



*DOTT. RAG. GIUSEPPE ANTONIO DI FRANCESCO
COMMERCIALISTA - REVISORE CONTABILE*

Circolare informativa per la clientela
n. 7/2013 del 28 febbraio 2013

IMPRESE AGRICOLE NOVITÀ FISCALI

In questa Circolare

- 1. Rivalutazione dei redditi fondiari**
- 2. Abolizione del regime catastale per le società agricole**
- 3. Esercizio esclusivo delle attività agricole**
- 4. Imu**
- 5. Dichiarazione Imu**
- 6. Elenchi clienti e fornitori per agricoltori esonerati**
- 7. Accisa su gasolio agricolo e additivi**
- 8. Cessione di prodotti agricoli e agro-alimentari**
- 9. Composizione della crisi da sovraindebitamento**

Con alcune disposizioni emanate a fine 2012 sono state introdotte numerose novità di carattere fiscale di interesse per il **settore agricolo**.

In particolare, sia la **Legge di stabilità 2013** (L. 24.12.2012, n. 228) sia il **Decreto «sviluppo 2012 bis»** (D.L. 18.10.2012, n. 179, conv. con modif. dalla L. 17.12.2012, n. 221) hanno previsto molteplici misure che impattano anche sulla normativa fiscale agricola.

1. RIVALUTAZIONE dei REDDITI FONDIARI

(art. 1, co. 512, L. 228/2012)

Si dispone che, ai soli fini delle imposte sui redditi, per il **triennio 2013-2015**, i **redditi dominicali ed agrario** siano **rivalutati del 15%**, con la sola **esclusione** di quelli riferibili ai terreni posseduti e condotti da **coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali** (Iap).

L'incremento va applicato all'importo risultante dalla rivalutazione dell'80% per i redditi dominicali e del 70% per quelli agrari, già ordinariamente applicata (art. 3, co. 50, L. 662/1996).

Dalla rivalutazione citata restano **esclusi i fondi rustici**, anche non coltivati (*set aside*), purché **posseduti** (a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento) e **condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali**, di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, iscritti alla propria previdenza agricola, per i quali la rivalutazione resta fissata nella misura del 5%.

L'espressione «**posseduti e condotti**» lascerebbe intendere che il trattamento di favore, consistente nell'applicazione di una minore percentuale di rivalutazione (5% in luogo di quella del 15%), non opererebbe anche per i proprietari (che dichiarano i redditi dominicali) e gli affittuari (che dichiarano i redditi agrari) **distintamente e separatamente**. Ad esempio, in caso di concessione in affitto di un terreno agricolo, la percentuale di rivalutazione ridotta al 5% sarebbe inapplicabile sia per il proprietario (ancorché esso sia coltivatore diretto o Iap) sia per l'affittuario o conduttore. Tuttavia, l'assenza dell'avverbio «direttamente» lascia una speranza all'applicazione della rivalutazione del 5%, distintamente e separatamente, in capo ai proprietari e agli affittuari.

È possibile che il **requisito congiunto** del possesso e della conduzione diretta sia stato mutuato dalla definizione contenuta nell'art. 13, co. 5, D.L. 201/2011, conv. con modif. dalla L. 214/2011, che prevede la riduzione del moltiplicatore da 135 a 105 ai fini Imu. Sul punto, in considerazione della *ratio* della disposizione, si ritiene che la formulazione della norma derivi da una svista del Legislatore. Visti i diversi presupposti che sottendono le normative dell'Imu e delle imposte sui redditi, si attendono gli opportuni chiarimenti.

Occorrerebbe chiarire se le rivalutazioni in questione siano applicabili anche ai **giovani agricoltori**. In effetti manca una previsione normativa, analoga a quella dell'art. 14, co. 3, L. 441/1998, in base alla quale la rivalutazione prevista nell'art. 3, co. 50, L. 662/1996 non si applica per i periodi d'imposta durante i quali i terreni assoggettati alle rivalutazioni sono concessi in affitto per usi agricoli per un periodo non inferiore a 5 anni a giovani che non hanno compiuto i 40 anni, aventi la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale, anche in forma societaria.

Ai fini della determinazione dell'**acconto** per il **2013**, la disposizione in commento dispone che i contribuenti debbano **tenere conto** della **rivalutazione incrementata**.

RIVALUTAZIONE, ai FINI delle IMPOSTE DIRETTE, sui REDDITI dei TERRENI OPERANTE nel TRIENNIO 2013-2015		
Redditi dominicali	Rivalutati dell'80%	Rivalutati del 15% (5% per i terreni anche non coltivati posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola)
Redditi agrari	Rivalutati del 70%	

2. ABOLIZIONE del REGIME CATASTALE per le SOCIETÀ AGRICOLE

(art. 1, co. 513 e 514, L. 228/2012)

Le società agricole commerciali, siano esse di persone o di capitali, potranno godere della **tassazione fondiaria per opzione** (tassazione basata sui redditi fondiari di cui all'art. 32, D.P.R. 917/1986) **fino al 2014**. Le società non potranno più scegliere se determinare il proprio reddito su base catastale o in base al bilancio (art. 1, co. 1093, L. 296/2006), mentre le opzioni esercitate prima dell'entrata in vigore della Legge di stabilità 2013 sono inefficaci dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014.

La nuova disposizione così recita: «*i commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, sono abrogati e le opzioni esercitate ai sensi dei medesimi commi perdono efficacia con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2014*».

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze potranno essere adottate **disposizioni transitorie** per disciplinare il passaggio dal reddito catastale o forfetario a quello analitico.

I maggiori dubbi interpretativi sorgono in merito alla **decorrenza**. Infatti, mentre risulta chiara la norma rispetto a coloro che hanno già esercitato l'opzione e che potranno adottare il regime agevolato fino al periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.2014, non è indicato in maniera esplicita se l'opzione possa essere esercitata per i periodi d'imposta 2013 e 2014.

Potrebbe, pertanto, prevalere un'interpretazione letterale della norma secondo cui le opzioni previste dai co. 1093 e 1094 dell'art. 1, L. 296/2006 non saranno più esercitabili a decorrere dal periodo d'imposta 2015, con la conseguenza che, anche coloro che avranno effettuato la scelta per l'esercizio 2014, ancorché quest'ultima abbia valenza per un triennio, dovranno rientrare nel 2015 nella tassazione secondo i criteri previsti per il reddito d'impresa.

Rispetto alla **decorrenza**, sarà bene, però, attendere il D.M. previsto dall'art. 1, co. 514, L. 228/2012, che disciplinerà la **fase transitoria**.

L'agevolazione era prevista per le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative (restano fuori le società per azioni) con la qualifica di **società agricola**, di cui all'art. 2, D.Lgs. 99/2004 (anche senza la qualifica di Iap).

Dal 2015 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) le **opzioni non** saranno più **esercitabili** e coloro che avessero già effettuato tale scelta in passato dovranno calcolare il reddito secondo le **ordinarie regole** fissate per il reddito d'impresa, utilizzando i criteri indicati dagli artt. 55 e segg., D.P.R. 917/1986 (reddito d'impresa).

TASSAZIONE delle SOCIETÀ AGRICOLE QUADRO NORMATIVO ed INTERPRETATIVO

La norma primaria è costituita dall'art. 1, co. 1093 e 1094, L. 296/2006 (Finanziaria 2007).
Le disposizioni attuative sono state dettate con il D.M. 27.9.2007, n. 213 (la sua emanazione era prevista dal co. 1095).
L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 1.10.2010, n. 50/E, ha fornito alcune importanti precisazioni in relazione all'applicazione di tale regime fiscale.
Infine, i DD.MM. 10.5.2010 e 5.8.2010 hanno fornito importanti precisazioni in relazione al reddito derivante dall'allevamento degli animali e ai beni che possono essere oggetto delle cd. attività agricole connesse.

Con l'addio alla fiscalità fondiaria si ritorna al passato e riemerge la discriminazione (specie sul fronte della concorrenza) rispetto ai produttori agricoli che esercitano le medesime attività (di cui all'art. 2135 c.c.), ma con veste giuridica diversa da quella dell'impresa individuale e della società semplice.

Rimarrà la **tassazione fondiaria**, quale regime naturale, per gli **imprenditori individuali**, gli **enti non commerciali** e le **società semplici**.

Viene altresì **abrogato**, sempre dal 2015, il co. 1094 dell'art. 1, L. 296/2006 che consente la **tassazione forfetizzata** (coefficiente del 25%) del reddito anche per le società costituite da imprenditori agricoli, non necessariamente professionali, che esercitano **esclusivamente** attività dirette alla **manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione** di prodotti agricoli ceduti dai soci.

Quest'ultima agevolazione è priva di interesse in quanto, in caso di opzione, la società non può usufruire di alcuna agevolazione fiscale, ma solo di un regime forfetario di determinazione del reddito pari al 25%, tutt'altro che favorevole.

Le novità in esame devono essere considerate per la determinazione dell'**acconto Irpef/Ires** dovuto per il **periodo d'imposta successivo** a quello **in corso al 31.12.2014** (2015 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

TASSAZIONE FONDIARIA

Forma dell'impresa agricola	Agevolazione	Imposizione
Società per azioni		Reddito d'impresa determinato secondo l'art. 55 e segg., D.P.R. 917/1986

Società di persone Società a responsabilità limitata Società cooperative	co. 1093, art. 1, L. 296/2006	Reddito d'impresa determinato secondo l'art. 55 e segg. o, per opzione (ma solo fino al 2014), ^(*) ai sensi dell'art. 32 ^(**)
Società costituite da imprenditori agricoli, non necessariamente professionali (Iap), che esercitano esclusivamente attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci	co. 1094, art. 1, L. 296/2006	Tassazione forfetaria con coefficiente del 25% (ma solo fino al 2014) ^(*)
Imprenditori individuali Enti non commerciali Società semplici		Reddito fondiario determinato ai sensi dell'art. 32 ^(**)
<p>^(*) Con obbligo di tener conto della disposizione già con l'acconto dovuto per il 2015.</p> <p>^(**) In questo caso il dato catastale va rivalutato del 15% (o del 5% per i terreni posseduti e coltivati da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola) per il triennio 2013 - 2015, con effetto già sull'acconto dovuto per il 2013.</p>		

3. ESERCIZIO ESCLUSIVO delle ATTIVITÀ AGRICOLE (art. 36, co. 8, D.L. 179/2012)

È precisato che le società agricole possano considerare rientranti nell'ambito dell'**esercizio esclusivo delle attività agricole** la **locazione**, il **comodato** e l'**affitto** di fabbricati a uso abitativo, nonché di terreni e di fabbricati ad uso strumentale, a condizione che i **ricavi** derivanti dalla locazione o dall'affitto risultino **marginali** rispetto a quelli derivanti dall'esercizio dell'attività agricola. La norma dispone, inoltre, che il requisito della marginalità debba considerarsi soddisfatto qualora l'ammontare dei ricavi relativi a locazioni e affitti dei beni **non superi il 10%** dell'ammontare dei **ricavi complessivi** della società e che resta fermo l'assoggettamento di tali ricavi a tassazione in base alle regole del D.P.R. 917/1986.

Come noto, le società agricole si qualificano mediante la denominazione sociale che deve contenere la dizione «*società agricola*» e con l'oggetto sociale che deve prevedere l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.

L'intervento del D.L. 179/2012 consente alle società agricole di rispettare il requisito della esclusività ancorché concedano in locazione terreni o fabbricati agricoli i cui ricavi siano inferiori al 10% dei ricavi complessivi.

SOCIETÀ AGRICOLE – LOCAZIONI e AFFITTI

Con l'integrazione dell'art. 2, co. 1, D.Lgs. 99/2004, che disciplina le società agricole è ora disposto che **non** costituisce **distrazione dall'esercizio esclusivo delle attività agricole** la **locazione, il comodato e l'affitto di:**

- **fabbricati ad uso abitativo;**
- **terreni e fabbricati ad uso strumentale** alle attività agricole ex art. 2135 c.c. (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse) **sempreché** i ricavi derivanti dalla locazione/affitto siano **marginali** rispetto a quelli dell'attività agricola esercitata, ossia siano **non superiori al 10% dei ricavi complessivi**.

I predetti ricavi rimangono soggetti a tassazione secondo le regole previste dal D.P.R. 917/1986.

È importante sottolineare la precisazione secondo cui le società commerciali proprietarie di terreni agricoli concessi in affitto dichiarano il reddito secondo le regole del D.P.R. 917/1986.

Nel caso di specie, la società dichiarerà il **reddito dominicale** e non il canone risultante dal contratto. Infatti, nella fattispecie, si applicano le regole dei redditi fondiari per gli immobili non strumentali escludendo da tale ambito i terreni utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività agricola.

Pertanto, se una società immobiliare concede in affitto i terreni, non esercita l'attività agricola e quindi applica il regime dei redditi fondiari di cui al Capo II del Titolo I del D.P.R. 917/1986.

L'art. 90, D.P.R. 917/1986 regola le modalità di **tassazione** degli **immobili patrimonio** posseduti da società commerciali.

Sono considerati tali gli immobili diversi da quelli strumentali nonché da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (beni merce).

4. IMU

(art. 1, co. 380-386, L. 228/2012)

È disposta la **soppressione** della **riserva** allo **Stato** della **metà** dell'**Imu** ad **aliquota ordinaria** di cui all'art. 13, co. 11, D.L. 201/2011, conv. con modif. dalla L. 214/2011. Contestualmente, è **riservato** allo **Stato** il **gettito** dell'imposta derivante dagli **immobili ad uso produttivo** classificati nel gruppo catastale «D», calcolata ad aliquota standard dello 0,76%.

Per gli stessi immobili, i Comuni possono aumentare sino allo 0,3% l'aliquota standard dello 0,76%, prevista dal co. 6, D.L. 201/2011.

Sul punto, è da segnalare che il riferimento generico ai fabbricati del gruppo catastale «D» potrebbe ingenerare dubbi sul coinvolgimento dei fabbricati rurali strumentali rientranti nella categoria «D/10». Si ritiene che tale lettura, rinvenibile dal dato letterale della norma, non possa essere ammessa, considerato che per i predetti fabbricati resta vigente il co. 8 dell'art. 13 citato, che prevede l'applicazione dell'aliquota dello 0,2%, con possibilità per i Comuni di ridurla allo 0,1%, il cui gettito è già di pertinenza degli stessi Comuni.

5. DICHIARAZIONE IMU

I seguenti soggetti devono valutare i **cas**i in cui sussiste l'**obbligo** di **presentare** la **dichiarazione Imu**:

- **coltivatore diretto**: ai sensi dell'art. 1647 c.c. è il soggetto che coltiva il fondo «*col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia*». Come precisato dal MEF nella Circolare 18.5.2012, n. 3/DF, trattasi di colui:
 - che si dedica direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo col lavoro proprio o della sua famiglia;
 - la cui forza lavorativa non è inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo;
- **imprenditore agricolo professionale**, iscritto nella previdenza agricola: è, ai sensi dell'art. 1, D.Lgs. 99/2004, colui che direttamente o come socio svolge le attività agricole ex art. 2135 c.c.:
 - dedicando a tale attività almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo;
 - e
 - ottenendo da tale attività ricavi per almeno il 50% del reddito globale da lavoro.

Possono assumere la qualifica di **lap** anche le **società** a condizione che l'oggetto sociale preveda l'esercizio esclusivo delle attività agricole ovvero sussistano i requisiti differenziati per tipologia di società.

Detti soggetti **non** sono tenuti alla presentazione della dichiarazione Imu qualora tale condizione soggettiva sia **già** stata **comunicata** al **Comune** ai fini Ici e la stessa **continui a persistere**.

Per tali soggetti, pertanto, l'applicazione ai fini Imu di un moltiplicatore e di una franchigia diversi rispetto a quanto previsto per l'Ici non comporta l'obbligo di presentazione della dichiarazione.

L'obbligo di presentazione della dichiarazione Imu **non** sussiste neppure se l'agricoltore ha fruito delle **agevolazioni** per il **calcolo** dell'**imposta** (R.M. 1/DF/2013).

6. ELENCHI CLIENTI e FORNITORI per AGRICOLTORI ESONERATI

(art. 36, co. 8-bis, D.L. 179/2012)

È introdotto l'**obbligo**, per i produttori agricoli – esonerati ai fini Iva ai sensi dell'art. 34, co. 6, D.P.R. 633/1972 (volume d'affari inferiore a 7.000 euro) – di **comunicazione annuale** delle operazioni ai fini Iva, di cui all'art. 21, D.L. 78/2010, conv. con modif. dalla L. 122/2010.

L'adempimento, che si pone in netta controtendenza con le più volte annunciate esigenze di semplificazione, troverebbe la sua giustificazione nella finalità di rendere più **efficienti** le **attività** di **controllo** relative alla **rintracciabilità** dei prodotti agricoli e alimentari, ai sensi dell'art. 18, Regolamento (CE) 178/2002 sulla sicurezza alimentare.

Tale estensione è stata disposta «*al fine di rendere più efficienti le attività di controllo relative alla rintracciabilità dei prodotti agricoli e alimentari*».

Si evidenzia che l'art. 34, co. 6, D.P.R. 633/1972 **esonera** dal **versamento** dell'Iva e da tutti gli **obblighi documentali** e **contabili**, compresa la dichiarazione annuale, i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato, o in caso di inizio di attività prevedono di realizzare, un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per **almeno due terzi** da cessioni di prodotti agricoli rientranti nella Tabella A), Parte Prima, allegata al D.P.R. 633/1972. Resta fermo, però, l'**obbligo** di **numerare** e **conservare** le **fatture** e le **bollette doganali** a norma dell'art. 39, D.P.R. 633/1972. In pratica, detti soggetti – esonerati dalla tenuta di scritture contabili – devono assolvere l'**obbligo** di **comunicare** i **rapporti commerciali** intervenuti nel corso dell'anno.

Sul piano operativo, l'invio di dette operazioni va effettuato **in via telematica entro il 30 aprile di ogni anno** con riferimento alle operazioni registrate (o meglio conservate) nell'anno precedente.

L'Agenzia delle Entrate, rispondendo nell'ambito di Telefisco 2013, ad una richiesta di chiarimento circa l'operatività di questa nuova incombenza, ha precisato testualmente che «*si ritiene che l'obbligo di comunicazione, espressamente previsto da questa disposizione entrata in vigore il 19.12.2012, dato il limitato lasso di tempo trascorso fra quest'ultima data ed il 31.12.2012, per finalità di semplificazione degli adempimenti, possa non essere adempiuto dai produttori agricoli per il 2012*».

Quindi l'obbligo è, al momento, **solo rinviato**, con l'appuntamento fissato al **30.4.2014**.

A tal fine, i vertici dell'Agenzia delle Entrate hanno affermato che, per via del ritardo con cui è stato introdotto il nuovo obbligo, la prima dichiarazione che dovranno presentare i piccoli agricoltori avverrà nel 2014 con riferimento alle operazioni del 2013.

7. ACCISA su GASOLIO AGRICOLO e ADDITIVI (art. 1, co. 363, 516 e 517, L. 228/2012)

La norma dispone che a decorrere **dal 2013**, al fine di poter usufruire dell'**accisa ridotta** per i **carburanti** utilizzati per l'esercizio delle attività agricole, le **Regioni** dovranno utilizzare i dati inseriti all'interno del **Sistema informativo agricolo nazionale** (Sian) e nel **fascicolo** aziendale gestito dall'**Agenzia per le erogazioni in agricoltura** (Agea).

La **determinazione dei quantitativi** di gasolio agevolato da immettere nell'impiego deve rispettare quelli indicati nei fascicoli degli agricoltori, con la conseguenza che in futuro, stante la previsione di detti controlli stringenti, si realizzerà – secondo i dati desunti dal D.M. Politiche agricole 26.2.2002 (secondo detto decreto, a decorrere dall'1.1.2014, i consumi medi standardizzati di gasolio da immettere all'impiego agevolato saranno ridotti del 5%, mentre per il solo anno 2013 la riduzione sarà addirittura del 10%) – una contrazione del 5% del consumo di carburante agevolato.

Si segnala, inoltre, che **dal 2013** è previsto che l'**assoggettamento** alle **accise** sia esteso agli **additivi** per carburanti (codici NC 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 e 3811 90 00).

8. CESSIONE di PRODOTTI AGRICOLI e AGRO-ALIMENTARI (artt. 36, co. 6-bis, e 36-bis, D.L. 179/2012)

Con l'art. 36, co. 6-bis, D.L. 179/2012 è stabilito che i **contratti** conclusi **tra imprenditori agricoli non costituiscono cessioni** ai sensi dell'art. 62, D.L. 1/2012, conv. con modif. dalla L. 27/2012.

Di conseguenza tali contratti **non** sono soggetti all'obbligo della **forma scritta** né agli specifici **termini** per il **pagamento dei corrispettivi**.

È stato modificato anche il co. 1 del citato art. 62 prevedendo che la **mancata indicazione**, nei contratti che hanno ad oggetto la cessione dei prodotti agricoli e agro-alimentari, di **durata**, **quantità** e **caratteristiche** del prodotto venduto, **prezzo**, **modalità** di **consegna** e **pagamento**, **non** determina la **nullità** del contratto.

9. COMPOSIZIONE della CRISI da SOVRAINDEBITAMENTO (art. 18, D.L. 179/2012)

Sono state **modificate** le **disposizioni** in materia di procedimento di **composizione** della **crisi** da **sovraindebitamento** e di **liquidazione** del **patrimonio** disciplinati dalla L. 3/2012, diretto al raggiungimento di un accordo tra creditore e debitore al fine di risolvere situazioni di sovraindebitamento non soggette né assoggettabili a procedure concorsuali. In particolare, la possibilità di ricorso a tale procedura è estesa:

- al **debitore persona fisica** che ha assunto obbligazioni esclusivamente per **scopi estranei** all'attività d'impresa o professionale svolta;
- all'**imprenditore agricolo**.

Va evidenziato che è stato **modificato** il **concetto** di **sovraindebitamento**, ora identificabile con la situazione di **perdurante squilibrio** tra le obbligazioni assunte ed il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, che determina la rilevante difficoltà ad adempiere le proprie obbligazioni ovvero la definitiva incapacità di adempierle regolarmente.