



### ***La tassazione per le società agricole: i chiarimenti della circolare n. 50/E***

#### **Premessa**

L'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.50/E del 1° ottobre 2010](#), ha finalmente offerto alcuni chiarimenti in merito alle novità, introdotte con la Finanziaria 2007, riguardanti la possibilità per le società agricole di cui al D.Lgs. n.99/04 di poter determinare, previa opzione e la sussistenza di determinati requisiti, la tassazione su base catastale in sostituzione di quella ordinaria quale contrapposizione tra costi e ricavi.

Nel presente intervento, dopo aver delineato le caratteristiche precipue delle società agricole, analizzeremo il regime applicabile alle società che optano per la tassazione catastale, senza peraltro tralasciare le modalità di esercizio dell'opzione stessa.

#### **I requisiti delle società agricole e l'esercizio dell'opzione**

Con il D.Lgs. n.99/04 è stato effettuato un consistente *restyling* del comparto agricolo. Per la parte che qui ci compete, l'art.2, rubricato "*Società agricole*", individua le società agricole e le caratteristiche che esse debbono possedere da un punto di vista squisitamente civilistico.

La lettura congiunta con l'art.1, co.1093 della L. n.296/06 (meglio nota come Finanziaria 2007) offre il quadro di sintesi dei requisiti richiesti per fruire della tassazione su base catastale ex art.32 Tuir.

Le forme societarie sono le seguenti:

- ➔ società in nome collettivo;
- ➔ società in accomandita semplice;
- ➔ società a responsabilità limitata;
- ➔ società cooperativa.

Restano escluse altre forme societarie quali le società semplici, le Spa e le Sapa ed, in linea di principio, le cooperative di trasformazione e commercializzazione.

Per quanto attiene le società semplici, si segnala come l'esclusione derivi dalla circostanza che per esse la determinazione del reddito su base catastale rappresenta il regime ordinario che, peraltro, non può nemmeno essere derogato.

Le cooperative di pura trasformazione e commercializzazione possono optare per la tassazione catastale solamente nel caso in cui posseggano terreni, poiché, è di tutta evidenza che, nell'ipotesi di assenza di terreni, siano essi di proprietà o condotti in affitto, manchi la base su cui calcolare il reddito imponibile.

Ben diverso è il ragionamento da fare in merito all'esclusione delle Spa e delle Sapa. Tralasciando considerazioni in merito alla convenienza o meno della tassazione catastale, qui preme sottolineare come la scelta operata dal Legislatore non sia scevra di elementi di criticità<sup>34</sup>.

In *primis*, è indubbio che la scelta del Legislatore, stante l'indirizzo assunto dalla Commissione europea tendente a censurare le agevolazioni concesse a categorie societarie indiscriminate, possa essere tacciata di rappresentare un aiuto di Stato<sup>35</sup>.

<sup>34</sup> In tema di convenienza per la tassazione su base catastale si rimanda a S. Muleo "*Impresa agraria ed imposizione reddituale*", Milano 2005 e F. Picciaredda "*La nozione di reddito agrario*", Milano 2004.

<sup>35</sup> Sul tema si rimanda a D.Stevanato "*La determinazione catastale per le società commerciali agricole e i problemi di equità del prelievo*" in Dialoghi di diritto tributario n.1/08.

Ma quello che lascia perplessi è la scelta di escludere le Spa e le Sapa senza una valida ragione a sostegno. Infatti, non si comprende su quali basi sia stata fatta la scelta; meglio sarebbe stato agganciare l'inclusione o meno a parametri strettamente numerici. Al contrario, tutto lascia pensare che la scelta di favorire una determinata forma societaria sottenda la volontà di escluderne a priori altre, in termini di investimenti e capitale, maggiormente strutturate.

Né si potrebbe pensare alla semplice soluzione di trasformare Spa o Sapa esistenti in Srl per poter usufruire del vantaggio *tout court* escluso dal Legislatore; l'Agenzia delle Entrate è difatti intervenuta con la [R.M. n.177/E/08](#) tacciando di elusività proprio una trasformazione regressiva da Spa a Srl posta in essere per poter accedere alla tassazione catastale. Come a dire che chi si è segnato di un peccato originale non può redimersi<sup>36</sup>.

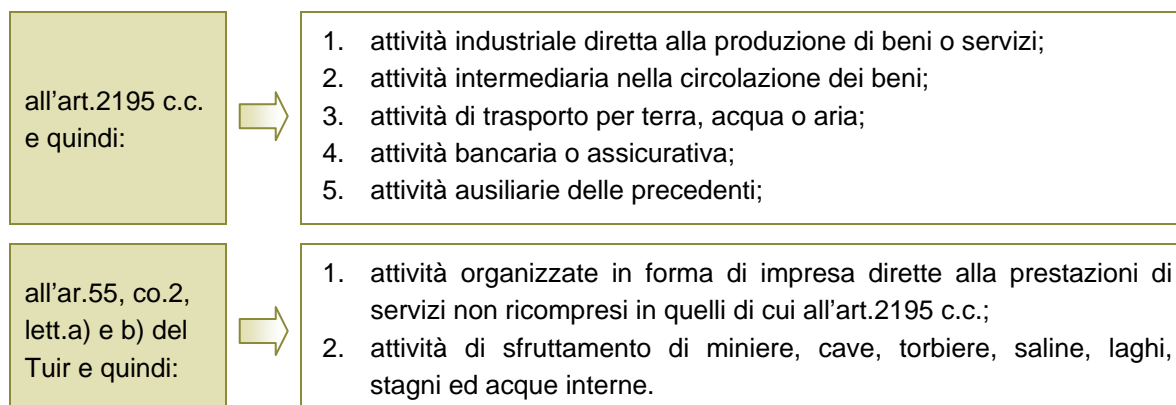
Riprendendo il filo del discorso originario, sono necessari ulteriori requisiti per poter optare per il regime di tassazione su base catastale, quali:

- ➔ l'oggetto sociale deve consistere nell'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art.2135 c.c.;
- ➔ la ragione sociale deve contenere la dizione "società agricola".

La C.M. n.50/E si è soffermata sul tema di esercizio esclusivo di attività agricole; del resto, ben poche difficoltà interpretative sussistono per quanto riguarda l'ulteriore requisito richiesto.

L'Agenzia, dopo aver precisato come le attività agricole devono essere quelle di cui all'art.2135 c.c. e, quindi, la coltivazione della terra, la silvicoltura, l'allevamento di animali e le attività connesse, precisa come l'esclusività debba essere reale.

Ecco che, allora, comporta il venir meno dell'esclusività l'esercizio simultaneo ad un'attività di cui all'art.2135 c.c., di una (a scelta) tra quelle ricomprese:



L'esclusività non viene, invece, meno, secondo quanto precisato dalla citata circolare, in caso di esercizio di un'attività, sia essa commerciale, industriale, ipotecaria o immobiliare, inquadrabile quale strumentale a quella agricola, in quanto volta a potenziare o migliorare l'attività agricola stessa. L'Agenzia precisa, difatti, come la strumentalità si possa riscontrare in tutte quelle attività che contribuiscono all'esercizio di quelle agricole, senza snaturare la redditività della società, che deve rimanere improntata, in misura prevalente, sul reddito di natura agraria.

L'Agenzia riconduce a tale fattispecie, a titolo di esempio:

- ➔ l'acquisto o l'affitto di terreni o fondi rustici per ampliare la propria attività agricola;
- ➔ il contrarre un finanziamento per acquistare un bene (trattore) necessario alla coltivazione del terreno.

<sup>36</sup> Critici sul tema si segnalano L. Miele "Interessi passivi, soggetti Irpef e trasformazione regressiva" in La Circolare Tributaria n.24/08, pag.28.

Sul punto sono sorte alcune problematiche interpretative, atteso che, in dottrina si è evidenziato come, ad esempio, la concessione in affitto di un immobile da parte della società comporta il venir meno dell'esclusività<sup>37</sup>.

Il dubbio nasce dalle esemplificazioni che l'Agenzia delle Entrate ha utilizzato nella C.M. n.50, tutte relative ad attività "negative" e mai positive (si fa l'esempio della conduzione in affitto ma non della concessione in affitto). Tuttavia, un'interpretazione restrittiva, fermo restando che la società non può sotto le mentite spoglie di agricola essere di fatto un'immobiliare, sarebbe penalizzante e, d'altra parte, un margine di elasticità è ricavabile dall'affermazione per cui, in fin dei conti, ciò che conta è che non venga snaturata la natura agraria del reddito.

In dottrina è stato segnalato come, se si rispettasse una lettura rigida del chiarimento ministeriale, si arriverebbe a negare l'esclusività anche a quelle società che concedono in affitto terreni agricoli (aggiungiamo noi ad esempio, perché non più in grado di coltivarli). Ulteriore chiarimento fornito è quello inerente eventuali partecipazioni societarie detenute che, in linea di massima, determinano il venir meno dell'esclusività, a meno che non si verifichino le due seguenti fattispecie:

- le partecipazioni si riferiscano a società agricole;
- i dividendi da esse percepiti non siano di importo prevalente rispetto al reddito conseguito dalle attività agricole.

A chiusura della tematica relativa ai requisiti necessari per poter optare per il regime della tassazione su base catastale, si rileva come gli stessi debbano sussistere a far data dall'inizio del periodo d'imposta nel quale si applicare la tassazione di favore.

L'esercizio dell'opzione trova esplicita regolamentazione all'art.2 del regolamento di cui al D.M. n.213 del 27 settembre 2007, emanato in attuazione del disposto di cui all'art.1, co.1095 della L. n.296/06, che rimanda integralmente al DPR n.442/97, con la conseguenza che l'opzione, che vincola per un triennio, deve essere manifestata nella prima dichiarazione Iva o dei redditi utile<sup>38</sup>.

### **La determinazione del reddito alla luce della circolare n.50/E**

Come detto, ai sensi dell'art.1, co.1095 della Finanziaria 2006, è stato approvato il D.L. n.213 che, di fatto, detta le regole per il passaggio da una tassazione sulla base di un imponibile originato dalla contrapposizione costi-ricavi a quella catastale, prevista dall'art.32 Tuir<sup>39</sup>.

Ancor prima di analizzare i chiarimenti forniti con la C.M. n.50/E, è importante ricordare che il reddito delle società agricole cambia modalità di determinazione ma non natura, restando lo stesso, per esplicita previsione normativa, un reddito d'impresa<sup>40</sup>. La disposizione è importante in quanto, come confermato nella C.M. n.50/E/10, restando reddito d'impresa, non si può invocare, tra l'altro, l'estromissione dei beni per finalità estranee all'esercizio dell'impresa stessa.

Fatta questa premessa, è fuori di dubbio che, prescindendo la tassazione catastale dai reali valori numerici espressi dai componenti reddituali, bisogna domandarsi il corretto trattamento da riservare agli stessi.

La circolare precisa che, indipendentemente dalle modalità di tassazione, la società deve continuare a tenere la contabilità, sia essa in forma ordinaria o semplificata.

Diversamente non potrebbe essere poiché, una volta usciti dal regime catastale, la società potrà essere chiamata a giustificare documentalmente i componenti positivi e

<sup>37</sup> Sul punto vedasi G.P. Tosoni "Per le società agricole esclusività rigorosa" in Il sole 24 ore del 2/10/10; G.P. Tosoni "Società agricole in esclusiva" in Il sole 24 ore del 5/10/10 e F.G. Poggiani "Società agricole, affitti rischiosi" in Italia Oggi del 5/10/10.

<sup>38</sup> Di prassi la prima dichiarazione da presentare sarà quella annuale Iva a meno che la società non sia esonerata dall'obbligo di presentazione, nel qual caso sarà la dichiarazione dei redditi cui si allega il quadro VO della dichiarazione annuale Iva.

<sup>39</sup> Resta inteso che in caso di superamento dei limiti previsti dall'art.32, il reddito si determinerà secondo le regole proprie dettate dal Tuir.

<sup>40</sup> Art.3, co.1 D.L. n.213 – 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.

negativi e, soprattutto, perché ai sensi dell'art.4 del D.L. n.213 vi è l'obbligo di predisporre un prospetto presente nel modello dichiarativo.

Lo stesso art. 4, al co.3, prevede che i componenti di reddito i cui effetti, nonostante fossero iscritti in precedenti esercizi, per effetto di norme di legge sono stati rinviati nel tempo (quali possono essere le plusvalenze di cui all'art.86), concorrono alla formazione dell'esercizio secondo le regole ordinarie.

Di riflesso, è corretta l'interpretazione fornita nella circolare per cui non assumono rilevanza, in costanza di opzione, quei componenti di reddito che non hanno concorso alla formazione del reddito di impresa negli esercizi precedenti per carenza del presupposto. Tali componenti debbono comunque essere rilevati nel prospetto in dichiarazione.

Le plusvalenze e le minusvalenze sono disciplinate all'art.5 del D.L. n.213/07. In questo caso è necessario differenziare a seconda che si tratti di beni mobili od immobili ed in funzione del momento di acquisto.

beni mobili	beni immobili
<ul style="list-style-type: none"><li>▶ acquistati in vigenza del reddito d'impresa: concorrono in via ordinaria. Gli ammortamenti non dedotti durante il periodo di opzione non vanno a ridurre il costo fiscalmente riconosciuto che, conseguentemente, resta l'ultimo ante opzione;</li><li>▶ acquisti in vigenza di opzione: non vi è rilevanza.</li></ul> <p>Una precisazione necessitano le quote di ammortamento che non vengono dedotte durante la determinazione del reddito su base catastale; esse, in caso di mancato rinnovo dell'opzione, andranno a ridurre il costo fiscale riconosciuto dei beni.</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ indipendentemente dal momento di acquisizione concorrono sempre secondo le regole ordinarie.</li></ul> <p>In questo caso, le quote di ammortamento "rilevate" in vigenza di opzione vanno a ridurre il costo fiscale.</p>

Da ultimo la circolare analizza il corretto trattamento da riservare alle perdite.

Se, per quanto riguarda quelle originatesi anteriormente all'opzione, non vi sono particolari problemi in quanto si rende applicabile il disposto dell'art.84 e quindi le stesse, potranno essere portate in diminuzione del reddito catastale, è possibile che, anche in vigenza dell'opzione, si possano originare delle perdite; in tal caso, esse potranno essere riportate nel rispetto dei limiti individuati dal richiamato art.84. A chiusura della circolare, l'Agenzia ricorda che le società agricole non godono di alcuna causa di esclusione o disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative e, quindi, le stesse soggiaceranno al *test*. In caso di mancato "*superamento*", le società potranno presentare istanza d'interpello disapplicativo fondato, come affermato nella circolare, su:

*"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."*

Dalla presentazione dell'istanza potrà derivare:

- un accoglimento **totale**, se in modo oggettivo la società riesce a dimostrare di non aver potuto conseguire i "ricavi minimi";
- un accoglimento **limitato** alle imposte dirette, quando la società riuscirà a dimostrare "*solamente*" l'impossibilità a dichiarare il "*reddito minimo*" a causa della sua determinazione catastale.

In dottrina, è stato segnalato correttamente come risulti stridere l'obbligo di verifica del *test* con il proposito del Legislatore: incentivare la forma societaria<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> D. Buono, op. cit.. Nella C.M. n. 50/E si legge come "*La norma in esame nasce, dunque, con l'obiettivo di incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali ...*".