

Società agricole e test di operatività

di [Antonio Gigliotti](#)

Publicato il 12 Novembre 2010

Anche le società agricole, pur determinando il reddito "catastalmente", sono soggette alla normativa sulle società di comodo...

La normativa delle società di comodo abbraccia anche quelle agricole

Queste ultime, infatti, non godono di alcuna causa di esclusione o disapplicazione automatica della disciplina. Il chiarimento è arrivato con la circolare n. 50/E dell'1 ottobre, con cui l'Agenzia delle Entrate effettua una panoramica sulle disposizioni che hanno aperto le porte della determinazione catastale del reddito alle società di persone, alle Srl e alle cooperative che svolgono in via esclusiva attività agricola (Circolare n.50 del 01/10/2010).



Circolare 50/2010

L'Agenzia delle Entrate con circolare **n.50/E del 01/10/2010**, si è interessata del regime agevolato previsto per le società agricole non costituite in forma di spa o di sapa di cui all'art. 1 comma 1093 della legge 27 dicembre 2006 n.296 (Finanziaria 2007).

Destinatari

Secondo quanto contenuto nel comma 1093 della Finanziaria 2007:

“Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell’articolo 2 del decreto legislativo 29

marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni".

Quando si è "società agricole"

Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative possono qualificarsi come società agricole se:

1. **l'oggetto sociale** prevede l'esercizio "esclusivo" delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile;
2. la **ragione sociale** (se trattasi di società di persone) **o denominazione**

Con particolare riferimento al requisito della "**esclusività**" la circolare 50/2010, ricorda come l'articolo 2135 del codice civile dispone che:

"è imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse".

In base al combinato disposto dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004 e dell'articolo 2135 del codice civile, **si è quindi in presenza di una società agricola** quando **nell'oggetto sociale** della stessa **è previsto l'esercizio esclusivo delle attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e delle attività connesse.**

Quando non si ha la società agricola

E' sempre la circolare 50/E/2010 che precisa come non costituiscono società agricole quelle che a prescindere dall'oggetto sociale esercitano attività:

- di cui **all'articolo 2195 del codice civile**, vale a dire:
 1. attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
 2. attività intermediaria nella circolazione dei beni;
 3. attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
 4. attività bancaria o assicurativa; altre attività ausiliarie delle precedenti;
- di cui **all'articolo 55 del TUIR, comma 2, lettere a) e b)**, ovvero:

1. attività organizzata in forma di impresa diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile;
2. attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne.

Il principio di esclusività

Il principio di **esclusività** che caratterizza le società agricole non viene meno, tuttavia, quando la società pone in essere delle **attività strumentali** a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale. In altri termini le operazioni ritenute funzionali allo svolgimento dell'attività esclusiva sono compatibili con l'oggetto sociale in quanto cosiddette attività strumentali che non connotano l'oggetto sociale medesimo. Ciò significa che non perdono la qualifica di società agricola quelle che pongono in essere operazioni commerciali, industriali, ipotecarie e immobiliari volte a potenziare o migliorare l'attività agricola stessa. Quindi, ad esempio, acquistare o prendere in affitto terreni o fondi rustici per ampliare la propria attività agricola oppure contrarre un finanziamento per acquistare un bene (trattore) necessario alla coltivazione del terreno, costituisce un atto strumentale al conseguimento dell'oggetto sociale che non modifica la natura dell'attività esercitata bensì la completa. In sostanza, lo svolgimento di attività strumentali non incide sul concetto dell'esclusività nella misura in cui contribuisce allo svolgimento dell'attività agricola senza snaturare la capacità di produzione di reddito della società che deve originare principalmente dalle attività agricole.

Quando si perde il carattere di esclusività

Il requisito dell'“*esclusività*” viene meno in caso di possesso di partecipazioni in altre società salvo che sussistano contestualmente le seguenti condizioni:

- la partecipata sia anch'essa una società agricola che, dunque, svolge esclusivamente le attività di cui all'articolo 2135 del codice civile;
- i dividendi derivanti dal possesso di tali partecipazioni siano inferiori ai ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività agricole svolte direttamente dalla partecipante.

Regime opzionale

Nella circolare in oggetto viene precisato come il regime d'imposizione introdotto dal legislatore con il comma 1093 della finanziaria 2007 che si pone in alternativa al regime analitico di determinazione del reddito d'impresa, le cui regole sono contenute nella sezione I del capo II del titolo II del TUIR, è

opzionale. L'esercizio dell'opzione e la sua efficacia è disciplinato dall'articolo 2 del regolamento, secondo cui

“ai fini delle modalità di esercizio dell'opzione di cui all'articolo 1 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni recate dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442”.

Le modalità dell'opzione

Le società agricole che intendono optare per la tassazione catastale introdotta dal comma 1093 della finanziaria 2007, sono tenute in base all'articolo 2, comma 1, del decreto n. 442 del 1997

“... a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata”.

Ai sensi del successivo comma 2 dello stesso articolo

“Nel caso di esonero dell'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta è comunicata con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto”.

In particolare, una società agricola che intenda optare per la tassazione catastale deve possedere i requisiti richiesti fin dall'inizio del periodo d'imposta e comunicare la propria scelta nella prima dichiarazione (IVA o dei redditi) da presentare.

Esempio

Così, ad esempio, se una società agricola ha adeguato il proprio statuto e svolge in via esclusiva attività agricola a decorrere dall'1 gennaio 2010 deve comunicare l'opzione nella dichiarazione IVA o nella dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del 2011 (IVA 2011 o UNICO SP o SC 2011).

Durata opzione

Una volta effettuata l'opzione il contribuente è vincolato alla concreta applicazione del regime scelto almeno per un triennio ai sensi del successivo articolo 3 del citato decreto n. 442 del 1997 il quale, nell'ultimo periodo, dispone che

“Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata”.

Disposizione transitoria

Al fine di evitare l'ingiustificata esclusione di società svolgenti in via esclusiva attività agricole ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile sin dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del regolamento di attuazione, è stata inserita all'articolo 6 **una disposizione transitoria**. Ai sensi di tale ultima disposizione è stata consentita l'opzione per il regime in esame alle società che entro il medesimo periodo d'imposta inseriscono nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola" ed hanno adeguato lo statuto.

Società agricole dall'1 gennaio 2007

Quindi, le società che svolgevano esclusivamente attività agricola dal 1° gennaio 2007, ma non avevano i requisiti formali di cui al citato articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, hanno potuto esercitare l'opzione per l'esercizio 2007 se hanno adeguato lo statuto entro il 31 dicembre 2007. In tal caso l'opzione poteva essere esercitata nella prima dichiarazione presentata (modello IVA 2008 e UNICO SP o SC 2008).

Dal 2008

A decorrere dal periodo d'imposta successivo (2008), le società che svolgono esclusivamente attività agricola sin dall'inizio del periodo d'imposta, ma non hanno i requisiti formali previsti dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004 non possono esercitare l'opzione per il medesimo periodo d'imposta anche se provvedono a inserire nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola" ed adeguano lo statuto. In tal caso, l'opzione può essere esercitata per il periodo di imposta 2009 nella dichiarazione annuale IVA 2010 o nel modello Unico SP o SC 2010. Viene altresì precisato, come laddove vengano meno in capo ai soggetti optanti i requisiti prescritti dalla norma, l'opzione perde efficacia dal periodo d'imposta in corso alla data in cui si verifica l'evento caducativo.

Determinazione reddito imponibile

Le modalità di determinazione del reddito imponibile sono contenute nell'articolo 3, comma 1, del regolamento, secondo il quale

"il reddito dei soggetti di cui all'articolo 1 determinato ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi è considerato reddito d'impresa.

Con tale disposizione il legislatore fiscale ha stabilito che per effetto dell'opzione il reddito imponibile delle società agricole, determinato applicando i criteri catastali, non muta categoria di appartenenza, in quanto è considerato reddito d'impresa.

Società agricola “di comodo”

Anche le società agricole, secondo quanto afferma la circolare 50/E/2010, sono chiamate ad “affrontare” il test dell’operatività, a tale proposito la stessa circolare afferma che le società agricole non godono, come si desume dall’articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994, e dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008, di alcuna causa di esclusione o disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative. Le società agricole che non superano il “**test di operatività**”, in quanto i ricavi effettivi sono inferiori a quelli presunti possono, però, presentare istanza di **interpello disapplicativo**, facendo valere situazioni oggettive, debitamente documentate, tipiche del proprio settore (ad es. le attività propedeutiche alla coltivazione del fondo, calamità naturali, ecc.), che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi, di rimanenze e di proventi (ossia il superamento del test di operatività) nonché del “reddito minimo” previsto dall’articolo 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994. La circostanza che la società per effetto dell’esercizio dell’opzione determini un reddito effettivo inferiore a quello minimo può essere apprezzato nell’ambito dell’interpello al solo fine di disapplicare, come previsto dalla circolare n. 25/E del 4 maggio 2007, l’obbligo di dichiarare il “reddito minimo”. Tale circostanza risulta, del resto, del tutto irrilevante per superare il *test* di operatività in quanto lo stesso si fonda sul confronto tra i ricavi minimi presunti con i ricavi effettivi che non sono in alcun modo influenzati dalle modalità di determinazione del reddito d’impresa. Anche in caso di accoglimento della predetta istanza, resta fermo l’assoggettamento alla determinazione del reddito minimo IRAP, secondo le regole previste dal comma 3-*bis* dell’articolo 30, e alle limitazione stabilite ai fini Iva dal successivo comma 4 dello stesso articolo 30. Secondo l’Agenzia, quindi, la disapplicazione varrebbe soltanto per le imposte sui redditi e non per IRAP e IVA.



11 novembre 2010 Antonio Gigliotti