

Il modello Redditi 2019 per le società agricole

di Emanuele Arrighetti – responsabile fiscale Marchesi Antinori

Con un precedente contributo¹ sono state accennate alcune possibili impostazioni da adottare per la predisposizione del modello Redditi SC da parte delle società agricole.

Con il presente intervento intende fornire alcuni ulteriori spunti di riflessione avvalendosi anche di esempi numerici riguardanti 3 casistiche ricorrenti nelle società agricole.

Dati di bilancio della società agricola

Si ipotizzi che la situazione patrimoniale al 31 dicembre 2018 e al 31 dicembre 2017 di una Srl agricola presenti i seguenti valori:

ATTIVO	2018	2017	PASSIVO	2018	2017
Immobilizzazioni immateriali			Patrimonio Netto		
Marchi	100.000,00	100.000,00	Capitale sociale	500.000,00	500.000,00
Fondo amm.to marchi	- 30.000,00	- 20.000,00	Riserve (*)	2.838.890,00	2.300.000,00
			Utile dell'anno	1.868.300,00	1.796.300,00
Immobilizzazioni materiali			Fondi rischi e oneri		
Terreni	4.000.000,00	4.000.000,00	Fondo imposte differite	66.000,00	69.600,00
Fabbricati	2.500.000,00	2.500.000,00			
Fondo amm.to fabbricati	- 1.125.000,00	- 1.050.000,00			
Impianti e macchinari	2.170.000,00	2.170.000,00			
Fondo amm.to impianti e macchinari	- 1.171.800,00	- 976.500,00			
Attivo circolante			Debiti		
Rimanenze di magazzino	700.000,00	600.000,00	Debiti verso fornitori	1.898.150,00	2.300.000,00
Credito per imposte anticipate	2.371,00	2.371,00			
Crediti	915.029,00	697.629,00	Altri debiti	859.260,00	1.032.600,00
Fondo svalutazione crediti	- 30.000,00	- 25.000,00			
Totale Attivo	8.030.600,00	7.998.500,00	Totale Passivo	8.030.600,00	7.998.500,00

(*) L'utile del 2017 è stato accantonato solo parzialmente a riserva

Si ipotizzi inoltre che:

- il 2018 sia il primo anno di efficacia dell'opzione per il reddito agrario;

¹ E. Arrighetti *"Principali adempimenti dichiarativi 2019 per le società agricole"* in Rivista per la consulenza in agricoltura n. 36/2019.

- il fondo imposte differite scaturisca da un disallineamento fra il costo storico civilistico del fabbricato agricolo (2.500.000) e quello fiscalmente riconosciuto dello stesso ai fini Ires (2.000.000) al netto dei recuperi per effetto degli ammortamenti;
- l'ammontare dei crediti commerciali al 31 dicembre 2018 sia pari a 900.000 euro e il fondo svalutazione crediti al 31 dicembre 2017 sia composto per 1.000 euro da accantonamenti effettuati oltre il limite fiscalmente ammesso.

Calcolo delle imposte anno 2018

Gli ammortamenti dei beni strumentali, materiali e immateriali, rappresentano di norma una delle aree tematiche di maggior interesse per il calcolo delle imposte di una società agricola in regime di opzione per il reddito agrario.

Nell'esempio sopra riportato, il primo elemento a cui occorre prestare attenzione per il calcolo delle imposte correnti e differite è rappresentato dalla gestione del disallineamento di valore gravante sul fabbricato utilizzato per l'esercizio dell'attività agricola.

L'ammortamento dell'anno, pari a 75.000 euro, è infatti interamente ripreso in aumento del reddito d'impresa, in quanto componente negativa del reddito derivante dalla gestione agraria. È opportuno evidenziare che tale variazione al reddito d'impresa è caratterizzata da 2 diverse componenti: la prima deriva dal maggior ammortamento a Conto economico rispetto a quello fiscalmente riconosciuto, la seconda dall'opzione per reddito agrario.

Il riassorbimento del disallineamento fra il valore civilistico e fiscale è infatti pari a:

$$(2.500.000 \cdot 3\%) - (2.000.000 \cdot 3\%) = 15.000$$

La quota di ammortamento non deducibile a causa dell'adozione del reddito agrario è invece pari a:

$$(2.000.000 \cdot 3\%) = 60.000$$

Questa duplice natura della ripresa effettuata per il calcolo dell'Ires corrente si riflette anche sul computo delle imposte differite. Il fondo per imposte differite, infatti, subirà una diminuzione correlata esclusivamente all'effetto imposta della quota di ammortamento attribuibile al differenziale di valore, nell'esempio 3.600 euro (24% di 15.000), allo stesso modo di quanto sarebbe avvenuto in assenza di opzione per il reddito agrario.

La gestione dell'ammortamento sui marchi differisce a seconda che questi siano riconducibili alla gestione agraria oppure ad altre gestioni sottoposte a tassazione ordinaria (ad esempio gestione agrituristica).

Nel primo caso, l'ammortamento a Conto economico di 10.000 euro sarà interamente indeducibile e, nella generalità dei casi, tale ripresa non dovrebbe comportare l'accantonamento di imposte anticipate: il differenziale di ammortamento civilistico (in 10 anni) e fiscale (in 18 anni) è infatti ricompreso nella ripresa in aumento di 10.000 euro e, in costanza di opzione, sarà recuperabile solo in caso di cessione del marchio.

Nell'esempio di cui sopra, occorre inoltre evidenziare che i marchi erano stati acquistati in una annualità precedente a quella dell'opzione per il reddito agrario. In particolare, per gli anni 2016 e 2017 la società aveva provveduto al seguente stanziamento delle imposte anticipate ai fini Ires:

Disallineamento ammortamento 2016: $(100.000 \cdot 10\%) - (100.000 \cdot 5,56\%) = 4.440$

Disallineamento ammortamento 2017: $(100.000 \cdot 10\%) - (100.000 \cdot 5,56\%) = 4.440$

Credito per imposte anticipate Ires su 2016 e 2017: 2.131

I due diciottesimi oggetto di ripresa in aumento per gli anni 2016 e 2017 dovrebbero poter essere dedotti dal reddito d'impresa, anche in costanza di opzione per il reddito agrario, in coda all'ammortamento civilistico (e quindi negli anni 2026 e 2027): tale fattispecie dovrebbe infatti rientrare nella previsione di cui all'[articolo 4](#), comma 3, D.M. 213/2007, per effetto della quale i componenti positivi e negativi relativi ad attività iscritte in bilancio in esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione concorrono in via ordinaria alla determinazione del reddito d'impresa.

Per il bilancio chiuso al 31 dicembre 2018 appare quindi corretto mantenere il credito per imposte anticipate relativo alle riprese degli esercizi 2016 e 2017, precedenti all'opzione, in quanto sarà possibile effettuare in futuro una corrispondente variazione in diminuzione del reddito. A partire dal 2018, invece, la ripresa di 4.440 euro per singolo esercizio sarà ricompresa nei 10.000 euro di annullamento degli ammortamenti a Conto economico. Occorrerà naturalmente tenere traccia di tale dettaglio in dichiarazione ma la maggior incertezza sul possibile recupero di questo disallineamento dovrebbe portare, in base al principio della prudenza, alla scelta di non procedere all'accantonamento di imposte anticipate.

Nell'ipotesi in cui i marchi fossero riconducibili ad attività sottoposte a tassazione ordinaria, invece, si continuerà la ripresa in aumento per 4.440 euro a fronte della quale sarà possibile procedere all'iscrizione di un maggior credito per imposte anticipate.

Con riferimento all'accantonamento al fondo svalutazione crediti si può preliminarmente osservare che lo stesso supera il limite fiscalmente ammesso dall'[articolo 106](#), Tuir:

Accantonamento deducibile $(900.000 \cdot 0,5\%) = 4.500$

Accantonamento indeducibile $(5.000 - 4.500) = 500$

Con riferimento a questo elemento di reddito dobbiamo tuttavia effettuare ulteriori considerazioni: nel caso in cui i crediti commerciali derivassero tutti dalla gestione agraria, infatti, non ci sarebbe dubbio che tutto l'accantonamento di 5.000 euro dovrebbe essere considerato indeducibile nel 2018. Di conseguenza in questo caso sembrerebbe opportuno non procedere ad alcun accantonamento di imposte anticipate: una eventuale perdita su crediti nel 2019 per 5.000 euro, infatti, non porterebbe ad alcuna variazione in diminuzione del reddito, in quanto attratta dal regime agrario, rendendo quindi di fatto permanente la ripresa in aumento di 500 euro dettagliata per il 2018.

Nell'ipotesi diametralmente opposta, vale a dire nel caso in cui i 900.000 euro di crediti derivassero integralmente da gestioni a tassazione ordinaria, si potrebbe ipotizzare una ripresa in aumento di 500 per l'anno 2018 con un riassorbimento di pari importo per l'anno 2019 (stante sempre l'ipotesi di perdita su crediti per 5.000 euro nel 2019). In questo caso, dunque, l'iscrizione della fiscalità anticipata al 31 dicembre 2018 sembrerebbe possibile.

Tuttavia, occorre notare che, nella generalità dei casi, i crediti commerciali di una società agricola deriveranno parzialmente dalla gestione agraria (si presume in modo preponderante) e parzialmente dalle gestioni a tassazione ordinaria. I § 61 e 62 del Principio contabili Oic 15 prevedono che la stima del fondo svalutazione crediti possa basarsi per singolo credito (in presenza di un numero limitato di crediti) o a livello di portafoglio. Con particolare riferimento al secondo metodo di stima sembra che la scelta consigliabile in vigenza dell'opzione per il reddito agrario sia quella di non procedere all'iscrizione di nuova fiscalità anticipata sul fondo svalutazione crediti, in virtù del principio di non certa deducibilità della perdita su crediti in esercizi futuri.

Dichiarazione Redditi SC 2019

Facendo riferimento al calcolo delle imposte e ai valori di bilancio dell'esempio, si propone qui di seguito una modalità di compilazione dei quadri della dichiarazione dei redditi che consente il monitoraggio dei diversi valori civilistici e fiscali in vigenza dell'opzione per il reddito agrario. È infatti importante che la dichiarazione possa offrire un quadro il più esauriente possibile degli inevitabili disallineamenti civilistici e fiscali propri di una società agricola in opzione, attraverso una lettura combinata dei diversi prospetti compilati.

In merito, si ricorda che il primo adempimento richiesto dal D.M. 213/2007 è l'indicazione in dichiarazione dei valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo determinati sulla base delle regole che si sarebbero applicate in assenza di opzione (e quindi sostanzialmente in applicazione delle

ordinarie regole di determinazione del reddito). Tali valori, che risulteranno applicabili in caso di fuoriuscita dal regime, devono essere indicati nel quadro RS, più precisamente nei righi RS89 e RS90. In particolare, la compilazione di questo prospetto relativamente al disallineamento su marchi, fabbricati e sugli impianti sarebbe il seguente:

Valori fiscali delle società agricole (Art. 1, comma 1093, legge 296/2006)	RS89	Voce di bilancio MARCHI						
		2	Valore fiscale iniziale 88888,00	3	Incrementi ,00	4	Decrementi 5555,00	5
	RS90	TERRENI E FABBRICATI						
		2	1160000,00	3	,00	4	60000,00	5

Valori fiscali delle società agricole (Art. 1, comma 1093, legge 296/2006)	RS89	Voce di bilancio Impianti e macchinari						
		2	Valore fiscale iniziale 1.193.500,00	3	Incrementi ,00	4	Decrementi 195.300,00	5

Per le 3 voci il decremento dell'anno è costituito dall'ammortamento che si sarebbe fiscalmente dedotto in assenza di opzione, pari al 5,56% su 100.000 per i marchi, al 3% su 2.000.000 per i fabbricati e al 9% su 2.170.000 per gli impianti.

Più articolata e soggetto a possibili diverse interpretazioni appare l'evidenziazione delle movimentazioni del fondo svalutazione crediti, considerando che esiste anche un disallineamento "ordinario" che si crea per effetto degli accantonamenti eccedenti il limite fiscalmente ammesso.

Per affrontare la questione è utile ricordare che il quadro RS dedica un prospetto di dettaglio del fondo svalutazione crediti, mettendo a confronto il valore civilistico con quello fiscale: la differenza fra i 2, di norma, è costituita da accantonamenti effettuati in eccesso rispetto al limite fiscalmente ammesso e, in caso di utilizzo a fronte di perdite deducibili, porterebbe a effettuare corrispondenti variazioni in diminuzione del reddito. Nell'esempio il prospetto potrebbe essere compilato in questo modo:

Sez. II - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	25.000,00	2	24.000,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS66	Differenza				24.000,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	5.000,00	2	,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	30.000,00	2	24.000,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	870.000,00	2	900.000,00

Il rigo RS64 evidenzia l'esistenza di un fondo svalutazione pregresso di 1.000 euro eccedente il limite fiscalmente ammesso. Al rigo RS67, riportando l'accantonamento solo nella colonna civilistica, se ne evidenzia la indeducibilità per effetto dell'attrazione al reddito agrario.

Con riferimento al prospetto dei valori fiscali delle società agricole l'impostazione preferibile da adottare per l'esposizione voce "*Crediti verso clienti*" sembra essere quella di mantenere i dati di bilancio. In costanza di opzione, il valore del fondo civilistico potrà naturalmente mutare di anno in anno, mentre il valore fiscale da riportare al rigo RS66 è destinato a rimanere pari a 24.000, salvo il caso in cui anche

il fondo civilistico scenda sotto tale importo. Il disallineamento su cui sembra corretto continuare a mantenere l'iscrizione di un credito per imposte anticipate rimane negli anni 1.000 euro (salvo utilizzi, naturalmente), vale a dire il differenziale di valore al 31 dicembre dell'anno precedente a quello di opzione.

Valori fiscali delle società agricole (Art. 1, comma 1093, legge 296/2006)	Voce di bilancio				
	RS89 ¹ Crediti verso clienti				
	Valore fiscale iniziale		Incrementi	Decrementi	Valore fiscale finale
	² 675.000,00		³ 212.400,00	⁴ ,00	⁵ 887.400,00

Tralasciando le altre voci dello Stato patrimoniale per le quali nel nostro esempio non si evidenziavano disallineamenti (e per le quali quindi nei righi RS89 e RS90 non si farà altro che riportare i dati di bilancio) vediamo adesso la possibile compilazione del quadro RV.

Come riportano le istruzioni al modello, la prima sezione di tale quadro ha lo scopo di evidenziare tutte le ipotesi in cui i beni relativi all'impresa risultano iscritti in bilancio a valori diversi da quelli riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi.

Nel caso di una società agricola in opzione, in questo quadro è possibile evidenziare tutte le differenze alla chiusura dell'esercizio, comprensive di quelle maturate per l'adozione del reddito agrario. In particolare, la compilazione di tale prospetto consentirà di monitorare il differenziale che si viene a creare sulle immobilizzazioni e che comporterebbe, in caso di cessione del bene, un diverso valore della plusvalenza/minusvalenza fiscale rispetto a quella civilistica.

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		¹ MARCHI (*)		² 5	³ ,00	⁴ ,00
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
		⁵ 80.000,00	⁶ ,00	⁷ 10.000,00	⁸ 70.000,00	⁹ ,00
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	
		¹⁰ 88.888,00	¹¹ ,00	¹² ,00	¹³ 88.888,00	

* In questo esempio si riporta il caso in cui i marchi siano riferibili all'attività soggetta a reddito agrario

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		¹ FABBRICATI		² 5	³ ,00	⁴ ,00
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
		⁵ 1.450.000,00	⁶ ,00	⁷ 75.000,00	⁸ 1.375.000,00	⁹ ,00
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	
		¹⁰ 1.160.000,00	¹¹ ,00	¹² ,00	¹³ 1.160.000,00	

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		¹ IMPIANTI E MACCHINARI		² 5	³ ,00	⁴ ,00
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
		⁵ 1.193.500,00	⁶ ,00	⁷ 195.300,00	⁸ 998.200,00	⁹ ,00
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	
		¹⁰ 1.193.500,00	¹¹ ,00	¹² ,00	¹³ 1.193.500,00	

I differenti valori fiscali evidenziati nel quadro RV rispetto a quelli del quadro RS consentono di evidenziare, seppur per differenza, l'impatto del regime agrario.

Negli esempi sopra esposti avremo infatti che per i marchi la differenza è pari a $(88.888 - 83.333) = 5.555$, pari all'ammortamento fiscale non dedotto in quanto attratto dal regime agrario.

Analogamente, per i fabbricati il differenziale sarà pari a 60.000, vale a dire la quota di ammortamento dell'anno mentre per gli impianti e macchinari sarà pari a 195.300.

È infine opportuno sottolineare che il valore fiscale residuo indicato nel quadro RV sarà quello da prendere in considerazione per il calcolo della plusvalenza/minusvalenza nel caso in cui si proceda negli anni successivi alla cessione di un cespite.

Conclusioni

La compilazione della dichiarazione Redditi di una società agricola impone al redattore un'attenta riflessione per quel che concerne l'esposizione dei valori fiscalmente riconosciuti. È, infatti, possibile sfruttare i quadri della dichiarazione per evidenziare quanto più fedelmente e dettagliatamente possibile i 3 valori attorno ai quali si sviluppa il calcolo delle imposte della società: il valore civilistico, il valore fiscale in costanza di applicazione del regime agrario e il valore fiscale in assenza di opzione. Le differenze fra tali valori e il dettaglio storico del loro formarsi sono alla base anche dell'iscrizione delle imposte anticipate e differite a bilancio.

SCHEDA DI SINTESI

Uno degli aspetti più delicati del calcolo delle imposte correnti e differite di una società agricola in opzione è dato dai disallineamenti di valore civilistici e fiscali.



Tali disallineamenti impongono di mantenere un dettaglio dei 3 diversi possibili valori.



I prospetti RS e RV della dichiarazione Redditi richiedono l'evidenziazione di tali diversi valori.



Occorre prestare particolare attenzione alle immobilizzazioni e a quelle poste di bilancio il cui trattamento fiscale previsto dal Tuir può richiedere l'iscrizione di fiscalità anticipata e differita.