

Chiarimenti ministeriali sulle società agricole

di Federico Gavioli

E' certamente di rilievo la circolare n.50/E del 1° ottobre, con cui l'Agenzia delle Entrate effettua una panoramica sulle disposizioni introdotte dal legislatore che hanno aperto le porte per la determinazione catastale del reddito alle :

- ✓ società di persone;
- ✓ società a responsabilità limitata;
- ✓ società cooperative che svolgono in via esclusiva l'attività agricola.

Allo scopo di sviluppare e sostenere la crescita del settore agricolo negli ultimi anni sono stati emanati diversi provvedimenti normativi che hanno innovato sia la disciplina civilistica, sia quella fiscale.

A tal fine è stata, pertanto, introdotta nell'ordinamento la figura di "società agricola" con l'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, quindi, con un successivo atto normativo, è stato previsto per dette società un sistema di tassazione più favorevole. La Finanziaria 2007¹ ha, infatti, previsto che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola, possono optare per la tassazione su base catastale prevista dall'articolo 32 del DPR 917/86.

La norma in esame nasce, dunque, con l'obiettivo di incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali, attraverso il mantenimento in capo alle società che rivestono la qualifica di "società agricole" di un particolare sistema di determinazione del reddito, che costituisce un regime naturale di tassazione solo per le persone fisiche, società semplici e enti non commerciali.

¹ Cfr. comma 1093 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

La disposizione contenuta nella Finanziaria 2007 ha trovato attuazione con il Regolamento adottato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali del 29 settembre 2007, n. 213.

L'articolo 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004, rubricato "Società agricole", al comma 1 dispone che *"la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola"*.

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

- a) l'oggetto sociale prevede l'esercizio "esclusivo" delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile;
- b) la ragione sociale (se trattasi di società di persone) o denominazione sociale (se trattasi di società di capitali) contiene l'indicazione "società agricola".

L'articolo 2135 del codice civile dispone che: *"E' imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse"*.

Per effetto del combinato disposto dell'articolo 2 del citato D.lgs. n. 99 del 2004 e dell'articolo 2135 del codice civile, si è 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 le società non sono agricole

La circolare ministeriale precisa che non costituiscono società agricole quelle che, a prescindere dall'oggetto sociale, esercitano attività:

1) di cui all'articolo 2195 del codice civile, vale a dire:

- a) attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- b) attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- c) attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- d) attività bancaria o assicurativa;
- e) altre attività ausiliarie delle precedenti;

2) di cui all'articolo 55 del DPR 917/86 , comma 2, lettere a) e b), ovvero:

a) attività organizzata in forma di impresa diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile;

b) attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne.

Il principio di esclusività che caratterizza le società agricole non viene meno, in ogni caso, quando la società pone in essere delle attività strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale. In sintesi 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. In pratica 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.

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.

Quando viene meno il requisito dell'esclusività

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

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

Regime di tassazione

Le società agricole che intendono optare per la tassazione catastale introdotta dalla Finanziaria 2007 devono² “... a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata ... 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”.

E' opportuno evidenziare che 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 : se una società agricola ha adeguato il proprio statuto e svolge in via esclusiva attività agricola a decorrere dal 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)

² Cfr. articolo 2, comma 1, del decreto n. 442 del 1997.

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”*.

Come si determina il 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.

Il comma 2 dello stesso articolo 3 prevede, inoltre, che *“Il reddito derivante dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali non ricomprese nella determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi va calcolato secondo le ordinarie regole per la determinazione del reddito d'impresa”*.

Secondo tale ultima disposizione le società che svolgono attività agricole oltre i limiti fissati dall'articolo 32 del DPR 917/86, determinano la base imponibile analiticamente ai sensi dell'articolo 56 e seguenti dello stesso DPR 917/86.

Rientrano nella determinazione analitica del reddito le seguenti attività :

- a) di produzione di vegetali eccedente il limite del doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;
- b) di allevamento di animali in numero superiore rispetto a quello stabilito con decreto ministeriale tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata;
- c) agricole connesse che hanno ad oggetto beni provenienti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali non contemplati nella tabella allegata al decreto ministeriale previsto dalla lettera c) del comma 2 dell'articolo 32 del DPR 917/86;
- d) di fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile;
- e) agrituristica (è sempre produttiva di reddito d'impresa).

Opzione per i criteri catastali

Il presupposto che il reddito delle società che optano per l'applicazione dei criteri catastali non cambia natura, comporta che le società che scelgono di optare per la nuova disciplina fiscale devono mantenere inalterate le modalità di tenuta della contabilità originariamente adottate (ordinaria o semplificata) ai sensi del DPR 600/1973. La circolare evidenzia che il legislatore ha dettato delle regole da seguire per determinare i valori fiscali da attribuire agli elementi dell'attivo e del passivo al momento della fuoriuscita dal regime di determinazione catastale del reddito.

Attenzione : la società deve continuare ad applicare le vigenti regole di determinazione del reddito d'impresa evidenziando i valori fiscali che ne risultano nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, anche se il reddito imponibile è determinato con le regole previste dall'articolo 32 del DPR 917/86 .

I tecnici delle Entrate precisano, per esempio, che la società continuerà ad effettuare gli ammortamenti con conseguente riduzione del valore fiscale dei beni strumentali dandone evidenza nell'apposito prospetto della dichiarazione. La finalità di tale misura è quella di assicurare la continuità dei valori fiscali delle attività e delle passività delle società agricole che hanno optato per il regime in esame.

L'ingresso nel regime di determinazione catastale del reddito secondo il citato Regolamento prevede che *“i componenti positivi e negativi relativi alle attività iscritte in bilancio in esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi che consentono o dispongono il rinvio, concorrono, in via ordinaria, alla determinazione del reddito d'impresa”*.

Il legislatore si è preoccupato di assicurare la deduzione di costi e/o la tassazione di ricavi o proventi, il cui presupposto di deduzione/tassazione si è verificato in un periodo precedente a quello di vigenza dell'opzione e la cui rilevanza fiscale è stata rinviata agli esercizi successivi in applicazione degli articoli del DPR 917/86.

In altri termini, la società agricola deve continuare a dare rilievo ai componenti negativi o positivi di reddito durante i periodi d'imposta in cui è efficace l'opzione per la tassazione con le regole catastali.

Le perdite

Il citato Regolamento prevede³ prevede che *“resta ferma l'applicazione dell'articolo 84 del testo unico delle imprese sui redditi alle perdite formatesi in periodi anteriori a quello da cui ha effetto l'opzione di cui all'articolo 1”*. Tale disposizione fa salva la disciplina del riporto delle perdite prevista dall'articolo 84, del DPR 917/86, per le perdite prodotte negli esercizi precedenti a quello in cui viene esercitata l'opzione per la tassazione del reddito catastale.

³ Cfr. articolo 4, comma 4 del Regolamento di cui al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali del 29 settembre 2007, n. 213



In parole semplici, secondo il documento di prassi ministeriale analizzato, la società può portare le perdite pregresse in abbattimento del reddito determinato catastalmente.

26 ottobre 2010
Federico Gavioli