sia sottoscritta da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti e gli organi di amministrazione siano composti, per almeno la metà, dai medesimi soggetti”.

¹¹ La scelta di adottare tale regime deve essere effettuata seguendo le modalità previste dal d.P.R. n. 442/1997 (rigo VO27 della dichiarazione IVA).

¹² L'opzione non è revocabile.

¹³ V. precedente nota 11.



- b) se l'attività agricola è svolta entro i limiti dell'art. 32 del TUIR, in regime ordinario IVA, sarà ugualmente possibile avvalersi del regime forfetario per l'ulteriore attività;
- c) se l'attività agricola supera i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR ed è svolta in regime speciale IVA, con reddito d'impresa per la parte eccedente determinato in modo forfetario¹⁵, non si ritiene possibile accedere al regime forfetario per eventuali ulteriori attività svolte¹⁶;
- d) se l'attività agricola supera i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR ed è svolta in regime speciale IVA, con reddito d'impresa per la parte eccedente determinato in modo ordinario, non si ritiene possibile accedere al regime forfetario per eventuali ulteriori attività svolte;
- e) se l'attività agricola supera i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR ed è svolta in regime ordinario IVA, con reddito d'impresa per la parte eccedente determinato in modo forfetario, non è possibile applicare il regime forfetario alle ulteriori attività esercitate.

4.1 Esempio n. 1

Marco Rossi è un agricoltore che coltiva cereali su un terreno di otto ettari. Oltre all'attività agricola, decide di aprire un piccolo negozio di commercio all'ingrosso di abbigliamento. Si chiede se può applicare il *regime forfetario* alla nuova attività commerciale.

Analisi

1. l'attività agricola rientra nei limiti previsti dall'art. 32 del TUIR; quindi, genera reddito agrario e non d'impresa;
2. l'attività agricola è soggetta al regime speciale IVA (art. 34 d.P.R. n. 633/1972), ma ciò non influisce sulla possibilità di aderire al regime forfetario per altre attività;
3. il negozio di commercio all'ingrosso di abbigliamento è un'attività distinta e può accedere al regime forfetario se tutti i requisiti di accesso al regime previsti dalla legge n. 190/2014 sono soddisfatti.

ATTENZIONE

Nel caso in cui il contribuente svolga anche un'attività agricola di allevamento senza avvalersi del regime speciale IVA, ma decida, avendo la facoltà di farlo, di optare a consuntivo¹⁷ per la determinazione del reddito secondo i metodi ordinari per la parte eccedente¹⁸, ossia sulla base della differenza tra i costi e i ricavi, non sarà possibile adottare il regime forfetario per altre attività di impresa.

¹⁴ L'utilizzo del regime speciale IVA per l'attività agricola non ostacola l'accesso al regime forfetario per l'attività di commercio di determinati prodotti. Nel caso di specie l'attività agricola, pur soggetta a un regime speciale IVA, continua infatti a generare reddito fondiario, non configurandosi come reddito d'impresa.

L'Agenzia delle entrate ha confermato, nella circolare n. 10/E del 4 aprile 2016 (par. 2.3), che: «i produttori agricoli, che rispettano i limiti previsti all'articolo 32 del TUIR, sono titolari di reddito fondiario e, pertanto, non esercitando l'attività d'impresa, possono applicare il regime forfetario per le altre attività che intendono svolgere». Tale precisazione è cruciale, in quanto conferma che l'applicazione del regime speciale IVA per l'attività agricola non impedisce l'accesso al regime forfetario per altre attività.

Il soggetto, pertanto, può applicare il regime forfetario per l'attività di commercio di determinati prodotti, avvalendosi dell'aliquota agevolata del 5% per i primi cinque anni d'imposta, qualora siano soddisfatti tutti gli altri requisiti normativi.

¹⁵ Ai sensi, ad esempio, dell'art. 56, comma 5, TUIR o dell'art. 56-bis, commi 1 e 2, TUIR.

¹⁶ Questo perché il contribuente è titolare di reddito d'impresa per la parte eccedente determinato in modo forfetario e beneficia anche di un regime speciale IVA.

¹⁷ L'opzione a consuntivo è possibile, ovviamente, soltanto se l'allevatore ha tenuto, per il periodo d'imposta per il quale intende esercitare l'opzione, la contabilità ordinaria o semplificata a seconda dell'ammontare dei ricavi.

¹⁸ Il reddito analitico va determinato esclusivamente in relazione al numero di capi eccedenti, escludendo gli animali che rientrano nel reddito agrario. La quantificazione dei capi eccedenti avviene attraverso la compilazione, a fini interni, del



4.2 Esempio n. 2

Marco Rossi è un agricoltore che coltiva grano. Oltre alla sua attività agricola, dichiara di occuparsi anche della ricerca e della selezione di grani per un pastificio italiano, senza alcun vincolo di subordinazione. Il pastificio, in piena autonomia, decide se acquistare il grano e ne concorda direttamente il prezzo con il venditore. Per questa attività di selezione, Marco Rossi riceve un compenso, generalmente corrisposto dall'acquirente del grano. Si chiede se tale attività possa essere considerata connessa o debba qualificarsi come attività commerciale e se, nel rispetto dei requisiti previsti dalla legge n. 190/2014, possa rientrare nel regime forfetario.

Analisi

L'art. 56-*bis*, comma 3, del TUIR stabilisce che il reddito derivante dalla fornitura di servizi ai sensi dell'art. 2135, comma 3, del codice civile sia calcolato applicando un coefficiente di redditività del 25% sui corrispettivi registrati ai fini IVA.

L'art. 2135 definisce l'imprenditore agricolo come colui che svolge attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse, a condizione che queste ultime siano svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse aziendali "normalmente impiegate nell'attività agricola" principale esercitata. La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 44/E del 14 maggio 2002 (par. 2) precisa che tali attività devono rispettare due requisiti:

- **soggettivo:** essere svolte dallo stesso imprenditore agricolo;
- **oggettivo:** impiegare prevalentemente attrezzature o risorse aziendali destinate all'attività agricola principale.

Successivamente, l'Agenzia delle entrate¹⁹ ha ribadito che per rientrare tra le **attività connesse**, la fornitura di servizi non deve configurarsi come attività principale per dimensione, capitale o risorse impiegate.

L'attività svolta da Marco Rossi, pur soddisfacendo il **requisito soggettivo**, si basa esclusivamente sulle sue competenze personali senza l'uso prevalente di risorse aziendali²⁰. Ciò significa che il servizio reso risulta funzionale ad acquisire uno dei fattori produttivi dell'impresa agricola (propria o di terzi) con la conseguenza che nella fattispecie rappresentata l'attività svolta manca del **requisito oggettivo** che caratterizza le attività agricole connesse²¹. Inoltre, Marco Rossi non sfrutta una propria risorsa aziendale rappresentata dalle *"conoscenze tecniche acquisite"* per fornire un servizio ad altri coltivatori a fronte

quadro RD del modello REDDITI. Se viene compilato il quadro RG della dichiarazione, i ricavi e i costi vengono determinati, riducendoli della percentuale relativa agli animali inclusi nel reddito agrario. In alternativa, compilando il quadro RF, nelle variazioni all'utile di esercizio si indicano in aumento i costi e in diminuzione i ricavi riferiti all'attività di allevamento, per la parte rientrante nei redditi fondiari.

¹⁹ Cfr. circolare 15 novembre 2004, n. 44/E (par. 3).

²⁰ Con la risposta a interpello n. 446 del 24 giugno 2021, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto, *"circa il concetto di risorse dell'azienda normalmente utilizzate nell'attività agricola svolta, ... che le stesse siano individuate da tutti gli elementi materiali e immateriali necessari al conseguimento dell'obiettivo aziendale. Sono quindi risorse, ad esempio, i terreni, i fabbricati, le attrezzature, il personale, il capitale, il know-how, ecc."*.

²¹ Per rientrare nella definizione di attività agricola connessa e beneficiare delle relative agevolazioni, l'attività deve essere direttamente collegata alla produzione e valorizzazione dei prodotti agricoli della propria azienda. L'erogazione di servizi a terzi non soddisfa questo requisito oggettivo.



dei quali percepisce un compenso dagli stessi. Al contrario, la sua attività si configura come un'attività di **intermediazione** a favore del pastificio, dal quale riceve il compenso, proponendo le tipologie di grano migliori da acquistare. Qualora risultino soddisfatti i requisiti previsti dalla legge n. 190/2014, Marco Rossi potrà quindi avvalersi del regime forfetario per l'esercizio di tale attività.

4.3 Tabella riassuntiva

ATTIVITÀ AGRICOLA	REGIME IVA	TIPOLOGIA DI REDDITO	LEGGE 190/2014 PER L'ATTIVITÀ NON AGRICOLA
Attività di coltivazione diretta del terreno	indifferente	Agrario	Sì
Attività di allevamento	indifferente	Agrario	
Produzione di vegetali	indifferente	Agrario	
Attività svolta nei limiti dell'articolo 32 T.U.I.R.			

ATTIVITÀ AGRICOLA	REGIME IVA	TIPOLOGIA DI REDDITO	LEGGE 190/2014 PER L'ATTIVITÀ NON AGRICOLA
Attività di coltivazione diretta del terreno	indifferente	agrario	Sì
Attività di allevamento	speciale o ordinario	impresa*	No
Produzione di vegetali	Speciale o ordinario	impresa*	
Attività svolta oltre i limiti dell'articolo 32 T.U.I.R.			
*Determinato con metodo analitico o con metodo forfetario			

4.4 La fatturazione: le modalità di emissione nel caso di doppia attività

A) cessione di prodotti agricoli:

Fattura Numero: 1 24.01.2025		Cessionario/committente ESEMPIO SRL AGRICOLA - P.IVA 01234567896 (IT) Sede: VIA. ESEMPIO, 5 - 90144 PALERMO (PA - IT)				
Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Sconto/Magg.	Ritenuta	I.V.A.	Importo
1 VENDITA MAIS (NON DA SEMINA)	100,00 (KG)	1,00			4,00%	100,00
Dati di riepilogo						
Aliquota	Esigibilità IVA	Spese accessorie	Arrotondamento	Imponibile	Imposta	
4,00%				100,00	4,00	
TOTALE					104,00 (EUR)	

B) cessione in regime forfetario²²

Fattura Numero: 1 24.01.2025		Cessionario/committente ESEMPIO SOCIETA' SRL - P.IVA 01234567898 (IT) Sede: VIA. ESEMPIO, 5 - 90144 PALERMO (PA - IT)					
1	Descrizione VENDITA MAGLIONE Natura: Non soggette - altri casi	Quantità 100,00	Prezzo unitario 1,00	Sconto/Magg.	Ritenuta	I.V.A. 0,00%	Importo 100,00
Dati di riepilogo							
Aliquota 0,00%	Esigibilità IVA	Spese accessorie		Arrotondamento	Imponibile 100,00	Imposta 0,00	
Natura: Non soggette - altri casi							
TOTALE					100,00(EUR)		

4.5 Adempimenti contabili e registri obbligatori per l'attività agricola e per l'attività commerciale in regime forfetario

Ai fini delle imposte dirette, qualora il contribuente non produca reddito definito "d'impresa" ai sensi degli articoli 55 e seguenti del TUIR, egli non deve tenere alcuna scrittura contabile. Devono, tuttavia, essere tenuti i libri conseguenti agli adempimenti del sostituto d'imposta.

Gli imprenditori individuali che svolgono l'attività agricola oltre i limiti stabiliti dall'art. 32 del TUIR, anche se applicano il regime speciale IVA per l'agricoltura, sono obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria²³ se superano i limiti di ricavi previsti dall'art. 18 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per la tenuta della contabilità semplificata.

Quest'ultimo regime contabile²⁴ può essere adottato a condizione che nell'anno solare precedente l'imprenditore abbia realizzato un volume d'affari non superiore a 500.000,00 euro se esercente attività di prestazioni di servizi, ovvero a 800.000,00²⁵ euro se esercente altre attività. A tali condizioni la

²² Nel caso in cui il cliente chieda la fattura, il documento dovrà riportare la seguente dicitura: "Non soggetto - Regime forfetario art. 1, commi 54-89, l. 190/2014 non soggetto a IVA né a ritenuta ai sensi dell'art. 1, comma 67, l. 190/2014 e successive modificazioni. Bollo 2,00 € - assolto ai sensi del Decreto MEF 28 dicembre 2018".

²³ Le scritture contabili obbligatorie per tale regime risultano essere le seguenti: libro giornale; libro degli inventari; registro dei beni ammortizzabili; a seconda della natura e delle dimensioni dell'impresa: libro mastro, libro di prima nota, libro di cassa, registro delle merci presso terzi e il registro delle merci di terzi presso il contribuente; scritture ausiliare di magazzino; registro delle fatture emesse; registro dei corrispettivi; registro degli acquisti; libri previsti dalla normativa del lavoro.

²⁴ I registri obbligatori per il regime di contabilità semplificata risultano essere i seguenti: registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, registro dei beni ammortizzabili e registri relativi all'eventuale personale dipendente. Al fine di allineare gli obblighi contabili alle novità dell'art. 66 del TUIR, sono state apportate delle modifiche all'art. 18 del d.P.R. n. 600/1973, prevedendo tre alternative al soggetto che adotta la contabilità semplificata: a) tenuta del registro incassi e pagamenti ai sensi del comma 2; b) tenuta dei soli registri IVA e indicazione mancati incassi e pagamenti ai sensi del comma 4; c) tenuta dei registri IVA e presunzione di incasso e pagamento ai sensi del comma 5.

Ai sensi dell'art. 18-bis del d.P.R. 600/1973: "I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28, lett. b), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, svolgono attività di allevamento di animali devono tenere un registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi causa nel periodo d'imposta". Ai sensi dell'art. 18-ter del d.P.R. 600/1973: "I soggetti che si avvalgono dei regimi di cui all'articolo 56-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ed all'art. 5 della legge 31 dicembre 1991, n. 413, devono tenere esclusivamente i registri previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

²⁵ Per le imprese agricole si dovrà fare riferimento al limite di 800.000,00 euro.



contabilità semplificata costituisce regime naturale, ossia applicabile senza esercizio di alcuna opzione; tuttavia, è sempre fatta salva la possibilità di optare per la contabilità ordinaria. Tale facoltà può essere esercitata mediante comportamento concludente e comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate, barrando la casella nell'apposito rigo del quadro VO della dichiarazione annuale IVA.

In relazione ai regimi IVA per le attività agricole, i registri obbligatori previsti dal d.P.R. 26 ottobre 1972 indipendentemente dal regime contabile adottato, sono i seguenti:

- registro delle fatture emesse (art. 23);
- registro delle fatture d'acquisto (art. 25);
- registro dei corrispettivi (art. 24)²⁶.

Per l'attività commerciale soggetta al regime fiscale previsto dalla l. n. 190/2014, il contribuente, pur essendo esonerato dalla tenuta delle scritture contabili ordinarie, è comunque tenuto a conservare e numerare le fatture d'acquisto e le bollette doganali. I corrispettivi devono essere certificati, e le fatture emesse, anche se non soggette a registrazione, devono essere correttamente redatte e conservate.

4.6 Adempimenti fiscali: comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA, dichiarazione IVA, dichiarazione dei redditi, certificazioni uniche e dichiarazione del sostituto d'imposta

Per il contribuente che esercita contemporaneamente attività agricola entro i limiti stabiliti dall'art. 32 del TUIR in regime speciale IVA e attività commerciale in regime forfetario, i principali adempimenti fiscali sono i seguenti:

1. invio telematico delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE) relative a ciascun trimestre solare con riferimento all'attività agricola, secondo le scadenze previste;
2. invio telematico della dichiarazione annuale IVA, per l'attività agricola svolta;
3. invio telematico della dichiarazione dei redditi (modello REDDITI PF), con:
 - compilazione del quadro RA per la dichiarazione del reddito agrario e/o dominicale, in conformità alle disposizioni dell'art. 32 del TUIR;
 - compilazione del quadro LM per la dichiarazione del reddito derivante dall'attività commerciale, in regime forfetario, secondo le modalità stabilite dalla l. n. 190/2014;
4. invio telematico per l'attività agricola delle Certificazioni Uniche (CU)²⁷ e della dichiarazione del sostituto d'imposta (modello 770)²⁸.

²⁶ Il Ministero dell'economia e delle finanze, con decreto del 10 maggio 2019, ha previsto l'esclusione per talune categorie di operazioni dell'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, tra cui quelle indicate nell'art. 2 del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, che, alla lett. c) del comma 1, individua le cessioni di prodotti agricoli effettuate dai produttori agricoli cui si applica il regime speciale previsto dall'art. 34, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972.

²⁷ Per i soggetti obbligati all'invio, si rimanda alla pag. 2 delle istruzioni per la compilazione del modello. A decorrere dal periodo d'imposta 2024, i sostituti d'imposta che corrispondono compensi, comunque denominati, ai contribuenti che applicano il regime forfetario sono esonerati dall'invio telematico della certificazione unica relativa a detti compensi.

²⁸ Per i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione, si rimanda alla pag. 3 delle istruzioni per la compilazione del modello.



4.6.1 Esempio compilazione rigo VF30 della dichiarazione IVA per l'attività agricola in regime speciale

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione	VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE									
	• agenzie di viaggio	1				• spettacoli viaggiatori e contribuenti minori	6			
	• beni usati	2				• attività agricole connesse	7			
	• operazioni esenti	3				• imprese agricole	8			
	• agriturismo	4				• enoturismo	9			
	• associazioni operanti in agricoltura	5				• oleoturismo	10			

ATTENZIONE

Le istruzioni per la compilazione del modello IVA 2025 precisano che "I soggetti che hanno posto in essere particolari tipologie di operazioni o che operano in specifici settori di attività devono indicare il metodo utilizzato per la determinazione dell'imposta barrando la corrispondente casella nel rigo VF30, anche in assenza di dati da inserire nella relativa sezione.

Si fa presente che su uno stesso modulo non può essere, in nessun caso, barrata più di una casella. Nei casi di eventuale coesistenza di due o più regimi di determinazione dell'IVA detraibile occorre compilare un modulo per ogni regime applicato.

ATTENZIONE: Non devono compilare il rigo VF30 ma i righi da VF60 a VF62 i contribuenti che nel corso dell'anno d'imposta hanno effettuato:

- operazioni esenti occasionali ovvero operazioni imponibili occasionali in assenza di acquisti ad esse inerenti
- esclusivamente operazioni esenti previste ai numeri da 1 a 9 dell'art. 10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie a operazioni imponibili
- cessioni occasionali di beni usati
- operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse".

4.6.2 Il quadro LM del modello REDDITI PF

SEZIONE III Regime forfetario Determinazione del reddito		LM21	Sussistenza requisiti accesso e assenza cause cessazione regime (art. 1, commi 54 e 71)		1	Assenza cause ostative applicazione regime (art. 1, comma 57)		2	Nuova attività (art. 1, comma 65)		3	ATECO 2025		4	
		LM22	Codice attività	Coefficiente redditività	2	Componenti positivi	3	Diritto Autore Correlati	4	Reddito per attività	5	Impresa/ lavoro autonomo	6	Casi Particolari	7
Impresa <input type="checkbox"/>		LM23	1	2	%	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Autonomo <input type="checkbox"/>		LM24	1	2	%	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Impresa familiare <input type="checkbox"/>		LM25	1	2	%	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
		LM26	1	2	%	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
		LM27	1	2	%	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
REDDITO CPB															
Cessazione <input type="checkbox"/>		LM32	Reddito concordato ad imposta sostitutiva CPB (art. 31-bis D.Lgs. 13/2024)			Reddito concordato		1	Reddito effettivo anno precedente		2	Quota incrementale imponibile		3	
Decadenza <input type="checkbox"/>		LM33	Reddito concordato ad imposta sostitutiva forfetari (art. 1 L. 190/2014)			Reddito CPB al netto della quota in incrementale		1			2			3	
		LM34	Reddito lordo			Artigiani e commercianti		1	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)		2			3	
		LM35	Contributi previdenziali e assistenziali					1			2			3	
		LM36	Reddito netto					1			2			3	
		LM37	Perdite pregresse			Artigiani e commercianti		1	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)		2			3	
						Misura limitata 80%		3	Misura Piena		4			5	
		LM38	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva					1			2			3	
		LM39	Imposta sostitutiva			Art. 31-bis D.Lgs. 13/2024		1	Art. 1 L. 190/2014		2			3	



Particolare attenzione merita il concetto di mera prosecuzione. Come disciplinato dal comma 65 dell'art. 1 della l. n. 190/2014, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sul reddito determinato forfetariamente ai sensi del comma 64 è stabilita nella misura del 5%, "a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di cui al comma 54".

4.6.3 Esempio

Immaginiamo che il signor Marco Rossi, acquisisca mediante atto di donazione la titolarità della ditta individuale precedentemente gestita dalla moglie e intenda continuare a esercitare la stessa attività.

Analisi

- stesse attività: Marco riceve in donazione dalla moglie una ditta individuale che svolge attività X. Decide di continuare a svolgere la stessa attività X senza alcun cambiamento sostanziale;
- clientela e mercato: la clientela e il mercato di riferimento rimangono invariati;
- competenze e mansioni: le competenze richieste e le mansioni sono le stesse.

Applicazione del regime forfetario

Secondo l'art. 1, comma 65, della l. n. 190/2014, per applicare l'aliquota agevolata del 5% per i primi cinque anni dall'inizio dell'attività, devono essere rispettate alcune condizioni, tra cui il fatto che l'attività avviata non costituisca una mera prosecuzione di un'attività precedentemente svolta in forma dipendente o autonoma. Questa clausola mira a evitare pratiche elusive in cui la sola modifica formale o giuridica di un'attività consenta di beneficiare dell'aliquota ridotta.

Conseguenze

La nuova attività viene classificata come una mera prosecuzione di quella precedentemente esercitata dalla moglie. Di conseguenza, il coniuge non potrà applicare l'aliquota agevolata del 5% prevista dal regime forfetario. In base a quanto stabilito, sarà tenuto ad applicare sin dall'inizio l'aliquota ordinaria del 15%, non risultando soddisfatti i requisiti necessari per beneficiare della tassazione ridotta.



4.7 Il quadro RA del modello REDDITI PF

QUADRO RA REDDITI DEI TERRENI		Reddito dominicale non rivalutato	Titolo	Reddito agrario non rivalutato	giorni	Possesso	%	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Contingenza (*)	IMU non dovuta	Cultivatore diretto o IAP
		1	2	3	4	5		6	7	8	9	10
RA1	Reddito dominicale imponibile	,00		,00					,00			
	11	,00		,00					,00			
RA2	Reddito agrario imponibile			,00							,00	
	11	,00		,00					,00		,00	
RA3	Reddito dominicale non imponibile											
	11	,00		,00					,00			

Esclusi i terreni all'estero
da includere nel Quadro RLI redditi dominicale
(col. 1) e agrario
(col. 3) vanno
indicati senza
operare la rivalutazione

Si segnala che per gli anni 2024 e 2025 i redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004 iscritti nella previdenza agricola, diversi dalle società che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 1, comma 1093, della l. 27 dicembre 2006, n. 296, concorrono, considerati congiuntamente, alla formazione del reddito complessivo nelle seguenti percentuali:

- fino a 10.000 euro, 0%;
- oltre 10.000 euro e fino a 15.000 euro, 50%;
- oltre 15.000 euro, 100%²⁹.

²⁹ Cfr. art. 13, comma 3-bis, del d.l. 30 dicembre 2023, n. 215, convertito con modificazioni dalla l. 23 febbraio 2024, n. 18, che ha così integrato il comma 44 dell'art. 1 della l. 11 dicembre 2016, n. 232.



4.8 Esempio test verifica condizioni accesso al regime forfetario per l'attività non agricola

Condizione di accesso/permanenza regime forfetario				Sussistenza dei requisiti
		Si	No	
Cause di esclusione da accertare nell'anno di applicazione del regime (periodo d'imposta 2025)				
Persone fisiche non residenti				
Soggetti residenti in Italia o in uno stato UE o aderenti allo SEE che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producano almeno il 75% dei redditi in Italia.		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Contribuenti con Regimi Speciali Iva			<input type="checkbox"/> Selezione tutto	
Agricoltura e attività connesse (nel caso in cui sono verificati entrambi i requisiti si può accedere al regime)	art. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/1972	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
	art. 32 del D.P.R. n. 917/86	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Vendita sali e tabacchi	art. 74, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Commercio dei fiammiferi	art. 74, comma 1, del D.P.R. n. 633/1973	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Editoria	art. 74, comma 1, del D.P.R. n. 633/1974	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Gestione servizi telefonia pubblica	art. 74, comma 1, del D.P.R. n. 633/1975	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta	art. 74, comma 1, del D.P.R. n. 633/1976	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972	art. 74, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Agenzie di viaggi e turismo	art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Agriturismo	art. 5, comma 2, della legge 413/1991	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Agenzie di vendita all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione	art. 40-bis del D.L. n. 41/1995	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Vendite a domicilio	art. 25-bis, comma 6, D.P.R. n. 600/1973	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Rivendita beni usati	art. 36, D.L. n. 41/1995	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Partecipazioni				
Contribuente che partecipa a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari		<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Contribuente che controlla direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a lui	art. 5 e 116 D.P.R. n. 917/86	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Altre esclusioni			<input type="checkbox"/> Selezione tutto	
Effettuazione, in via esclusiva o prevalente, di operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato e terreni edificabili	art. 10, n. 8, del D.P.R. n. 633/1972	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Contribuente che effettua in via esclusiva o prevalente cessioni di immobili e di mezzi di trasporto nuovi	art. 10 c. 1 n.8 D.P.R. 633/72 + art. 53 c. 1 D.L. 331/93 (Conv. L. n. 427/1993)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Nell'anno solare precedente:				
Nell'anno solare precedente (periodo d'imposta 2024)				
Contribuente che ha percepito reddito di lavoro dipendente/pensione o assimilato	art. 49 e art. 50 Tuir	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
Reddito da lavoro dipendente/pensione o assimilato		35.000,00	0,00	Condizione da non verificare
Contribuente per il quale il rapporto di lavoro è cessato		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Compensi ex datori di lavoro				
I ricavi/compensi percepiti derivano dallo svolgimento dell'attività nei confronti di coloro che nei due anni precedenti sono stati datori di lavoro e da soggetti direttamente o indirettamente riconducibili a loro oppure è possibile applicare la deroga in presenza di contratto misto (art.17 legge 203/2024)	art. 49 e art. 50 Tuir	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Condizione verificata con successo
Codice attività	limite ricavi	ricavi effettivi		
692011 - Servizi forniti da dottori commercialisti	85.000,00	47.268,40		Condizione verificata con successo
Personale dipendente	limite costo	costo effettivo		
Nell'anno precedente sono state sostenute spese NON superiori a € 20.000 lordi per lavoro accessorio, per lavoratori dipendenti e collaboratori anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati e le spese per prestazioni di lavoro (Art.1 comma 54, lett. b) - Legge 190/2014)	20.000,00	0,00		Condizione verificata con successo
Risultato del test per la verifica delle condizioni di accesso/permanenza al regime:				

5 Attività connesse e regime forfetario: tabella riassuntiva, richiami, riflessioni e approfondimenti

Art. 2135 c.c.: "Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi [...]".



ATTENZIONE

Sono da considerarsi attività connesse quando sono presenti i seguenti requisiti:

- requisito soggettivo:** l'imprenditore che svolge tali attività deve essere lo stesso soggetto imprenditore agricolo che esercita la coltivazione del fondo o del bosco ovvero l'allevamento di animali;
- requisito oggettivo:** i prodotti oggetto di tali attività devono provenire "prevalentemente" dall'attività di coltivazione del fondo, del bosco o di allevamento esercitata dall'imprenditore agricolo di cui sopra.

Il previgente riferimento all'"*esercizio normale dell'agricoltura*" è stato ridisegnato nel *nuovo art. 2135 c.c.* e sostituito dal criterio della "*prevalenza*", secondo cui, nell'ambito dell'attività connessa, devono predominare i prodotti provenienti dal proprio fondo, bosco o allevamento rispetto a quelli acquistati da terzi³⁰. Il tema della prevalenza è stato ampiamente trattato dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 44/E del 2002 e n. 44/E del 2004 a cui si rimanda per maggiori approfondimenti.

5.1 Tabella riassuntiva

ATTIVITÀ CONNESSA	D.M. 13/02/2015 E PREVALENZA	IMPRESA GIURIDICA	ESEMPIO	REDDITO	REGIME IVA	LEGGE 190/2014
Produzione di beni	Inclusi nel d.m. e prevalenza rispettata	Ditta individuale	Coltivazione e commercializzazione mele	agrario	indifferente	Si*
Produzione di beni	Non inclusi nel d.m. e prevalenza rispettata	Ditta individuale	Produzione e commercializzazione prosciutto	Impresa forfetario/ordinario	ordinario	Si**
Produzione di beni	Inclusi nel d.m. e prevalenza non rispettata	Ditta individuale	Coltivazione e commercializzazione mele	agrario fino al doppio ed eccedenza d'impresa	ordinario	***
Produzione di beni	Non inclusi nel d.m. e prevalenza non rispettata	Ditta individuale	Produzione e commercializzazione prosciutto	Impresa ordinario	ordinario	Si****

ATTENZIONE

* Per l'ulteriore attività non agricola.

**Ipotizzando l'applicazione del regime forfetario l. n. 190/2014 nell'esercizio successivo. Tale metodo di determinazione fiscale deve essere applicato sia per l'attività connessa che rispetta la prevalenza e non è inclusa del d.m. 13 febbraio 2015 sia per l'ulteriore attività non agricola.

*** Vedi circolare 7/E 28 gennaio 2008 pag. 6.

**** Ipotizzando l'applicazione del regime forfetario l. 190/2014 nell'esercizio successivo sia per l'attività connessa che non rispetta la prevalenza e non è inclusa del d.m. 13 febbraio 2015 sia per l'ulteriore attività non agricola.

Analogamente, l'attività di agriturismo³¹, disciplinata dall'art. 5, comma 2, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, può rientrare nel regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA secondo i criteri ordinari (cfr. circ. Agenzia delle entrate n. 7/E del 28 gennaio 2008, par. 2.2).

³⁰ Le attività dirette alla fornitura di beni o servizi devono essere svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

³¹ Così come le attività di enoturismo e di oleoturismo.



ATTENZIONE

Il tema delle attività connesse non sempre è di facile interpretazione. A tal proposito, giova ricordare in questa sede anche l'orientamento della Corte di cassazione.

- A) **Cass. civ., sez. V, sent. 22 aprile 2016, n. 8128**, così definisce sul piano civilistico le attività connesse:
- “l’art. 2135 c.c., comma 3, novellato ... stabilisce che si intendono comunque connesse le attività esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo (...). Tale disposizione, innovando rispetto alla disciplina previgente (precedente formulazione art. 2135 c.c. “(1) È imprenditore agricolo chi esercita un’attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all’allevamento del bestiame e attività connesse. (2) Si reputano connesse le attività dirette alla trasformazione o all’alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell’esercizio normale dell’agricoltura.”) ha richiesto, al fine della individuazione delle attività connesse, un collegamento soggettivo tra le attività, che devono essere svolte dallo stesso imprenditore agricolo che esercita la attività principale ed un collegamento oggettivo, individuato nella circostanza che i prodotti utilizzati nell’attività connessa provengano dalla attività agricola principale in un rapporto di prevalenza rispetto ai prodotti utilizzati, anche se ha meglio specificato lo spettro delle attività prese in considerazione (manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione). In merito è opportuno evidenziare che si ha trasformazione quando il prodotto originario, per effetto della lavorazione, viene a perdere i caratteri merceologici che lo distinguono (ad esempio nel caso dei cereali utilizzati per produrre farine o delle olive con cui viene prodotto l’olio). Si ha, invece, manipolazione quando il prodotto, nonostante le lavorazioni subite, abbia conservato le sue qualità merceologiche originarie (ad esempio pulitura e confezionamento di verdure e frutta). Dunque, sul piano civilistico, sono qualificabili come attività agricole connesse quelle che si esplicano su prodotti che provengono prevalentemente e direttamente dall’attività agricola principale, mentre vanno escluse le attività che riguardano prodotti di secondo grado, conseguenti a successive attività. [...]”*

Tale principio trova ulteriore conferma anche in ambito comunitario all’art. 38 TFUE³², il quale dispone che: “per prodotti agricoli si intendono i prodotti del suolo, dell’allevamento e della pesca, come pure i prodotti di prima trasformazione che sono in diretta connessione con tali prodotti”.

- B) **Cass. civ., sez. V, ord. 20 settembre 2022, n. 27535**, che ha ribadito che “«le attività agricole vanno qualificate come “connesse” quando ricorrono le condizioni previste dall’art. 2135 c.c. ovvero quando i prodotti conseguenti ricadono tra quelli individuati dal decreto ministeriale emesso con cadenza periodica ai sensi dell’art. 32, comma 2, lett. c, del d.P.R. n. 917 del 1986, per cui, qualora l’attività oggetto di verifica fiscale ed i relativi prodotti ... non siano sussumibili nell’ambito applicativo dell’art. 2135 c.c. o, alla luce del decreto ministeriale vigente “ratione temporis”, dell’art. 32 del d.P.R. n. 917 del 1986, è esclusa anche l’operatività del regime fiscale forfetario di cui all’art. 56-bis, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 e si applica quello ordinario» (Cass. n. 8128 del 22/04/2016)”.

³² Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea.

6 Partecipazione in una società semplice agricola e applicazione del regime forfetario

REGOLA GENERALE

La lett. d) del comma 57 dell'art. 1 della l. 190/2014 prevede che non possono avvalersi del regime forfetario "gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5" del TUIR.

Nella fattispecie in oggetto, l'elemento chiave è stabilire se la società semplice esercita o meno attività d'impresa:

- a) se la società semplice non svolge "attività d'impresa", ciò non rappresenta un ostacolo all'applicazione del regime forfetario, ad esempio, per l'attività di bar;
- b) se la società semplice esercita "attività d'impresa", potrebbe configurarsi una causa ostativa all'accesso al regime forfetario per l'ulteriore attività commerciale svolta.

Immaginiamo che Mario Rossi sia titolare di partita IVA, esercente l'attività di bar. Oltre alla sua attività commerciale, Mario possiede una partecipazione in una società semplice agricola. Mario vorrebbe sapere se può avvalersi del regime forfetario per la sua attività commerciale, considerando la sua partecipazione nella società agricola.

6.1 Scenari possibili

A) Società agricola svolge attività nei limiti dell'art. 32 del TUIR (Regime speciale IVA)

Dettagli:

- attività agricola: la società semplice agricola rispetta i limiti dell'art. 32 del TUIR e applica il regime speciale IVA;
- partecipazione: Mario possiede una partecipazione in questa società agricola.

Mario può applicare il regime forfetario per l'attività commerciale. La partecipazione in una società che produce reddito agrario e non d'impresa non preclude l'accesso al regime forfetario³³.

Esempio: Mario possiede una quota del 15% in una società semplice agricola che opera nel settore della coltivazione di cereali. L'attività agricola è assoggettata al regime speciale IVA e genera reddito fondiario. A partire dal 2024, Mario decide di avviare una nuova attività commerciale che, in tal caso, può beneficiare del regime forfetario³⁴.

³³ Cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 9/E del 10 aprile 2019, par. 2.3.2.

³⁴ Questo gli consente di applicare un'aliquota agevolata del 5% per i primi cinque anni dall'inizio dell'attività, a condizione che siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla normativa.

*B) Società agricola svolge attività nei limiti dell'art. 32 del TUIR (Regime ordinario IVA)*

Dettagli:

- attività agricola: la società semplice agricola rispetta i limiti dell'art. 32 del TUIR e applica il regime ordinario IVA;
- partecipazione: Mario possiede una partecipazione in questa società agricola.

Mario può applicare il regime forfetario per l'attività commerciale. In questo caso, la partecipazione non rappresenta una causa ostativa all'adozione del regime forfetario.

Esempio: Mario detiene una partecipazione del 5% in una società semplice agricola che opera entro i limiti dell'art. 32 del TUIR. Questa attività genera reddito fondiario e consente a Mario di applicare il regime forfetario per la nuova attività commerciale che intende avviare.

C) Società agricola svolge attività oltre i limiti dell'art. 32 del TUIR (Regime speciale IVA)

Dettagli:

- attività agricola: la società semplice agricola supera i limiti dell'art. 32 del TUIR e applica il regime speciale IVA;
- partecipazione: Mario possiede una partecipazione in questa società agricola.

Mario non può applicare il regime forfetario per l'attività commerciale. Superando i limiti dell'art. 32 del TUIR, l'attività agricola si qualifica, per l'eccedenza, come attività d'impresa, per cui la partecipazione in tale società configura una causa ostativa per l'applicazione del regime forfetario alla nuova attività commerciale.

Esempio: Mario detiene nel 2024 una partecipazione del 10% in una società semplice agricola che ha superato i limiti dell'art. 32 del TUIR, generando quindi reddito d'impresa. In questo scenario, Mario non può applicare il regime forfetario per la sua attività commerciale nel 2024³⁵.

D) Società agricola svolge attività oltre i limiti dell'art. 32 del TUIR (Regime ordinario IVA)

Dettagli:

- attività agricola: la società semplice agricola supera i limiti dell'art. 32 del TUIR e applica il regime ordinario IVA;
- partecipazione: Mario possiede una partecipazione in questa società agricola.

Mario non può applicare il regime forfetario per l'attività commerciale, in quanto la partecipazione in una società semplice che svolge attività agricola oltre i limiti dell'art. 32 del TUIR genera reddito d'impresa, precludendo l'accesso a tale regime.

³⁵ Tuttavia, se il contribuente cede le quote possedute entro la fine dell'anno precedente può applicare il regime forfetario a decorrere dall'anno successivo e ciò a prescindere che il contribuente inizi una nuova attività o prosegua un'attività già svolta (circ. n. 9/E del 2019 cit., par. 2.3.2).



Esempio: Mario detiene nel 2024 una partecipazione pari 35% in una società semplice agricola che ha superato i limiti dell'art. 32 del TUIR, generando quindi reddito d'impresa. In questo scenario, Mario nel 2024 non può applicare il regime forfetario per la sua attività commerciale.

6.1.1 Il quadro RA del modello REDDITI SP per una società semplice agricola che svolge l'attività nei limiti dell'art. 32 del TUIR

QUADRO RA REDDITI DEI TERRENI		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		Reddito dominicale	Titolo	Reddito agrario	Possesso giorni	%	Canone di affitto in regime vincolistico	Casi particolari	Continua- zione (*)	IHU non dovuta	IAP
RA1		,00		,00			,00				
		Reddito dominicale imponibile	Reddito agrario imponibile	Reddito dominicale non imponibile	Reddito dominicale IAP		Reddito agrario IAP		Produzione vegetali		
		11	12	13	14		15		16		
		,00	,00	,00	,00		,00				

La società semplice agricola deve compilare il quadro RA del modello REDDITI SP per dichiarare i redditi dei terreni nei seguenti casi:

- se possiede terreni in Italia a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale con rendita catastale;
- se affitta fondi agricoli per esercitarvi attività agricola. In questo caso, deve compilare il quadro RA limitandosi ai campi relativi al reddito agrario da dichiarare per la quota maturata a partire dalla data di decorrenza degli effetti del contratto d'affitto.

I redditi dominicale e agrario devono essere dichiarati in base alle tariffe d'estimo, rivalutati rispettivamente dell'80% e del 70%³⁶. È richiesta un'ulteriore rivalutazione su questi redditi ex art. 1, comma 512, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, del 30%.

Tuttavia, tale ulteriore rivalutazione non si applica ai soci della società semplice in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale³⁷. A tal proposito, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 12/E del 3 maggio 2013 (par. 5) ha affermato che *"il comma 512 [n.d.r.: della legge n. 228 del 2012], nel definire il campo di applicazione della rivalutazione del 5 per cento³⁸, dà particolare rilievo allo "status" di coltivatore diretto o IAP iscritto nella previdenza agricola. A tal riguardo, occorre evidenziare che detti coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali sono soggetti passivi IRPEF, tenuti a dichiarare il reddito agrario, sia nell'ipotesi in cui siano proprietari e conduttori del terreno, sia nell'ipotesi in cui siano solo affittuari del terreno"*.

³⁶ Tale rivalutazione è stata operata ai sensi dell'art. 3, comma 50, della l. 23 dicembre 1996, n. 662.

³⁷ A differenza delle società agricole in nome collettivo (s.n.c.), in accomandita semplice (s.a.s.) e a responsabilità limitata (s.r.l.), che devono sempre rivalutare il reddito dominicale dell'80% e il reddito agrario del 70%, seguiti da un'ulteriore rivalutazione del 30% per entrambi i redditi, anche nel caso di opzione per la tassazione su base catastale ai sensi dell'art. 1, comma 1093, della l. n. 296/2006, poiché la natura del reddito resta qualificata come reddito d'impresa.

³⁸ 30% a decorrere dal periodo d'imposta 2016.



ATTENZIONE

Se i coltivatori diretti e gli IAP, iscritti nella previdenza agricola, costituiscono una società di persone e concedono in affitto o comodato il terreno (di cui mantengono il possesso ma continuano a coltivare come soci), non si applica l'ulteriore rivalutazione sul reddito dominicale e agrario, come specificato nella citata circolare n. 12/E del 2013. Nella colonna 10 (IAP) del rigo RA1 va barrata la casella nel caso di coltivatore diretto e di imprenditore agricolo professionale, iscritti nella previdenza agricola, che fruiscono del regime agevolato introdotto dall'art. 1, comma 44, della legge n. 232 del 2016, come modificato dall'art. 13, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2023 n. 215³⁹, per gli anni 2024 e 2025. Se la condizione riguarda solo una parte dell'anno, occorre compilare due righi distinti, barrando la casella "Continuazione". La casella "IAP" va barrata solo per il periodo in cui la condizione si è verificata. In caso di variazioni (es. quote di possesso, affitto del terreno), la casella va barrata in tutti i rigi per i quali è verificata la condizione agevolativa⁴⁰.

6.1.2 Sezione II del quadro RO del modello redditi SP per una società semplice agricola

SEZIONE II		CODICE FISCALE		COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE		SESSO (M/F)	
Dati relativi ai singoli soci o associati e ritenute riattribuite		1	2	3	4	5	6
RO10		COMUNE DI NASCITA		PROV. (Sigla)	DATA DI NASCITA	OCC. PREV.	QUOTA PART.
		7	8	9	10	11	12
		RITENUTE RIATTRIBUITE		REDDITO DEI FABBRICATI	MAGGIOR REDDITO FABBRICATI	REDDITO DOMINICALE	REDDITO AGRARIO
		13	14	15	16	17	18
		,00	,00	,00	,00	,00	,00

La Sezione II del quadro RO è fondamentale per l'attribuzione del reddito ai singoli soci o associati. Il reddito prodotto dalla società semplice agricola viene attribuito proporzionalmente ai soci, in base alle loro rispettive quote di partecipazione⁴¹, e da questi ultimi indicato nelle loro dichiarazioni dei redditi personali.

³⁹ "Per gli anni 2024 e 2025 i redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui al predetto art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004 iscritti nella previdenza agricola, diversi dalle società che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, concorrono, considerati congiuntamente, alla formazione del reddito complessivo nelle seguenti percentuali:

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

⁴⁰ Come indicato nelle istruzioni per la compilazione del modello REDDITI SP 2025 relativo al periodo d'imposta 2024, ai fini della compilazione delle colonne successive va individuata per ciascun terreno la percentuale dell'ulteriore rivalutazione da applicare. L'ulteriore rivalutazione è pari: a) al 30% se non è barrata la casella di colonna 10 del rigo RA1; b) a zero se, invece, è barrata la casella di colonna 10. Nel caso in cui l'esclusione dalla formazione della base imponibile prevista dal citato comma 44 non riguardi tutti i soci, la casella di colonna 10 "IAP" va barrata e l'ulteriore rivalutazione è pari a zero. In tal caso, tuttavia, considerato che per gli altri soci i redditi fondiari sono imponibili con l'applicazione dell'ulteriore rivalutazione del 30%, la società deve determinare il maggior reddito da attribuire a questi ultimi riportando l'importo del maggior reddito dominicale e agrario, rispettivamente, nei campi 15 e 16 della sezione II del quadro RO.

⁴¹ Mediante rilascio ai soci dell'attestazione dei loro redditi di partecipazione.



6.1.3 Il quadro RH del modello REDDITI PF per dichiarare il reddito attribuito ai soci nelle società semplici agricole

Il quadro RH viene utilizzato per dichiarare le quote di reddito derivanti da partecipazioni in società di tipo personale. Nel caso di partecipazione in una società semplice agricola, il socio dovrà barrare nella colonna 2 del rigo RH1 il codice 4⁴².

Sezione I Dati della società, associazione, impresa familiare, azienda coniugale o GEIE		Codice fiscale società o associazione partecipata		Tipo		Quota di partecipazione		Quota reddito (o perdita)		Perdite in misura piena		Reddito dei terreni		Detrazioni	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
RH1	Quota redd. società non operative														
	Quota ritenute d'acconto														
	Quota crediti d'imposta														
	Rientro dall'estero														
		13A	14	15	16										
RH2	Quota redd. società non operative														
	Quota ritenute d'acconto														
	Quota crediti d'imposta														
	Rientro dall'estero														
		13A	14	15	16										
RH3	Quota redd. società non operative														
	Quota ritenute d'acconto														
	Quota crediti d'imposta														
	Rientro dall'estero														
		13A	14	15	16										
RH4	Quota redd. società non operative														
	Quota ritenute d'acconto														
	Quota crediti d'imposta														
	Rientro dall'estero														
		13A	14	15	16										

Se la società semplice agricola, non superando i limiti stabiliti dall'art. 32 del TUIR, genera reddito fondiario (quindi non d'impresa), il socio per l'attività non agricola esercitata potrà avvalersi del regime forfetario, per la quale compilerà il quadro LM della dichiarazione.

⁴² Trattasi di società semplici diverse da quelle che producono reddito di lavoro autonomo soggetto a contribuzione INPS, identificate con il codice 3. Inoltre, come precisato nelle istruzioni per la compilazione del fascicolo 2 del modello REDDITI PF 2025, nella colonna 13 del rigo RH1 andrà indicata *"la quota del reddito fondiario non imponibile (reddito dominicale dei terreni e/o reddito dei fabbricati e del reddito dominicale e agrario non imponibile in caso di coltivatore diretto o IAP) della società semplice partecipata imputata al dichiarante. Per l'anno 2024 l'esenzione spetta anche ai familiari coadiuvanti del coltivatore diretto purché appartengano al medesimo nucleo familiare, siano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola in qualità di coltivatori diretti e partecipino attivamente all'esercizio dell'impresa familiare. Questa colonna può essere compilata solo se nella colonna 2 sono stati indicati i codici 1, 3 e 4"*.



7 Partecipazione in una s.n.c. o in una s.a.s., anche agricola

REGOLA GENERALE

La lett. d) del comma 57 dell'art. 1 della l. n. 190/2014 prevede che non possono avvalersi del regime forfetario "gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5" del TUIR.

Alla luce della disposizione contenuta nell'art. 55 del TUIR, così come modificato dall'art. 3, comma 4, della l. n. 662/1996, la lett. c) del comma 2 stabilisce che sono considerati redditi d'impresa i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 32, pur se nei limiti stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice⁴³, nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. Di conseguenza, tali redditi rientrano nella categoria dei redditi d'impresa e, in quanto tali, vengono assoggettati alle regole fiscali ordinarie.

Il possesso di una partecipazione in una società in nome collettivo (s.n.c.) o in una società in accomandita semplice (s.a.s.) che esercita attività d'impresa assume una rilevanza significativa ai fini dell'accesso al regime forfetario. Come già ricordato, ai sensi dell'art. 1, comma 57, lett. d), della l. n. 190/2014, la partecipazione in società di persone o associazioni professionali costituisce una causa ostativa all'utilizzo del regime forfetario, configurandosi come una delle condizioni che impediscono l'applicazione del regime agevolato⁴⁴.

8 Partecipazione in una s.r.l., anche agricola

REGOLA GENERALE

L'accesso e il mantenimento del regime forfetario sono soggetti a diverse cause ostative. Tra queste, quella prevista nell'ambito della già citata lett. d) dell'art. 1, comma 57, della l. n. 190/2014, che riguarda la partecipazione in una società a responsabilità limitata (s.r.l.).

⁴³ La l. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), all'art. 1, comma 1093, ha previsto la possibilità per le s.n.c. e le s.a.s. che rivestono la qualifica di società agricola, di optare per la determinazione del reddito su base catastale in luogo di quella analitica. Il regolamento attuativo, di cui al d.m. 27 settembre 2007, n. 213, all'art. 3, comma 1, prevede che il reddito dichiarato in base alle risultanze catastali per effetto della predetta opzione rimane qualificato come reddito d'impresa.

⁴⁴ Tuttavia, se il contribuente cede le quote possedute entro la fine dell'anno precedente può applicare il regime forfetario a decorrere dall'anno successivo e ciò a prescindere che il contribuente inizi una nuova attività o prosegua un'attività già svolta (circ. 10 aprile 2019, n. 9/E).

In considerazione della pubblicazione della legge di bilancio del 2019 nella Gazzetta Ufficiale Serie generale n. 302 del 31 dicembre 2018 e in ossequio a quanto previsto dall'art. 3, comma 2, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), qualora alla predetta data il contribuente si trovasse in una delle condizioni tali da far scattare l'applicazione della causa ostativa in esame già a partire dal 2019, lo stesso potrà comunque applicare nell'anno 2019 il regime forfetario, ma dovrà rimuovere la causa ostativa entro la fine del 2019, a pena di fuoriuscita dal regime forfetario dal 2020.

Nell'ipotesi in cui il contribuente applichi il regime forfetario e la causa ostativa sopraggiunga in corso d'anno a seguito di acquisizione per eredità delle partecipazioni, lo stesso, qualora non la rimuova entro la fine dell'anno, fuoriuscirà dal regime forfetario dall'anno successivo.



8.1 Condizioni ostative

La causa ostativa in esame opera alle seguenti condizioni⁴⁵:

1. Controllo della s.r.l.

- Diretto, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, c.c.: maggioranza dei voti nell'assemblea ordinaria, influenza dominante⁴⁶.
- Indiretto, di cui all'art. 2359, secondo comma, c.c.: controllo tramite partecipazioni in società controllate, società fiduciarie e persone interposte, compresi i familiari di cui all'art. 5, comma 5, del TUIR⁴⁷.

2. Riconducibilità delle attività a quella svolta in regime forfetario

- l'attività della s.r.l. controllata deve essere direttamente o indirettamente correlata a quella del contribuente in regime forfetario;
- la riconducibilità si considera verificata se le attività effettivamente svolte appartengono alla stessa sezione ATECO e se il contribuente forfetario fattura alla s.r.l., la quale, a sua volta, deduce i corrispondenti costi. L'esclusione non opera, quindi, se il contribuente forfetario non fattura alla s.r.l. controllata o se quest'ultima non deduce i costi corrispondenti alle fatture emesse dal primo. La condizione in esame intende evitare dunque un "travasamento reddituale" dall'attività svolta dal contribuente in regime forfetario a quella svolta dalla s.r.l. controllata in regime ordinario⁴⁸.

Va inoltre precisato che, ai fini in oggetto, assume rilevanza l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente, dal momento che solo in costanza di regime si può verificare la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. controllata alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario⁴⁹.

8.2 Esempio

Si consideri il seguente scenario:

- un soggetto esercita con la propria partita IVA individuale un'attività di coltivazione agricola in regime ordinario IVA;
- contestualmente, svolge un'attività di commercio al dettaglio di abbigliamento, identificata da un codice ATECO specifico;

⁴⁵ Cfr. circ. Agenzia delle entrate n. 9/E del 10 aprile 2019, par. 2.3.2.

⁴⁶ V. risposta dell'Agenzia delle entrate a interpello n. 108, pubblicata il 16 aprile 2019.

⁴⁷ V. risposta dell'Agenzia delle entrate a interpello n. 117 del 23 aprile 2019.

⁴⁸ L'Agenzia delle entrate si è più volte espressa sul punto. Cfr., tra le altre, la risposta a interpello n. 504 del 28 novembre 2019 secondo cui: "Al fine di individuare parametri di riferimento oggettivi, nell'ipotesi di attività esercitate dalla società a responsabilità limitata appartenenti di fatto alla medesima sezione ATECO di quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario, la riconducibilità diretta o indiretta delle due attività economiche esercitate si riterrà sussistente ogniquale volta la persona fisica che usufruisce del regime forfetario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito [...]".

⁴⁹ In tal senso, la più volte citata circ. n. 9/E del 2019, par. 2.3.2.



- detiene una partecipazione pari al 2% (socio di capitale) in una società a responsabilità limitata (s.r.l.) agricola⁵⁰, alla quale cede i prodotti derivanti dalla propria attività di coltivazione.

Nell'ipotesi descritta:

1. il contribuente⁵¹ possiede solo il 2% delle quote della s.r.l. agricola, il che non costituisce controllo diretto o indiretto della società secondo l'art. 2359 c.c.;
2. l'attività di commercio al dettaglio di abbigliamento svolta dal contribuente per la quale intende avvalersi del regime forfetario e l'attività agricola esercitata dalla s.r.l. non rientrano nella stessa sezione ATECO e non sono economicamente correlate⁵². La correlazione economica e la riconducibilità dell'attività esercitata è verificata, invece, per le attività agricole.

Nel caso in esame, per verificare se l'attività della s.r.l. agricola possa essere considerata correlata a quella svolta dal contribuente in regime forfetario, è necessario valutare, oltre alla sussistenza del controllo diretto o indiretto, le attività effettivamente realizzate, indipendentemente dai codici ATECO dichiarati. Se le attività rientrano nella medesima sezione, si configura un legame quando la persona fisica vende beni o presta servizi alla s.r.l. controllata, generando ricavi assoggettati all'imposta sostitutiva, mentre la s.r.l. deduce i costi correlati nella determinazione del proprio reddito imponibile. Tuttavia, nel caso specifico, le vendite di prodotti agricoli alla s.r.l. generano per il contribuente reddito agrario, tassato catastalmente e non soggetto a imposta sostitutiva. Pertanto, si ritiene che l'attività svolta dalla s.r.l. agricola non sia correlata a quella svolta individualmente in regime forfetario, in quanto le due attività sono classificabili in sezioni ATECO diverse, e che non rilevi invece la correlazione esistente tra le attività agricole svolte in forma individuale (in regime ordinario) e collettiva (s.r.l. controllata).

9 Riflessi sull'inquadramento INPS: evoluzione normativa e giurisprudenziale

Preliminarmente per comprendere i requisiti contributivi e previdenziali, il coltivatore diretto è colui che si dedica in modo esclusivo o almeno prevalente⁵³ direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo e/o all'allevamento di animali, utilizzando la manodopera della propria famiglia. È richiesta una partecipazione lavorativa media annua di almeno 104 giornate per ottenere l'iscrizione alla Gestione Speciale dei Coltivatori Diretti presso l'INPS.

Un imprenditore agricolo professionale (IAP) è una figura definita dalla normativa (d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1) che svolge l'attività agricola in modo prevalente e abituale, dedicando almeno il

⁵⁰ Partecipata da altri due soci, rispettivamente, per il 50% e il 48%.

⁵¹ Non amministratore della s.r.l. agricola partecipata.

⁵² Pertanto, anche nel caso di cessione di prodotti di abbigliamento alla s.r.l. agricola la riconducibilità delle attività non sussiste.

⁵³ Art. 2 l. 9 gennaio 1963, n. 9.



50% del suo tempo lavorativo complessivo e ottenendo almeno il 50% del proprio reddito complessivo da attività agricole⁵⁴. Non è esplicitamente richiesto un numero minimo di giornate lavorative per essere iscritto alla previdenza agricola come IAP. La normativa si concentra piuttosto sull'aspetto della prevalenza dell'attività agricola e sul reddito derivante da essa.

Nel caso in cui un coltivatore diretto o un imprenditore agricolo professionale, oltre all'attività agricola, svolga anche un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, le possibili dinamiche operative si articolano nei seguenti distinti scenari.

A. Gestione dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri (CD/CM)

Con il messaggio n. 19866 del 23 maggio 2005 l'INPS ha affrontato, in termini generali, la compatibilità tra l'iscrizione nella gestione dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri e lo svolgimento di un'attività autonoma a carattere stagionale. Questa tematica era già stata oggetto di analisi da parte dell'INPS con la circolare 11 novembre 2003, n. 177 e, in modo specifico, con la circolare 2 novembre 2004, n. 147, a cui si rimanda.

Con il citato messaggio, l'INPS ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all'attività di maestro di sci svolta da soggetti iscritti alla gestione CD/CM, che si riportano integralmente.

“Si osserva, preliminarmente, che è necessario distinguere, a titolo esemplificativo, tre fattispecie:

- Coltivatore diretto che saltuariamente, durante i fine settimana invernali, per alcune ore al giorno, si dedica all'attività di maestro di sci, mentre continua a svolgere principalmente l'attività agricola.*
- Coltivatore diretto che interrompe lo svolgimento di attività agricola e inizia a dedicarsi esclusivamente all'attività di maestro di sci.*
- Coltivatore diretto che continua ad esercitare attività agricola (ad es. perché possiede un allevamento di bestiame) ma si dedica contemporaneamente all'attività di maestro di sci⁵⁵].*

Nella prima fattispecie, sussiste il requisito oggettivo della “prevalenza dell'attività agricola” sull'altra attività lavorativa, richiesto dall'art. 2, commi 2 e 3, della legge 9 gennaio 1963 n. 9⁵⁶ ai fini della permanenza dell'iscrizione nella gestione CD/CM.

Nella seconda, l'interruzione dell'attività agricola determina la cancellazione dagli elenchi CD/CM a partire dalla data di cessazione dell'attività stessa, in quanto il soggetto ha iniziato una nuova attività che è titolo per l'iscrizione alla gestione autonoma degli esercenti attività commerciale.

⁵⁴ Percentuali che sono ridotte al 25% per le zone svantaggiate.

⁵⁵ Secondo l'interpretazione Inps Belluno 18 febbraio 1995, i maestri di sci, anche se riconosciuti professionisti sono soggetti all'assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti (IVS) degli esercenti attività commerciali per effetto dell'applicabilità alla categoria della l. 22 luglio 1966, n. 613.

⁵⁶ Con decorrenza dall'entrata in vigore della precedente legge, il requisito della abitudine nella diretta e manuale coltivazione dei fondi o nell'allevamento e nel governo del bestiame, previsto dagli articoli 1 e 2 della legge 26 ottobre 1957, n. 1017, e dall'art. 1 della legge 22 novembre 1954, n. 1136, si ritiene sussistente quando i soggetti indicati nelle suddette norme si dedicano in modo esclusivo o almeno prevalente a tali attività.

Per attività prevalente, ai sensi di cui al precedente comma, deve intendersi quella che impegni il coltivatore diretto ed il mezzadro o colono per il maggior periodo di tempo nell'anno e che costituisca per essi la maggior fonte di reddito.



Nella terza, occorre comparare le due posizioni di coltivatore diretto e maestro di sci, alla luce del sopra citato principio di prevalenza, di cui all'art. 2, commi 2 e 3, della legge 9/63 e verificare se l'attività agricola, con riferimento al tempo impiegato e al reddito ricavato, è prevalente rispetto all'attività di maestro di sci.

Nell'ipotesi di prevalenza dell'attività agricola, il soggetto resta iscritto alla gestione previdenziale CD/CM, senza obblighi assicurativi per l'altra gestione autonoma.

Nell'ipotesi in cui, invece, l'attività agricola non sia prevalente, il soggetto deve essere cancellato dagli elenchi CD/CM a partire dalla data di inizio di svolgimento dell'attività di maestro di sci ed essere iscritto, sempre a partire dalla suddetta data, alla gestione commercianti.

Poiché l'attività del maestro di sci è un'attività che generalmente viene svolta a carattere stagionale, qualora il soggetto riprenda, con abitualità e prevalenza, l'attività diretta coltivatrice, ha titolo per essere reiscritto alla gestione CD/CM.

In altri termini, nella fattispecie si sostanzia una cancellazione "a periodo chiuso".

B. Gestione separata (CD/GS)

L'art. 1, comma 208, della l. 23 dicembre 1996, n. 662 stabilisce che, nel caso in cui un soggetto svolga contemporaneamente diverse attività autonome soggette a differenti regimi di assicurazione obbligatoria per invalidità, vecchiaia e superstiti, l'iscrizione avviene presso l'assicurazione relativa all'attività a cui dedica prevalentemente la propria opera professionale. La decisione in merito spetta all'INPS. Sin dall'entrata in vigore della norma, l'INPS ha interpretato il concetto di "attività autonome" comparabili in termini di prevalenza come esclusivamente riferito alle attività di natura imprenditoriale. Secondo l'Istituto, queste ultime devono essere intese secondo l'art. 2195 del codice civile, ovvero come attività economiche organizzate e svolte professionalmente dall'imprenditore per la produzione o lo scambio di beni e servizi, e soggette a registrazione.

Di conseguenza, il criterio della prevalenza non è mai stato applicato alle attività autonome non imprenditoriali, per le quali vige l'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata prevista dall'art. 2, comma 26, della l. 8 agosto 1995, n. 335. Pertanto, in caso di esercizio simultaneo di un'attività imprenditoriale e di un'attività soggetta alla Gestione Separata, l'INPS ha sempre imposto la contribuzione a entrambe le gestioni previdenziali, purché ricorressero i rispettivi requisiti.

A fronte di orientamenti giurisprudenziali non univoci, il legislatore è intervenuto con la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 12, comma 11 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla l. 30 luglio 2010, n. 122. Questa norma ha chiarito che il principio di iscrizione all'assicurazione corrispondente all'attività prevalente si applica solo agli imprenditori iscritti alle gestioni INPS di commercianti, artigiani e coltivatori diretti. Restano invece esclusi i rapporti di lavoro soggetti obbligatoriamente alla iscrizione alla Gestione Separata. La giurisprudenza successiva ha confermato questa impostazione, ribadendo che lo svolgimento contemporaneo di un'attività autonoma soggetta alla Gestione Separata e di un'attività imprenditoriale con iscrizione



obbligatoria all'INPS non attiva il criterio della prevalenza (Cass., S.U., 8 agosto 2011, n. 17074 e n. 17076).

La regola dell'iscrizione in un'unica gestione sulla base dell'attività prevalente continua, dunque, a valere solo per artigiani, commercianti e coltivatori diretti, ma non si estende ai lavoratori autonomi obbligati alla Gestione Separata (Cass., sez. VI civ., 9 marzo 2012, n. 3839).

Un coltivatore diretto che svolge anche un'attività di lavoro autonomo senza cassa previdenziale dedicata deve iscriversi sia alla gestione agricola che alla gestione separata INPS⁵⁷.

C. Attività agricola prevalente: la contribuzione agricola unificata

Con la circolare n. 76 del 22 maggio 2019 l'INPS è intervenuta sul corretto inquadramento previdenziale ai fini dell'assoggettamento alla contribuzione agricola unificata per i soggetti che vendono direttamente al dettaglio su tutto il territorio nazionale i prodotti agricoli e alimentari appartenenti a uno o più comparti agronomici diversi da quelli della propria azienda, purché questi siano direttamente acquistati da altri imprenditori agricoli.

Preliminarmente, l'istituto richiama l'art. 4, comma 1, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228 che stabilisce che gli imprenditori agricoli iscritti nel registro delle imprese possono vendere direttamente al dettaglio i prodotti provenienti prevalentemente dalle proprie aziende, osservando le norme in materia di igiene e sanità.

L'art. 1, comma 700, della l. 30 dicembre 2018, n. 145 ha aggiunto il comma 1-bis all'art. 4 del d.lgs. n. 228/2001, in base al quale l'imprenditore agricolo può vendere direttamente anche prodotti agricoli e alimentari acquistati da altri imprenditori agricoli, alle seguenti condizioni:

- *assenza di intermediazione commerciale*: i prodotti devono essere acquistati direttamente da altri imprenditori agricoli senza intermediazione;
- *fatturato prevalente*: il fatturato derivante dalla vendita dei prodotti propri deve essere superiore al fatturato dei prodotti acquistati da altri⁵⁸.

La l. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019) non ha modificato i requisiti per la definizione agricola dell'azienda. Pertanto, le aziende che vendono al dettaglio sia prodotti propri sia acquistati, rispettando le condizioni sopra indicate, continuano a essere soggette alla contribuzione agricola unificata.

9.1 Il requisito della prevalenza ai fini previdenziali

L'INPS con la circolare n. 111 del 23 maggio 1998 (punto 5), richiamando l'art. 2 della l. 9 gennaio 1963, n. 9, ha ricordato che ai fini dell'iscrizione nella gestione dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri

⁵⁷ Secondo la circolare INPS 25 maggio 1996, n. 112, "Ai fini che interessano, non sono tenuti a pagare il contributo di cui trattasi [n.d.r.: alla Gestione separata] coloro che producono redditi d'impresa (artigiani, commercianti, ecc.) e coloro che, pur producendo redditi di lavoro autonomo, siano soggetti ad altre forme assicurative ad esempio, ostetriche soggette ai sensi dell'art. 2 della legge 7 agosto 1990, n. 249 all'iscrizione alla gestione dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli esercenti attività commerciali gestita dall'Istituto o lavoratori dello spettacolo, soggetti a contribuzione obbligatoria ENPALS), sempreché non abbiano redditi di natura diversa, soggetti come tali alla disciplina della normativa in esame [...]".

⁵⁸ Sul concetto di prevalenza, v. circ. Agenzia delle entrate 15 novembre 2004, n. 44/E (par. 2).



vale il requisito dell'esclusività dell'attività ovvero, in alternativa, il criterio della prevalenza del tempo e del reddito, da applicare nei casi in cui il coltivatore diretto, colono o mezzadro svolga anche un'altra attività extragricola o agricola dipendente in modo non occasionale. Di conseguenza, quando l'attività agricola è svolta in maniera esclusiva, ossia con carattere abituale, gli elementi relativi al tempo e al reddito non assumono particolare rilevanza. In tali circostanze, la titolarità di una pensione, indipendentemente dalla sua origine, non influisce sull'obbligo di iscrizione alla gestione, che deve essere riconosciuto in presenza degli altri requisiti previsti.

Con la circolare n. 70 del 30 marzo 1999, l'INPS ha ribadito che la verifica della prevalenza del tempo e del reddito va effettuata solo nei casi in cui il soggetto eserciti un'altra attività autonoma o un lavoro subordinato, agricolo o extragricolo, in modo non occasionale, come già specificato nella circolare n. 111/1998 (punto 5).

L'INPS afferma che occorre innanzitutto accertare la prevalenza del tempo dedicato all'attività agricola, in quanto è più facilmente confrontabile tra due attività lavorative. Solo successivamente si dovrà valutare la prevalenza del reddito. Tuttavia, poiché la legge n. 9/1963 non definisce in modo chiaro il reddito agricolo da considerare per la prevalenza, si è finora adottata la prassi di identificare tale reddito esclusivamente con il reddito agrario, secondo una consuetudine consolidata dagli uffici del soppresso Servizio per i Contributi Agricoli Unificati (SCAU). Tale approccio ha generato problematiche nelle iscrizioni dei coltivatori diretti che, pur soddisfacendo i requisiti di:

1. manualità;
2. abitualità;
3. fabbisogno aziendale non inferiore a 104 giornate;
4. copertura di almeno un terzo del fabbisogno;
5. prevalenza del tempo;

non rispettano il solo requisito della prevalenza del reddito perché svolgono un'attività extragricola con un reddito superiore a quello agrario. L'istituto nella circolare in commento afferma che: *"Al riguardo si rileva che il reddito agrario deriva dalla consistenza aziendale valutata all'atto dell'iscrizione e non dall'effettivo introito che da questa scaturisce, ed è valido ai soli fini dell'inserimento nelle fasce contributive (l. n. 233/90) secondo criteri predeterminati e convenzionali. L'utilizzo del reddito agrario ai fini anche della prevalenza risulta pertanto difforme da quanto intende la legge per un accertamento veritiero sulle effettive entrate economiche dell'azienda. A tale scopo si precisa che, come reddito agrario, è da intendersi non il reddito domenicale e figurativo, bensì il reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale (mod. 740/730) così come indicato nel Testo Unico delle imposte dirette, imputabile tanto al capitale di esercizio quanto al "lavoro" di organizzazione della produzione dell'azienda, ovvero di altri indicatori da cui possa essere accertato il reddito reale dell'azienda. Si ribadisce inoltre che per gli imprenditori agricoli a titolo principale, ai quali l'art. 13 della legge n. 233/90 ha esteso l'obbligo dell'assicurazione invalidità vecchiaia e superstiti dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri, la legge n. 153/75 richiede che dall'attività di imprenditore agricolo si ricavi "almeno 2/3 del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale" (art. 46, 47, 48 del DPR 22-12-1986 n. 917)".*



Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Piazza della Repubblica, 59 00185 Roma