

Legge di Bilancio 2017: abolizione IRPEF per imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 8 Febbraio 2017

con la legge di Bilancio 2017 sono previste novità nel settore dell'agricoltura con l'abolizione dell'IRPEF per imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti e con una disposizione che ne prevede l'esonero contributivo

La legge di Bilancio 2017 contiene disposizioni importanti nel settore dell'agricoltura che di seguito si evidenziano:

- per il triennio 2016-2019 i redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola sono esenti da irpef;

- sul fronte contributivo è introdotto l'esonero contributivo triennale, per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali sotto i quarant'anni di età che si iscrivono per la prima volta alla previdenza agricola dal 1 gennaio al 31 dicembre 2017. Lo sconto si applica anche alle aree svantaggiate e montane.

Abolizione IRPEF per imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti

La legge di Bilancio 2017 prevede l'esenzione ai fini Irpef, per il triennio 2017-2019, dei redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da coltivatori diretti (CD) e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola.

La disposizione prevede che, con riferimento agli anni di imposta 2017, 2018 e 2019, non concorrano alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) e delle relative addizionali i redditi dominicali e agrari relativi a terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (come individuati dall'art. 1, D.Lgs n. 99 del 2004) iscritti nella previdenza agricola.

Imprenditore agricolo : cenni

L'imprenditore agricolo è il soggetto che esercita una delle seguenti attività (art. 2135, c.c.):

- coltivazione del fondo;
- silvicoltura;
- allevamento di animali;
- attività connesse alle precedenti.

Per attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali si intendono quelle dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

La normativa considera, quindi, agricola la coltivazione del fondo, la silvicoltura, l'allevamento di animale, quando sussista un necessario collegamento con il fondo, il bosco o le acque e tali attività siano rappresentate dalla cura e sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso; pertanto, è evidente che l'individuazione del principio della cura e dello sviluppo di un ciclo biologico, animale o vegetale, scardina la concezione tradizionalistica dell'essere imprenditore agricolo, ancorata al vecchio concetto che qualunque attività agricola, per essere tale, doveva comunque essere collegata allo sfruttamento del fondo.

Riconoscimento dell'attività imprenditoriale

Nell'ambito dell'attività tipicamente agraria della coltivazione del fondo, la gestione in termini qualitativi e quantitativi di una serie di attività lavorative svolte con l'utilizzo del criterio biologico finalizzato allo sviluppo della specie (animale o vegetale) è il presupposto per il riconoscimento di una attività imprenditoriale agricola.

Di conseguenza, gli elementi costitutivi dell'attività agricola sostanzialmente sono:

1. il ciclo biologico, che va inteso come il complesso di attività dirette al mantenimento o all'evoluzione di una specie vegetale o animale;
2. l'utilizzo del fondo, quale strumento, effettivo o solamente potenziale, per l'esercizio di tale attività.

La conseguenza è che il fondo diventa un fattore di produzione sostituibile, non essendo l'elemento indispensabile per l'esercizio dell'attività agricola; esso, infatti, può non esistere, come, per esempio, nel caso delle culture idroponiche (trattasi di una particolare tecnica di coltivazione fuori suolo), per nulla intaccando l'esistenza dell'imprenditore agricolo.

Requisiti soggettivi

È imprenditore agricolo professionale chi, in possesso di conoscenze e competenze professionali, dedichi alle attività agricole, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro, ridotti al 25% per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate (art. 1, D.Lgs. n. 99/2004; artt. 5 e 17, Reg. CE n. 1257/1999).

La figura dell'IAP rileva solo per l'applicazione della normativa statale, ma la verifica dei requisiti per il riconoscimento della qualifica è demandata (ad ogni effetto) alle Regioni.

Trattasi di una precisazione di assoluta importanza, che ha finalmente risolto tutte le incertezze che in passato erano emerse anche a causa della mancata iscrizione alla gestione previdenziale. Va altresì precisato, poi, che ai fini del calcolo della citata quota, per espressa previsione normativa, non si considerano le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento delle cariche pubbliche, ovvero in società, associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo.

Il riferimento al reddito di "*lavoro*", inoltre, impone, per la verifica della sussistenza o meno del requisito, di non considerare l'eventuale possesso di redditi inquadrabili in altre categorie. Sotto tale aspetto, in attuazione delle indicazioni dettate con legge delega, sono stati considerati i parametri dell'Unione Europea, che, peraltro, erano già stati fissati per l'iscrizione nello speciale registro delle imprese agricole,

ma non alla gestione previdenziale, tenuto conto che, a quest'ultimo fine, era richiesta una percentuale minima pari ad almeno 2/3 di tempo lavoro e reddito.

L'accertamento dei richiamati requisiti, tuttavia, è demandato alle Regioni, quantunque sia stata fatta salva la facoltà dell'Inps di procedere ad ulteriori verifiche nelle fasi del procedimento di iscrizione, variazione e cancellazione dei soggetti tenuti all'obbligo assicurativo.

Fino alle recenti riforme, un ulteriore profilo oggetto di ampia discussione aveva interessato l'ipotesi che l'impresa agricola fosse svolta da società. In merito, in verità, a livello comunitario, si era registrato un netto contrasto tra la norma interna e gli indirizzi della Corte di Giustizia, che, in più occasioni, aveva avuto modo di affermare che gli ordinamenti interni non possono discriminare, nel definire i requisiti richiesti per l'assunzione della qualifica di imprenditore agricolo, tra persone fisiche e organismi societari, riconoscendo, indirettamente, l'esercizio delle attività agricole anche da parte delle persone giuridiche. In tal modo, si è posto definitivamente fine al contrasto emerso in giurisprudenza (art. 3, comma 1, Dir. 17 aprile 1972, n. 72/159/CEE).

Requisiti oggettivi

La normativa italiana (art. 2247 c.c.), nel definire il contratto di società, non opera alcuna distinzione in relazione all'oggetto dell'attività esercitata, limitandosi a prevedere *"l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili"*. Conseguentemente, come unanimemente rilevato, è da ritenere che, se la prassi ha fatto sostanzialmente ricorso alla società semplice e a forme di associazionismo per l'esercizio di attività agricole, tale circostanza è dovuta sia ad una legislazione oggettivamente costruita su tali figure giuridiche e sulla persona fisica sia (e, forse, soprattutto) ad una eredità di carattere storico-culturale.

A conferma, può essere ricordato che la norma in materia (D.Lgs. n. 99/2004), sebbene connotata da evidenti criteri di novità, tanto da disciplinare la società agricola, di cui si dirà successivamente, non era riuscita ad svincolarsi completamente da tale condizionamento.

In realtà, il silenzio in ordine ai criteri da seguire per la verifica dei requisiti in capo alle società era apparso ingiustificato già nell'immediatezza dell'emanazione del provvedimento, tenuto conto che la disciplina vigente (art. 10, D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228) aveva chiarito, ponendo fine al contrasto

registrato nella stessa giurisprudenza di legittimità, che le società potevano essere considerate imprenditori agricoli a titolo principale *"qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo dell'attività agricola"*, fornendo indicazioni di dettaglio distintamente per le società di persone, le cooperative e le società di capitali.

Con riferimento alla quantificazione del calcolo della percentuale di lavoro, invero, è stato precisato che nel caso delle *"società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito ... è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale ed al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori..."*. Viceversa, *"... Nel caso di società di capitali..."*, in presenza di tutti gli altri requisiti, l'attività svolta dagli amministratori nella società *"è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale..."* (art. 1, c. 1, lett. a, D.Lgs. n. 101/2005).

Inoltre, vengono considerati imprenditori agricoli professionali anche le società di persone, di capitali e cooperative che, oltre all'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, presentino i seguenti requisiti:

- nel caso di società di persone, che almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (per la società in accomandita la qualifica è riferita ai soci accomandatari);
- per le società di capitali o cooperative, che almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.

Esonero contributivo per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali

La legge di Bilancio 2017 riconosce un esonero contributivo triennale (da riconoscersi nel limite massimo delle norme europee sugli aiuti *de minimis*) per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, con età inferiore a 40 anni, che hanno effettuato l'iscrizione nella previdenza agricola nel 2016 con aziende ubicate nei territori montani e nelle aree agricole svantaggiate o che la effettueranno nel corso del 2017.

L'esonero (che consiste nella dispensa dal versamento del 100% dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, e che non è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente) è riconosciuto, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, per un periodo massimo di 36 mesi, decorsi i quali viene riconosciuto in una percentuale minore per ulteriori complessivi 24 mesi (per la precisione nel limite del 66% per i successivi 12 mesi e nel limite del 50% per un periodo massimo di ulteriori 12 mesi).

Sono escluse dall'esonero le nuove iscrizioni relative a coltivatori diretti e a imprenditori agricoli professionali che nell'anno 2016 siano risultati già iscritti nella previdenza agricola.

Si prevede, infine, il monitoraggio dell'I.N.P.S. del numero delle nuove iscrizioni e delle conseguenti minori entrate contributive, inviando relazioni mensili al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze.

Coltivatore diretto

Per coltivatore diretto s'intende il piccolo imprenditore agricolo che si dedica direttamente e abitualmente alla manuale coltivazione dei terreni, in qualità di proprietario, affittuario, usufruttuario, enfiteuta, e/o all'allevamento del bestiame ed attività connesse (articoli 1 e 2 della L. 1047/57). Le attività devono essere svolte con abitualità e prevalenza per impegno lavorativo e reddito ricavato. Il requisito della abitualità sussiste quando l'attività sia svolta in modo esclusivo o prevalente (cioè quella che, ai sensi dell'articolo 2, della L. 9/63, occupi il lavoratore per il maggior periodo di tempo nell'anno e costituisca la maggior fonte di reddito).

Imprenditore agricolo professionale

È imprenditore agricolo professionale (IAP) colui che (ai sensi dell'articolo 1 del D.Lgs. 99/2004), in possesso di specifiche conoscenze e competenze professionali, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse), direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.

Si ricorda, inoltre, che possono acquisire la qualifica di imprenditore agricolo professionale i soci delle società di persone e cooperative (comprese quelle di lavoro) e gli amministratori delle società di capitali nel caso in cui l'attività svolta sia contraddistinta dalla presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito richiamati.

Inoltre, le società di persone, cooperative e di capitali (anche a scopo consortile) sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle richiamate attività agricole e siano in possesso di specifici requisiti.

Sono, infine, riconosciute all'imprenditore agricolo professionale persona fisica (se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale) le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto.

Coltivatore diretto e IAP: differenze

Va chiarito se il rapporto tra IAP e coltivatore diretto sia di genere a specie e se, quindi, il coltivatore diretto sia sempre ed anche IAP.

Il quesito nasce analizzando la disciplina in vigore (art. 7, D.Lgs. n. 99/2004), che, nell'accordare benefici a chi si impegni a condurre o coltivare in qualità di IAP, si preoccupa di estenderli a chi si impegni a ciò in qualità di coltivatore diretto, (ripetendo quanto previsto dall' art. 52, Legge n. 448/2001).

Il raffronto tra la previsione del D.Lgs. n. 99/2004 (art. 1), che richiede l'impiego del 50% del tempo di lavoro ed il ricavo del 50% del reddito da lavoro, ridotti al 25% per le zone svantaggiate e quella della Legge n. 590/1965 (art. 31), che risulta applicabile, in forza di rinvii, modifiche e richiami contenuti nello stesso articolo e nelle norme precedenti, agli acquisti per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina (e che considera "*coltivatori diretti coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame. Nel calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo. La presente disposizione - a modifica di quanto previsto al n. 2 dell'art. 2 della legge 6 agosto 1954, n. 604 - si applica anche agli*

interventi previsti dal decreto legislativo 24 febbraio 1948, n. 114 e successive modificazioni ed integrazioni") mette in evidenza che nell'un caso rilevano dati quantitativi ben precisi e nell'altro dati di professionalità e dati aziendalistici di proporzione tra energie di lavoro "proprie" e "altrui" impiegate nell'attività d'impresa. Ne deriva l'impossibilità di sovrapporre le due discipline e, conseguentemente, la possibilità che un coltivatore diretto (il quale, ad esempio, ritragga meno del 50% del suo reddito da lavoro da tale attività) non sia anche IAP.

Il coltivatore diretto non è necessariamente imprenditore

Oltre che dalla differente disciplina, l'impossibilità di sovrapposizione delle due figure deriva anche dal fatto che il coltivatore diretto non è necessariamente imprenditore (si pensi, ad esempio, all'ipotesi di coltivatore diretto, coadiuvante in una impresa agricola familiare, della quale sia titolare un altro familiare).

Incidentalmente, si può osservare come, anche sotto il profilo previdenziale, le due categorie restano distinte. La non sovrapposibilità delle due figure è confermata anche dalla legge sull'imprenditoria giovanile in agricoltura (Legge n. 441/1998), che le prende in considerazione distintamente (art. 14). Se ciò è vero, è dato delineare una coesistenza di figure solo tendenzialmente ordinate in gerarchia e possono distinguersi, senza un rapporto di genere a specie, l'imprenditore in generale, l'imprenditore agricolo, il giovane imprenditore agricolo, l'imprenditore agricolo professionale, il giovane imprenditore agricolo professionale ed il coltivatore diretto.

Gli aiuti cd. de minimis

La legge di Bilancio 2017 prevede espressamente che le richiamate disposizioni si applichino nei limiti previsti dai regolamenti (UE) 1407/2013 e 1408/2013, concernenti i cosiddetti aiuti *de minimis* da parte degli Stati membri.

Gli aiuti cd. *de minimis* nel settore agricolo sono regolati, in particolare, dal reg. (UE) 18 dicembre 2013, n. 1408/2013.

Si tratta di quegli aiuti di importo complessivo non superiore a 15.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari che per la loro esiguità e nel rispetto di date condizioni soggettive ed oggettive non devono

essere notificati alla Commissione, in quanto non ritenuti tali da incidere sugli scambi tra gli Stati membri e dunque non suscettibili di provocare un'alterazione dalla concorrenza tra gli operatori economici. Tale importo è di gran lunga inferiore a quello fissato (200.000 euro) nel regolamento UE n. 1407/2013, sugli aiuti *de minimis* (nel periodo di programmazione 2014-2020) alla generalità delle imprese esercenti attività diverse da:

1. pesca e acquacoltura;
2. produzione primaria dei prodotti agricoli;
3. trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli nei casi seguenti:
4. qualora l'importo dell'aiuto sia fissato in base al prezzo o al quantitativo di tali prodotti acquistati da produttori primari o immessi sul mercato dalle imprese interessate;
5. qualora l'aiuto sia subordinato al fatto di venire parzialmente o interamente trasferito a produttori primari;
6. aiuti per attività connesse all'esportazione verso paesi terzi o Stati membri, ossia aiuti direttamente collegati ai quantitativi esportati, alla costituzione e gestione di una rete di distribuzione o ad altre spese correnti connesse con l'attività d'esportazione;
7. aiuti subordinati all'impiego di prodotti nazionali rispetto a quelli d'importazione.

8 febbraio 2017

Federico Gavioli