

Edizione di mercoledì 10 Luglio 2019

REDDITO IMPRESA E IRAP

Imu deducibile in misura maggiore già dal 2019

di **Sandro Cerato**

ADEMPIMENTI

Imposta sostitutiva da affrancamento prorogata al 30 settembre

di **Alessandro Bonuzzi**

DICHIARAZIONI

Soggetti Irpef e perdite d'impresa

di **Federica Furlani**

ADEMPIMENTI

Corrispettivi: obblighi di certificazione e conservazione

di **Davide Albonico**

LAVORO E PREVIDENZA

I chiarimenti sull'inquadramento previdenziale dei lavoratori agricoli

di **Luigi Scappini**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Imu deducibile in misura maggiore già dal 2019

di **Sandro Cerato**

L'Imu pagata sugli immobili strumentali delle imprese e dei professionisti è deducibile nella misura del 50% già a partire dal periodo d'imposta 2019, e dal 2023 nella misura integrale.

È quanto prevede l'[articolo 3 D.L. 34/2019](#) che interviene a **migliorare decisamente il quadro normativo** esistente, secondo cui, **fino al periodo d'imposta 2018**, solamente il **20% dell'Imu pagata** sugli immobili strumentali era deducibile dal reddito d'impresa.

Resta purtroppo confermata **l'indeducibilità del tributo comunale dalla base imponibile Irap** anche dopo l'approvazione del Decreto crescita.

Più precisamente, il citato [articolo 3 D.L. 34/2019](#) prevede la **deducibilità dell'Imu dal reddito d'impresa**, o di lavoro autonomo, nelle seguenti misure:

- **50% per il periodo d'imposta 2019**,
- **60%** per i periodi d'imposta 2020 e 2021,
- **70%** per il periodo d'imposta 2022 e
- **100%** a partire dal 2023.

Di tali nuove misure di deduzione possono fruire sia i **possessori di reddito d'impresa**, sia coloro che svolgono un'**attività di lavoro autonomo** (indipendentemente dalla forma giuridica o dal regime contabile adottato), a condizione che **utilizzino immobili strumentali per l'esercizio dell'attività**.

Sul punto, è necessario ricordare che, per le imprese, sono **strumentali**:

- gli immobili che, per le loro caratteristiche, **non sono suscettibili di diversa utilizzazione** salvo radicali trasformazioni (immobili strumentali **per natura**). Sono considerati tali quelli classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E;
- gli immobili che si caratterizzano in quanto **esclusivamente e direttamente utilizzati dall'impresa** per lo svolgimento dell'attività, a prescindere dalla classificazione catastale (immobili strumentali **per destinazione**).

Con specifico riferimento alle **imprese individuali**, è opportuno ricordare che l'immobile, oltre alle caratteristiche descritte, deve essere altresì indicato nelle **scritture contabili** (nel libro inventari o in quelli dei beni ammortizzabili a seconda del regime contabile adottato) affinché possa essere considerato **strumentale**.

Per quanto riguarda gli **esercenti arti o professioni**, gli immobili si considerano strumentali solo se gli stessi sono **utilizzati per lo svolgimento dell'attività** (in altre parole sono tali solo quelli strumentali per destinazione), **a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza**.

Sono invece **esclusi dalla deduzione** in parola sia gli **immobili utilizzati ad uso promiscuo**, sia quelli "**patrimonio**" detenuti dalle imprese (rientrano in questa categoria quelli di cui all'[articolo 90 Tuir](#), ossia **immobili abitativi** non utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa, né costituenti beni merce).

In merito al **criterio** previsto per la **deduzione**, a suo tempo la [circolare AdE 10/E/2014](#) precisò che, per le imprese, si applica il **criterio di cassa** previsto dall'[articolo 99 Tuir](#), dovendo tuttavia tener conto anche del **periodo di riferimento del tributo**.

Questo chiarimento, applicato al **2019**, significherebbe che **l'eventuale tardivo pagamento dell'Imu relativo al 2018** nel periodo d'imposta 2019 **non consentirebbe all'impresa di dedurre il 50% degli importi pagati**, bensì il **20%**, trattandosi comunque di un'imposta di competenza di un'annualità in cui vigeva una percentuale di deduzione del 20%.

Lo stesso chiarimento sarà applicabile negli anni successivi, per i quali il **D.L. 34/2019**, come detto, prevede un **incremento della percentuale di deduzione fino ad arrivare a regime alla deducibilità integrale**.

Per quanto riguarda, infine, i **professionisti**, il regime di cassa già applicabile nella determinazione del reddito dovrebbe portare alla conclusione che la percentuale di deduzione applicabile è quella **vigente al momento del pagamento a prescindere dalla competenza del tributo**.

Resta ferma una **disparità di trattamento rispetto a coloro che hanno regolarmente pagato nell'anno dovuto il tributo**, che potrebbe costituire l'unica contestazione plausibile.



ADEMPIMENTI

Imposta sostitutiva da affrancamento prorogata al 30 settembre

di **Alessandro Bonuzzi**

Nell'ambito di un'operazione di **conferimento d'azienda**, il [comma 2-ter](#) dell'**articolo 176 Tuir** dà la possibilità alla **società conferitaria** di **affrancare** il **maggior valore d'iscrizione in bilancio**, rispetto all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto presso il soggetto conferente, dei beni ricevuti e classificati tra le **immobilizzazioni materiali** e **immateriali**.

Il **riconoscimento fiscale** dei maggiori valori civilistici è condizionato al pagamento di un'**imposta sostitutiva** dell'**Ires**, dell'**Irpef** e dell'**Irap**, che deve essere richiesta per **categorie omogenee** di immobilizzazioni ed è stabilita in **misura** pari al:

- **12%** sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel **limite di 5 milioni di euro**;
- **14%** sulla parte dei maggiori valori che **eccede 5 milioni e fino a 10 milioni di euro**;
- **16%** sulla parte dei maggiori valori che **eccede 10 milioni di euro**.

Il **versamento** dell'imposta deve avvenire obbligatoriamente in **tre rate**:

- la **prima rata** deve essere pari al **30%** dell'importo complessivamente dovuto;
- la **seconda rata** deve essere pari al **40%** dell'importo complessivamente dovuto;
- la **terza e ultima rata** deve essere pari al **30%** dell'importo complessivamente dovuto.

Il **termine** per il **pagamento** delle rate è ancorato al periodo d'imposta in cui la società conferitaria **esercita l'opzione** per l'affrancamento.

Al riguardo, va tenuto conto che la scelta per il regime sostitutivo può essere effettuata, a discrezione del contribuente, nel **primo** o nel **secondo** periodo d'imposta **successivo** a quello dell'**operazione di conferimento**.

Nel primo caso, la **prima rata** deve essere versata entro il termine per il versamento del **saldo** dell'**Ires**, dell'**Irpef** e dell'**Irap** relative al **periodo d'imposta del conferimento**, mentre la **seconda** e la **terza rata** vanno versate entro il termine per il versamento del **saldo** dell'**Ires**, dell'**Irpef** e dell'**Irap** relative, rispettivamente, al **primo** e al **secondo** periodo d'imposta **successivo** a quello dell'operazione.

Ad esempio, quindi, se il **conferimento** è avvenuto nel **2018**, la **prima rata** dell'imposta sostitutiva deve essere versata entro il **termine** per il **versamento** delle **imposte** relative al **2018**.

Siccome il termine di pagamento della sostitutiva è **agganciato** alla scadenza del **saldo** dell'Ires, dell'Irpef e dell'Irap, si deve ritenere che esso possa beneficiare della **proroga al 30 settembre 2019** prevista dal Decreto crescita per i soggetti:

- nei confronti dei quali sono stati **approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale** e
- che **dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569 euro**.

Si noti che il **tempestivo pagamento** della **prima rata** entro il prossimo 30 settembre, per i conferimenti avvenuti nel 2018, è fondamentale poiché **perfeziona** l'affrancamento.

In alternativa, l'**opzione** per il riconoscimento dei maggiori valori civilistici rispetto a quelli fiscali può essere esercitata con un **anno di ritardo** e, quindi, nel **secondo anno successivo** a quello in cui è avvenuto il conferimento (nell'esempio, nel 2020).

Va da sé che in tal caso la seconda e la terza rata dell'imposta sostitutiva dovranno essere versate entro il termine per il versamento del **saldo** delle imposte relative, rispettivamente, al **secondo** e al **terzo** periodo d'imposta **successivo** a quello dell'operazione.

Ad ogni modo l'affrancamento deve risultare dalla **dichiarazione** dei **redditi** e dell'**Irap** del periodo d'imposta nel corso del quale è stato posto in essere il **conferimento** oppure, in caso di opzione ritardata, dalla dichiarazione dei redditi e dell'Irap del **periodo d'imposta successivo**.

L'**anno** di opzione influenza il periodo d'imposta a **decorrere** dal quale i maggiori valori civilistici si considerano **riconosciuti fiscalmente**. Infatti, ai fini del calcolo degli ammortamenti, il riconoscimento fiscale decorre dal periodo d'imposta in cui è versata la **prima rata** dell'imposta sostitutiva.

Infine, è appena il caso di ricordare che la disciplina dell'affrancamento di cui al [comma 2-ter](#) dell'**articolo 176 Tuir** trova applicazione anche in occasione di operazioni di **fusione** e di **scissione**.

Master di specializzazione
**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Soggetti Irpef e perdite d'impresa

di **Federica Furlani**

A seguito della modifica dell'**articolo 8, commi 1 e 3, Tuir** ad opera della **Legge di Bilancio 2019 (articolo 1, comma 25, L. 145/2018)** a decorrere dal 2018 sono state introdotte rilevanti modifiche alle disposizioni in tema di **perdite fiscali conseguite da soggetti Irpef titolari di reddito di impresa**, che hanno richiesto il relativo adeguamento dei modelli dichiarativi (**rigo RF 100 e RG 35 modello Redditi PF 2019**).

Sono rimaste invece **inalterate** le altre disposizioni dell'**articolo 8 Tuir** relative al **regime delle perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni**.

A regime, pertanto, per le imprese individuali **in contabilità semplificata o ordinaria**, e per i soci di società di persone in contabilità semplificata o ordinaria, si applicano le stesse regole in materia di perdite d'impresa previste per le società di capitali: **scomputo delle perdite da redditi della stessa categoria** (redditi d'impresa) **con possibilità di riporto delle eccedenze senza limiti temporali ma nel limite dell'80% del reddito di ciascun periodo d'imposta successivo**.

Ricordiamo che, **fino al 2017**:

- per le imprese Irpef **in contabilità semplificata** era possibile lo computo delle perdite maturate dal reddito complessivo (e quindi anche da altre categorie reddituali) senza possibilità di riporto delle eccedenze nei periodi d'imposta successivi;
- per le imprese Irpef **in contabilità ordinaria** era possibile lo scomputo delle perdite solo da redditi della stessa categoria (redditi d'impresa) e con possibilità di riporto delle eccedenze entro il quinto periodo d'imposta successivo (senza limiti temporali le **perdite conseguite nei primi tre periodi d'imposta**).

La legge di Bilancio ha previsto una **disciplina transitoria per le imprese in contabilità semplificata**.

In via **transitoria**, le perdite derivanti dall'esercizio d'impresa in **contabilità semplificata** (e quelle derivanti da partecipazioni in società in contabilità semplificata) **maturate nei periodi d'imposta 2018 e 2019** possono essere computate in diminuzione **nel limite del 40%** dei redditi d'impresa conseguiti nel periodo d'imposta **2019** e del **60%** dei redditi d'impresa conseguiti nel periodo d'imposta **2020**.

Inoltre, le **perdite del periodo d'imposta 2017**, per la parte non compensata ai sensi

dell'**articolo 8, comma 1 Tuir**, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della **L. 145/2018**, sono computate in diminuzione dei relativi **redditi conseguiti nei periodi d'imposta 2018 e 2019**, in misura non superiore al **40%** dei medesimi redditi, e nel periodo d'imposta **2020**, in misura non superiore al **60%** dei medesimi redditi.

Dal **2021** è invece applicabile la **percentuale dell'80% prevista a regime.**

Per quanto riguarda **l'operatività delle disposizioni transitorie** dirette alle imprese semplificate, l'Agenzia delle entrate, nel corso di Telefisco 2019, ha precisato che la **perdita ricade nel regime transitorio** se, nel periodo d'imposta del realizzo, l'impresa adotta/va la contabilità semplificata, **non rilevando il successivo passaggio alla contabilità ordinaria**.

La disciplina transitoria sopra descritta vale solo per i soggetti in **contabilità semplificata**. Per quelli in **contabilità ordinaria**, sulla base di quanto previsto dalla [circolare 53/E/2011](#) emanata a seguito della modifica prevista per le perdite conseguite dai soggetti Ires dall'[articolo 23, comma 9, D.L. 98/2011](#), la nuova disciplina del riporto delle perdite (riporto illimitato con scomputo nel limite dell'80% del reddito del periodo) dovrebbe essere applicabile anche alle **perdite maturate nei 5 periodi d'imposta anteriori** (2013-2017).

Nel **modello Redditi PF 2019** i righi coinvolti nelle predette modifiche sono il **rigo RF 100** del quadro RF (per le imprese in contabilità ordinaria) e il **rigo RG35** del quadro RG (per le imprese in contabilità semplificata), dove:

- nella **colonna 1** andranno indicate le perdite derivanti dall'esercizio d'impresa in contabilità semplificata maturate nel **periodo d'imposta 2017**;
- nella **colonna 2** andranno indicate le perdite derivanti dall'esercizio d'impresa in **contabilità ordinaria maturate dal periodo d'imposta 2013 a quello 2017**;
- nella **colonna 3** andranno indicate le perdite derivanti dall'esercizio d'impresa in **contabilità ordinaria** maturate nei primi tre anni (fino al 2017);
- nella **colonna 4** andrà indicato l'ammontare delle perdite derivanti dalla partecipazione in società di persone ed assimilate esercenti attività d'impresa nonché da partecipazione in società che abbiano optato per il regime di trasparenza ai sensi dell'[articolo 116 Tuir](#), risultanti dal **quadro RH** (sia in contabilità ordinaria che semplificata).

RF100	Perdite d'impresa portate in diminuzione del reddito (di cui degli anni precedenti	Misura limitata 40%	Misura limitata 80%	Misura Piena	4
	1	2	3		

RG35	Perdite d'impresa portate in diminuzione del reddito (di cui degli anni precedenti	Misura limitata 40%	Misura limitata 80%	Misura Piena	4
	1	2	3		

Seminario di specializzazione

**IVA INTERNAZIONALE 2020 NOVITÀ
NORMATIVE E CASISTICA PRATICA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ADEMPIMENTI

Corrispettivi: obblighi di certificazione e conservazione

di **Davide Albonico**

Con l'avvento dei “**corrispettivi telematici**” cambieranno le modalità con le quali gli operatori del settore dovranno certificare e conservare i dati delle transazioni poste in essere.

In particolare, il nuovo obbligo si applicherà **dal 01.01.2020** per la **generalità dei commercianti al minuto** ex [articolo 22 D.P.R. 633/1972](#) (a tal proposito si rimanda ad un [precedente approfondimento](#)).

Ciò detto, si ritiene però doveroso **ripercorrere brevemente la normativa previgente**, anche e soprattutto in considerazione del fatto che le transazioni avvenute prima dell'avvio della trasmissione telematica dei corrispettivi devono in ogni caso essere **certificate e conservate a norma di legge**.

Ai sensi dell'[articolo 22 D.P.R. 633/1972](#), le operazioni effettuate da **commercianti al minuto** e soggetti assimilati **non sono soggette all'obbligo di emissione della fattura**, sempreché il documento non sia espressamente richiesto dal cliente.

In tali casi, l'[articolo 1 D.P.R. 696/1996](#) prevede **l'obbligo di certificazione fiscale** dell'operazione attraverso l'emissione, in luogo della fattura, della **ricevuta** o dello **scontrino fiscale** o, in ultimo, del **documento commerciale**, ai sensi dell'[articolo 12, comma 1, L. 413/1991](#).

La [circolare n. 97 del 04.04.1997](#) aveva inoltre precisato che “*i corrispettivi per i quali ricorre l'obbligo della certificazione ai sensi dell'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, potranno essere documentati, a scelta del contribuente, con l'emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale*”. Pertanto, essendo la **ricevuta fiscale alternativa allo scontrino fiscale**, il contribuente poteva liberamente scegliere se utilizzare l'una o l'altra modalità di certificazione.

L'ammontare dei compensi giornalieri così certificati, doveva essere annotato nel **registro dei corrispettivi**, di cui all'[articolo 24 D.P.R. 633/1972](#), **ivi compreso l'ammontare delle operazioni documentate con l'emissione delle fatture**, entro il giorno non festivo successivo ogni operazione.

La **L. 18/1983**, ed il relativo [decreto attuativo del 23.03.1983](#), stabiliva inoltre che lo **scontrino doveva essere rilasciato obbligatoriamente utilizzando esclusivamente speciali registratori di cassa** che dovevano essere in grado di produrre e stampare, oltre al normale **scontrino fiscale**,

anche:

- apposito **scontrino di chiusura giornaliera**, progressivamente numerato contenente il numero degli scontrini emessi nella giornata ed il totale complessivo giornaliero dei corrispettivi delle operazioni effettuate;
- un **giornale di fondo**, contenente il numero progressivo degli scontrini, l'ammontare complessivo dell'operazione nonché il totale complessivo giornaliero dei corrispettivi delle operazioni effettuate.

Quanto invece agli **obblighi di conservazione**, l'[articolo 16 del citato Decreto 23.03.1983](#) e, in senso conforme, la **circolare n. 60 del 10.06.1983**, stabiliscono che, in tema di obblighi di conservazione documentale, *"I registri e i documenti previsti dal presente decreto, ad eccezione del giornale di fondo, devono essere **tenuti e conservati ai sensi dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. Il giornale di fondo deve essere conservato per un biennio a decorrere dalla data dell'ultima operazione** ivi riportata; il libretto di dotazione dell'apparecchio deve essere conservato per il periodo di uso dell'apparecchio cui si riferisce. E' ammesso l'impiego di sistemi fotografici di conservazione secondo modalità previamente approvate dall'amministrazione finanziaria."*

Secondo l'[articolo 39](#) citato, i registri, **le fatture e gli altri documenti devono essere conservati fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale**, stabilito dall'[articolo 2220 cod. civ.](#) (per via del richiamo all'[articolo 22 D.P.R. 600/1973](#)) e, agli effetti tributari, dall'[articolo 8, comma 5, L. 212/2000](#) – Statuto dei diritti del contribuente.

Tale norma va però interpretata nel senso che **l'ultrattività dell'obbligo di conservazione oltre il termine decennale opera solo se l'accertamento, iniziato prima del decimo anno, non sia stato definito prima di tale scadenza** (cfr. Cassazione, [sentenza n. 1089 del 02.05.2017](#) e [sentenza n. 9834 del 13.05.2016](#); [Aidc norma di comportamento n. 200](#)).

Nell'attuale panorama normativo il processo di **conservazione dei documenti rilevanti ai fini fiscali** può essere effettuato tramite **due distinte metodologie**:

- **analogica**;
- **informatica/elettronica**.

La procedura **analogica** prevede il riporto dei dati eventualmente contenuti nei sistemi informatici su un supporto cartaceo.

La procedura **informatica** comporta, invece, il mantenimento dei dati in formato elettronico tramite l'esecuzione di un'apposita procedura volta a garantire l'origine e l'immodificabilità degli stessi, nonché le funzioni di ricerca e di leggibilità nel tempo.

La normativa civilistica ([D.Lgs. 82/2005](#)) e quella fiscale ([D.M. 23.01.2004](#); [circolare AdE](#)

[45/E/2005](#)) consentono poi la **conservazione in formato elettronico**:

- di **documenti originariamente emessi in forma cartacea**;
- di **documenti che, fin dall'origine, sono stati creati solo in forma elettronica**.

Con particolare riferimento allo **scontrino fiscale**, la [circolare AdE 36/E/2006](#) richiamando l'[articolo 1, comma 3, del citato D.M. 23.03.1983](#), chiarisce come lo stesso debba essere emesso in **forma cartacea**.

Ciò non impedisce, tuttavia, che il **giornale di fondo** venga conservato in **formato digitale**, purché garantisca la non alterabilità delle informazioni ivi memorizzate (con **Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 31 maggio 2002** è difatti stata introdotta la possibilità di tenere, in alternativa alla modalità cartacea, un **giornale di fondo elettronico – DGFE**).

Pertanto, fermo restando l'**obbligo di emissione dello scontrino cartaceo**, il contribuente può in questo caso beneficiare di un sistema di conservazione elettronica del giornale di fondo, in **alternativa alla conservazione cartacea**, con evidenti benefici in termini tecnico giuridico oltre che logistico aziendale.

Come chiarito nelle stesse motivazioni al Provvedimento del 2002, l'utilizzo del giornale di fondo elettronico avrebbe la caratteristica di rendere i dati riportati negli scontrini fiscali sicuri, non alterabili e archiviabili in forma indelebile, tali da **conservare la loro valenza anche fiscale ben oltre il biennio previsto dalla legge**.

Il giornale elettronico potrebbe fungere da archivio elettronico e, in linea con le regole di semplificazione, portare ad una rilevante attenuazione dei costi di acquisizione e di conservazione del materiale cartaceo utilizzato, purché rispetti tutti i requisiti richiesti dalle norme in materia (a tal proposito si veda il [D.P.C.M. 03.12.2013](#), CAD Codice dell'amministrazione digitale, ...).

Sempre l'Agenzia, in una risposta ad uno specifico interpello sollevato da un'associazione di categoria (**consulenza giuridica n. 954-8/2014 del 15 luglio 2014**), ha confermato che il DGFE può essere considerato un **valido supporto di conservazione dei documenti rilevanti ai fini fiscali in alternativa alla conservazione cartacea** (si veda ancora la [circolare AdE 36/E/2006](#)).



LAVORO E PREVIDENZA

I chiarimenti sull'inquadramento previdenziale dei lavoratori agricoli

di **Luigi Scappini**

L'Inps, con la [circolare n. 94 del 20 giugno](#) scorso, ha offerto alcuni **chiarimenti** in merito all'assoggettamento a **contribuzione agricola unificata** nell'ipotesi di **dipendenti** di **enti associativi**.

Presupposto è che, come stabilito dall'**articolo 49 L. 88/1989**, i **datori di lavoro** che svolgono in via principale una delle attività di cui all'[articolo 2135, comma 1, cod. civ.](#), sono tenuti ad assolvere la suddetta **contribuzione agricola** anche per gli eventuali **operai** assunti alle proprie dipendenze.

L'Istituto ha ritenuto utile fornire i chiarimenti in ragione dell'**evoluzione organizzativa** delle strutture che operano nel **settore agricolo**.

Il documento focalizza, in particolare, l'attenzione sugli **enti** che **esercitano non le attività agricole** ex se di cui all'[articolo 2135, comma 1, cod. civ.](#) (coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento di animali), ma quelle **connesse** individuate dal successivo **comma 3** e che, quindi, sebbene attinenti il processo produttivo, le svolgono **senza un legame con l'attività principale**.

Come noto, l'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 228/2001](#), considera imprenditori agricoli anche le **cooperative di imprenditori agricoli** e i loro **consorzi** nel caso in cui **utilizzino** per lo svolgimento delle attività connesse prevalentemente **prodotti** dei **soci** o, nel caso di erogazione di beni e servizi, lo facciano, sempre in via prevalente, verso i propri soci.

È di tutta evidenza che tali **cooperative**, per essere considerate a tutti gli effetti **imprenditori agricoli**, hanno l'obbligo di avere la propria **compagine sociale** composta da **solì imprenditori agricoli**, ovvero soggetti già in possesso della qualifica agricola, iscritti alla gestione previdenziale agricola per l'attività esercitata, oppure l'iscrizione alla **gestione autonoma dei coltivatori diretti** o degli **Iap**.

Al rispetto dei requisiti di cui sopra, le cooperative e loro consorzi sono tenute alla **contribuzione unificata per gli operai dipendenti**.

Analoghe considerazioni vanno fatte anche per le **società** che svolgono le attività "connesse" di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli, che, ai sensi dell'[articolo 1, comma 1094, L. 296/2006](#) (la Finanziaria per il

2007), sono considerate imprenditori agricoli a condizione che le attività di cui sopra siano effettuate solamente per i **prodotti ceduti da parte dei soci**.

Infatti, anche in questo caso è richiesto che i **soci** siano **esclusivamente imprenditori agricoli**.

Si ricorda, inoltre, che **a prescindere dal rispetto dei requisiti sopra individuati**, non sono mai considerate imprenditori agricoli le **Spa**.

La [circolare 94/2019](#), ricorda che, con riferimento alle **cooperative di trasformazione ex L. 240/1984**, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 2](#), *“qualora non si verifichi la condizione di cui all'articolo precedente (articolo 1, ndA), le imprese cooperative e loro consorzi, menzionati nell'articolo stesso, sono inquadrati, ai fini previdenziali, nel settore dell'agricoltura.”*; e ciò si verificherà tutte le volte in cui l'attività di **trasformazione, manipolazione e commercializzazione** è **prevalentemente** svolta su **prodotti** agricoli e zootecnici **propri** o **conferiti dai soci**.

Resta fermo, precisa l'Istituto che, **limitatamente alla cassa integrazione**, alla **cassa unica assegni familiari** e all'**assicurazione contro gli infortuni sul lavoro**, trovano applicazione le **regole del settore industria**.

Oggetto di analisi sono anche le **organizzazioni di produttori (OP)** come disciplinate dal **D.Lgs. 102/2005** che, nell'ipotesi in cui **rispettino** una delle **forme giuridiche** ammesse – società di capitali aventi a oggetto la commercializzazione dei prodotti agricoli, società cooperative agricole e loro consorzi e società consortili ex [articolo 2615-ter, cod. civ.](#) – saranno inquadrate nel **settore agricolo** quando **svolgeranno** una delle **attività connesse** di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#)

In tutti i casi sin qui esaminati, per poter riconoscere la **natura agricola**, è necessario che le attività connesse siano effettuate **direttamente dall'ente** utilizzando i **propri mezzi aziendali** e con la **direzione e il controllo degli operai occupati**.

Al contrario, non potranno **mai** essere inquadrate nel **settore agricolo** quelle **società o cooperative** che *“**si limitano ad assumere la manodopera per poi metterla a disposizione dei soci**”*.

Da ultimo, l'**Inps** ricorda come esistano dei casi in cui, pur **non essendo il datore di lavoro un imprenditore agricolo**, i **dipendenti assunti**, agli **effetti previdenziali e assistenziali**, sono **assicurati** come lavoratori **agricoli dipendenti**.

Il riferimento è ai casi previsti dall'[articolo 6 L. 92/1979](#) aventi a oggetto l'inquadramento dei dipendenti di **imprese** operanti in settori economici diversi da quello agricolo ma che **svolgono, oltre** alle specifiche **attività previste, anche** una o più **attività** di cui all'**articolo 6** richiamato, che introduce un'**elencazione tassativa**.

Ne deriva che, come affermato dalla [circolare 94/2019](#), è *“da escludere che **le attività di servizi e***

*di supporto al processo produttivo, quali ad esempio la potatura, la semina, la fornitura di macchine agricole, svolte da imprese non agricole, **diano luogo all'iscrizione degli operai nella gestione agricola**; questi ultimi devono quindi essere assicurati alla **gestione previdenziale di appartenenza in base all'inquadramento aziendale** (commercio o servizi)".*

Seminario di specializzazione

L'IMPRESA AGRICOLA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)