



BILANCIO

Società agricole in opzione e utilizzo delle perdite

di Luigi Scappini



Master di specializzazione

Impresa agricola: disciplina civilistica e fiscale

Scopri di più

Il Legislatore, nell'ormai lontano **2004**, ha provveduto a introdurre la figura delle **società agricole**; soggetti operanti nel settore agricolo che, al rispetto di determinati **requisiti** richiesti, possono **fruire** di alcune **norme** espressamente previste per i **coltivatori diretti** e gli **Iap**.

In particolare, si definiscono tali le società, in qualsiasi forma giuridica costituite, che rispettano congiuntamente i **2** seguenti **requisiti**:

- la **denominazione** o la **ragione sociale** contiene la **dizione di società agricola**;
- l'**oggetto sociale** prevede l'**esercizio esclusivo** delle **attività** di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#), e, quindi, la **coltivazione del fondo, la selvicoltura, l'allevamento di animali** e le attività connesse, queste ultime tipizzate (ovverosia quelle previste dal comma 3, dell'[articolo 2135, cod. civ.](#)) o meno.

Da un punto di vista della **fiscalità diretta**, è necessario **differenziare** in quanto le **società semplici**, per definizione, dichiarano **sempre** un **reddito agrario**, salvo, ovviamente, il **superamento dei parametri fiscali** previsti dall'[articolo 32, Tuir](#), per le **attività esercitabili in maniera intensiva** (allevamento di animali e coltivazioni in serra), nonché per quelle la cui **determinazione del reddito non avviene mai su base catastale** quali, ad esempio, le **prestazioni di servizio**.

Discorso **diverso** deve essere fatto per le **altre società**, siano esse di **persone** (Snc e Sas) o di **capitali** (Srl, Spa, Sapa e coop), per le quali, a decorrere dalla L. 662/1996, il **reddito** prodotto è **sempre di impresa**.

Tuttavia, l'articolo 1, [comma 1093](#), L. 296/2006, ha previsto che “*Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.*”.



In altri termini, per effetto delle norme sopra richiamate, l'**attuale fiscalità diretta** delle società agricole **può così sintetizzarsi**:

- **società semplice: reddito agrario;**
- **Snc, Sas, Srl e cooperative: reddito di impresa che su opzione può essere determinato catastalmente;**
- **Spa e Sapa: reddito di impresa.**

Focalizzando l'attenzione sulle **società agricole** che possono **optare** per la determinazione del reddito **su base catastale**, è importante avere a mente che, come stabilito dall'**articolo 3, D.I. 213/2007**, il **reddito rimane sempre di impresa**, a prescindere dalle **modalità con le quali viene determinato**.

A tal fine, sempre il D.I. 213/2007, emanato in ossequio a quanto previsto dal [comma 1095](#), L. 296/2006, individua alcune **regole che devono essere rispettate** anche in sede di opzione, **in quanto il reddito agrario non “copre” tutte le possibili manifestazioni reddituali**.

Ma, in ragione di quanto affermato con l'articolo 3, comma 1, D.I. 213/2007, per cui il **reddito è e rimane di impresa**, cambiando solo le modalità di determinazione, il successivo **articolo 4**, al **comma 4**, prevede espressamente che *“Resta ferma l'applicazione dell'articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi alle perdite formatesi in periodi anteriori a quello da cui ha effetto l'opzione di cui all'articolo 1.”*

La [circolare n. 50/E/2010](#), a commento delle norme introdotte con il D.I. 213/2007, al **§ 5** si è occupata proprio della **gestione delle perdite di esercizio**, offrendo un'interpretazione estensiva della norma in quanto testualmente si legge che *“Il regolamento non disciplina il trattamento da riservare alle perdite che si formano nei periodi in cui è efficace l'opzione in quanto la mera determinazione catastale del reddito non dovrebbe generare, in linea di principio, periodi d'imposta in perdita. Tuttavia, il riporto di componenti negativi relativi alle attività iscritte in bilancio in esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione la cui deduzione è stata rinviata agli esercizi successivi in applicazione di disposizioni fiscali può dar luogo ad una perdita d'esercizio. In tal caso si ritiene applicabile l'articolo 84 del TUIR anche alle eventuali perdite che si dovessero generare in vigenza di opzione.”*

In altri termini, sebbene molto probabilmente sia un **caso di scuola difficilmente riscontrabile** nella realtà operativa, il documento di prassi **estende l'applicazione delle regole** di cui all'[articolo 84, Tuir](#), anche a una **fattispecie non espressamente prevista**.

Tale lettura “estensiva”, tuttavia, **mal si allinea** con quanto **successivamente affermato**, sempre in riferimento alle società agricole che hanno optato per la determinazione del reddito su base catastale, in tema di gestione degli **interessi passivi eccedenti ex [articolo 96, Tuir](#)**, con la successiva **risoluzione n. 28/E/2018**.

Infatti, in tale occasione, l'Agenzia delle entrate ha affermato in maniera **tranchant** che “il



legislatore, ogniqualvolta ha voluto far concorrere in modo ordinario e analitico alla determinazione del predetto reddito alcune componenti, ha espressamente richiamato le relative norme del TUIR.”, riportando, tra l’altro, quale esempio quello delle perdite.