

SOCIETA' AGRICOLE: ASPETTI FISCALI E RAPPORTI CON LA NORMATIVA DELLE SOCIETA' DI COMODO

1. Premessa

Tratteremo qui delle implicazioni in materia di imposte dirette che riguardano le società agricole. L'atto normativo con il quale è stata recepita questa forma societaria nell'ambito dell'ordinamento fiscale è il comma 1093 dell'art.1 L.27/12/2006 nr.296 che ha previsto la cosiddetta "tassazione catastale" per tutte le srl, snc, sas e cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi della normativa vigente. Tale normativa è stata successivamente integrata con il D.M. attuativo nr.213/2007 ed ancora (e forse tardivamente) con la Circolare 50/E del 1 ottobre 2010.

È importante sottolineare che sia nella circolare che nelle relazioni ai vari provvedimenti normativi si evidenzia come la norma fiscale abbia lo stesso scopo della normativa introduttiva nel tentare di incentivare un maggiore ricorso all'uso dello strumento societario (al di là della forma della società semplice) in agricoltura, agevolandone anche in parte il trattamento fiscale.

Di seguito, brevemente, i tratti della disciplina in esame.

2. Ambito soggettivo

Norma riservata alle società agricole che possiedono i due requisiti:

- dicitura società agricola nella ragione sociale;
- oggetto sociale che prevede esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art.2135 C.C.

I requisiti devono sussistere dall'inizio del periodo d'imposta.

Sul requisito di esclusività di può dire:

- esclusività di oggetto: il che significa che è la volontà dei soci a determinare una autolimitazione dell'attività aziendale e a creare implicitamente un vincolo di destinazione sui beni aziendali stessi.
- L'esclusività non esclude la possibilità di far ricorso all'esercizio di attività accessorie e strumentali
- Le attività strumentali sono quelle che rendono possibile il conseguimento dell'oggetto sociale: operazioni immobiliari e finanziarie in genere. Naturalmente anche la strumentalità può essere abusata. Si pensi all'acquisizione di un terreno in predicato di divenire edificabile che viene venduto a breve termine. In quel caso si potrebbe contestare la strumentalità, anche se in effetti la norma fa riferimento ad "attività" e non a singole operazioni.
- Accanto alle attività strumentali possono coesistere anche attività accessorie, che sono un necessario completamento dell'attività agricola di base e possono anche essere extra agricole. Si pensi ai compensi che la società potrebbe conseguire a seguito della concessione dei propri terreni per lo spargimento di fanghi o scarti da allevamento. Questa attività, sebbene extra agricola come precisato dalla R.M. 74 del luglio 2010 è senz'altro accessoria all'attività agricola.
- Si discute molto invece della possibilità di considerare accessoria la concessione in locazione di parte del patrimonio della società. Si ritiene che la locazione di terreni, sebbene per usi agricoli, costituisca una violazione del principio di esclusività perché viola il principio di destinazione dei beni. Qualche dubbio ci può essere sulla concessione in locazione di un immobile abitativo: per esempio fabbricato rurale abitato da un dipendente, o anche da un soggetto che si occupa anche senza vincoli lavorativi del fondo circostante. In questo caso peraltro si pone il problema di come tassare questa locazione: assorbita dal reddito dei terreni o in modo forfetario secondo quanto previsto per i redditi di tutti gli immobili non strumentali?

3. Modalità di esercizio dell'opzione

Va comunicata nella dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta di adozione del criterio di tassazione catastale. Essa vincola per un triennio. In caso di perdita dei requisiti, l'opzione perde efficacia dal periodo d'imposta in corso alla data in cui si verifica l'evento caducativo.

4. *Determinazione del reddito*

Il reddito delle società agricole che hanno optato è determinato secondo le tariffe d'estimo ma non perde la propria natura di reddito d'impresa. Quindi non si verifica un passaggio dei beni a finalità estranee all'esercizio di imprese con conseguente emersione di plusvalenze. E' assorbito dal reddito agrario soltanto quello derivante dalle attività previste dall'art.32, quindi:

- coltivazione;
- allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;
- produzione di vegetali su strutture fisse e mobili se la superficie adibita a produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;
- attività di cui al 3 comma del 2135 C.C. e decreti Ministero delle Finanze

Restano invece soggette alla determinazione analitica del reddito:

- produzione di vegetali eccedente il doppio di quella del terreno;
- allevamento di animali in numero superiore rispetto a quello delle potenzialità del fondo;
- attività connesse su beni non contemplati nella tabella;
- fornitura di servizi di cui al 3 comma del 2135 C.C.;
- agrituristica

Per le snc e le sas, occorre sottolineare, è possibile l'opzione per la tassazione forfetaria soltanto per l'attività di agriturismo.

5. *Plusvalenze e valori fiscali dell'attivo e del passivo*

In costanza di opzione, la società è tenuta ad applicare le vigenti regole di determinazione del reddito evidenziando i valori fiscali che ne risultano in un apposito prospetto allegato alla dichiarazione dei redditi. Concretamente, la società continuerà a tenere una contabilità ordinaria, effettuando per esempio gli ammortamenti civilistici ed evidenziando i valori dei beni a fine anno nel prospetto. Se ci fossero delle differenze tra le aliquote di ammortamento applicate in contabilità e quelle tabellari fiscalmente ammesse, occorrerà raccordare i valori di bilancio con i valori fiscali in quanto solo questi sono quelli da evidenziare nel prospetto allegato.

Il prospetto di raccordo è utile al fine di avere un quadro dell'esatto valore fiscale dei beni della società in ogni momento ove fosse necessario determinarne le plusvalenze.

Inoltre, per quanto riguarda componenti positivi o negativi di reddito iscritti in bilanci antecedenti all'esercizio dell'opzione la cui tassazione o deducibilità è stata rinviata in conformità a disposizioni di legge, esse vanno sommate o detratte al reddito determinato catastalmente. Per effetto di ciò, se ci fossero costi la cui deduzione è stata rinviata (per esempio compensi agli amministratori deliberati in precedenti esercizi e pagati in vigore dell'opzione) essi, una volta detratti dal reddito determinato catastalmente, potrebbero portare la società anche in perdita.

Sono esclusi tutti i componenti di reddito ancora sospesi quali: rimanenze, risconti, ecc...

Per le plusvalenze (e, specularmente, le minus), valgono le seguenti regole:

- le plusvalenze realizzate su beni immobili sono sempre imponibili nei modi ordinari: tale disposizione deroga al principio generale di attrazione delle plusvalenze nel reddito agrario, un principio che anche nel reddito agrario delle persone fisiche trovava una deroga (terreni edificabili) ma che qui è totale;
- la plusvalenze realizzate su beni acquisti in un periodo antecedente all'esercizio dell'opzione sono imponibili nei modi ordinari;
- le plusvalenze realizzate sui beni acquisiti in costanza dell'opzione sono attratte nel reddito dei terreni.

6. *Determinazione del reddito catastale e scelte di convenienza fiscale*

- molte situazioni in cui il reddito catastale supera il reddito effettivo in quanto il settore è caratterizzato da bassa redditività;
- caso in cui effettivamente la convenienza c'è è quello delle attività di produzione di energia da fonti fotovoltaiche ed agroforestali. In particolare il fotovoltaico, che ha un trattamento fiscale di particolare favore.

Che succede agli utili distribuiti:

caso a) società che ha optato per la tassazione catastale: gli utili distribuiti anche in eccesso rispetto al reddito determinato catastalmente, sono tassati con le regole ordinarie;

caso b) società che ha optato per la tassazione catastale e la trasparenza fiscale: il reddito determinato catastalmente viene imputato direttamente ai soci in proporzione alle quote di partecipazione ed il dividendo effettivo può essere distribuito in esenzione di imposta.

7. *Società agricole e società di comodo*

a) situazione antecedente la circolare 50 del 2010

Motivi per ipotizzare una disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo almeno ai fini del reddito:

- contrasto tra la determinazione "*parametrica*" del reddito ad opera della normativa sulle società di comodo e quella *forfetaria* del reddito catastale basata su operazioni di "*misura*" (del terreno) e di "*stima*" (del reddito) operata sulla base delle tariffe d'estimo applicate ai diversi terreni in relazione alla capacità di produrre reddito;
- contrasto tra la natura agevolativa della tassazione catastale e la stima del reddito minimo presunto che fa salve le agevolazioni di legge;
- contenuto della R.M. 331/E del 16 nov 2007 9 in cui è stata dichiarata inapplicabile la disciplina delle società di comodo alle holding che detengono partecipazioni in imprese estere collegate, il cui reddito viene determinato applicando forfetariamente delle percentuali agli assets della partecipata;
- l'apertura contenuta nel parere della DRE Emilia Romagna.

b) situazione post circolare 50 del 2010

La Circolare ha definitivamente affossato la possibilità di disapplicazione automatica della disciplina e ha previsto che la disapplicazione limitatamente al comparto del reddito possa esserci solo dietro valutazione degli elementi istruttori da parte dell'Agenzia delle Entrate.