

FINANZIARIA 2008 E COMPARTO AGRICOLTURA

di Mario Liguori

Dottore Commercialista in Torre del Greco (Na)*

PREMESSA

Il comparto agricoltura con la Finanziaria 2008 ha subito un maquillage di una certa valenza come la tassazione con il criterio del reddito agrario per le attività di coltivazione di prodotti vegetali (talee, sementi, fiori, piante, ecc...) per conto terzi, posto in essere dall'imprenditore agricolo e la possibilità di essere tassati in base alla differenza tra costi e ricavi per le società agricole di servizi e per la produzione di energia. Inoltre è da evidenziare la proroga dei benefici per la piccola proprietà contadina oltre alla possibilità di rivalutare sia i terreni, sia le partecipazioni delle società.

COLTIVAZIONE PER CONTO TERZI

Il comma 176 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 convoglia nel contesto del reddito agrario le attività di coltivazione dei prodotti vegetali per conto terzi posto in essere nei limiti di cui al disposto ex art. 32 comma 2° lettera b) del DPR n. 917/86¹.

In buona sostanza il nuovo comma 2 bis dell'art. 33 considera come "agricola" l'attività espletata dal produttore agricolo che ottiene da altro soggetto passivo d'imposta, a prescindere se sia agricoltore o meno, talee, piante, fiori ecc. che vengono coltivate sul suo terreno e a ciclo di sviluppo della pianta esaurito, e consegna il prodotto al committente². Il legislatore del 2007 ha regolato in toto il contenuto dei commi 2° e 3° dell'art. 2135 del c.c.³.

In buona sostanza il caso di specie riguarda la produzione di beni per conto terzi utilizzando il terreno e le dotazioni proprie e che implica la consegna al fornitore del prodotto dopo il termine del ciclo biologico. L'attività posta in essere dal produttore agricolo prescinde dalla proprietà della materia prima necessaria per l'ottenimento del prodotto finito come ad esempio fiori e piante.

IL PRODUTTORE AGRICOLO - IL COMMITTENTE E IL COMPARTO DELLE IMPOSTE DIRETTE

La fattispecie oggetto del presente studio rientra nell'orbita impositivo del "REDDITO AGRARIO" ciò significa che se l'attività è espletata sul terreno l'attività medesima è da considerarsi agricola. Per converso se l'attività viene esplicata in serra, la produzione dovrà estrinsecarsi mercè la fruizione di strutture fisse e/o mobili, anche momentanee, se la superficie atta alla produzione non sia maggiore del doppio di quella del terreno sul quale la produzione insiste. In funzione dell'impiego dei beni ottenuti dalla produzione effettuata altrove varia l'imposizione fiscale in capo al committente. Nello specifico se l'attività del committente si limita solo alla rivendita, in tale ipotesi si è in presenza di redditi d'impresa a tutti gli effetti. Per converso se il committente rientra nella categoria dei produttori agricoli che riceve il prodotto e lo integra in un ciclo biologico completo (ad esempio trasformando la talea in pianta) il reddito prodotto rientra senz'altro nella categoria del "REDDITO AGRARIO".

IL COMPARTO IVA

Per quanto concerne il comparto iva la fattispecie in esame rientra nell'orbita dell'art. 34 bis comma 1° del DPR

* Ha collaborato al presente lavoro il Dr. Antonio Capricano dello Studio Liguori di Torre del Greco (Na).

¹ Art. 32 comma 2° lettera b) DPR 917/86 - Sono considerate attività agricole:

a)omissis;

b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

c) omissis.

² Art. 33 comma 2 bis DPR n. 917/86. Sono considerate produttive di reddito agrario anche le attività di coltivazione di prodotti vegetali per conto terzi svolte nei limiti di cui all'art. 32 comma 2 lettera b).

³ Art. 2135 comma 2° - Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Comma 3° - Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

633/72⁴ in virtù del quale l'imposta relativa alle operazioni imponibili è quantificata nella misura del 50% del suo ammontare, a titolo di forfait dell'iva assolta a monte. Peraltro il soggetto passivo d'imposta produttore agricolo può optare per l'applicazione dell'imposta con il sistema cosiddetto ordinario con le modalità di cui al DPR 10/11/1997, n. 442.

È appena il caso di sottolineare che il regime forfettario è applicabile anche nel caso di prestazioni di servizi poste in essere occasionalmente. Nella fattispecie il soggetto passivo d'imposta è astretto ad annotare separatamente le operazioni in esame e alla detrazione dell'iva dall'imponibile in conformità all'art. 34 bis e non con le regole previste dal regime delle "IMPRESE MISTE" ex art. 34 comma 5° del DPR 633/72⁵. Per quanto concerne l'applicazione dell'aliquota iva è da rilevare che le prestazioni di servizi sono agganciate a quelle del prodotto ottenuto dal produttore agricolo, atteso che l'art. 16 comma 3° del DPR 633/72 stabilisce che: "Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni omissis....., l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti".

Ciò sta a significare che la prestazione volta trasformare le talee in produzione di fiori torna applicabile l'aliquota del 20%. Invece nell'ipotesi che la prestazione sia rivolta alla produzione di piante l'aliquota applicabile è quella del 10%. Ed infine se la prestazione di servizio è volta all'ottenimento di ortaggi l'aliquota corrispondente è del 4% il tutto ai sensi della tabella A allegata al DPR n. 633/72.

Nello specifico l'aliquota del 10% per i fiori è prevista dalla Tabella A parte II n. 20 laddove per gli ortaggi l'aliquota applicabile è pari al 4% in conformità della stessa Tabella parte II punto 5.

LA PICCOLA PROPRIETA' CONTADINA

Il comma 173 dell'art. 1 della Finanziaria 2008 stabilisce la data di scadenza per usufruire delle agevolazioni fiscali in tema di formazione ed arrotondamento della proprietà contadina di cui alla legge 06/08/53 n. 604. Per effetto del comma 173 dianzi citato il termine finale per l'agevolazione in oggetto è stato spostato al 31/12/08, il che sta a significare che per l'acquisto dei terreni i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali pagano l'aliquota di registro e quella ipotecaria in misura fissa e quella catastale nella misura del 1 %

LA RIVALUTAZIONE DEI TERRENI

Con la Finanziaria 2008 si ha l'ennesima riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni in società non negoziate in mercati regolamentati posseduti al 1° gennaio 2008 versando un'imposta sostitutiva da ripartire in tre rate annuali di pari importo a far tempo dal 30/06/2008.

Il comma 91 dell'art. 1 della Finanziaria 2008 interviene direttamente sull'art. 2 comma 2° del D.L. n. 282/02 che per la prima volta aveva esteso la valenza degli art. 5 e 7 della legge 448/01 che peraltro aveva avuto nel tempo la seguente evoluzione legislativa:

1. L. 47/04 art. 6 bis, con cui si estendeva l'ambito applicativo ai terreni e alle partecipazioni possedute al 01/07/2003 e i relativi ampliamenti al 30/09/04;
2. D.L. 27/03 che sanciva l'applicazione delle disposizioni per i terreni e le partecipazioni possedute alla data del 01/01/05 i cui adempimenti dovevano essere espletati entro il 30/06/06.

Per quanto concerne i terreni la rideterminazione del costo di acquisto ha per oggetto i terreni edificabili e quelli con destinazione agricola detenuti al 01/01/08.

La rivalutazione viene fatta in base al valore quantificato dalla perizia giurata posta in essere, in conformità all'art. 64 del c.p.c., da un professionista iscritto all'albo degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agrari, degli agritecnici, dei periti agrari e industriali edili. Il valore quantificato dalla perizia è soggetto all'imposta sostitutiva del 4% e può essere considerata ai fini del calcolo della plusvalenza per i redditi diversi, ex art. 67 comma 1° lettera a) e b) del TUIR.

La quantificazione del valore deve essere fatta in data antecedente la cessione.

La rideterminazione del valore rappresenta il minimum di riferimento ai fini delle imposte sul reddito, dell'imposta di registro, dell'imposta ipocatastale, oltre all'imposta di donazione e successione.

⁴ Art. 34 bis comma 1° - Per le attività dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile, l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni.

⁵ Art. 34 comma 5° del DPR 633/72 - Se il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, ha effettuato anche operazioni imponibili diverse da quelle indicate nel comma 1, queste sono registrate distintamente e indicate separatamente in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale. Dall'imposta relativa a tali operazioni si detrae quella relativa agli acquisti e alle importazioni di beni non ammortizzabili e ai servizi esclusivamente utilizzati per la produzione dei beni e dei servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.

È appena il caso di rilevare che in riferimento al requisito di possesso gli eredi che fossero venuti in possesso del bene a titolo gratuito dopo il 30/06/08 non possono essere considerati formalmente possessori alla data di riferimento. Ciò significa che non possono avvalersi della procedura di rivalutazione, atteso che in assenza di specifica previsione, la donazione e la successione non sono idonee a far retroagire gli effetti traslativi al momento di acquisizione da parte del donante o del de cuius, eccetto l'ipotesi di conferimento di mandato con rappresentanza per la rivalutazione dell'area prima della morte del de cuius⁶.

Ed infine, è plausibile procedere ad una ulteriore rivalutazione di un terreno già oggetto di rivalutazione precedente, chiaramente in funzione di un implemento di valore a condizione che venga fatta una nuova perizia e si corrisponde l'imposta sostitutiva, senza possibilità di scomputare quanto pagato in precedenza⁷.

RIVALUTAZIONI DELLE PARTECIPAZIONI IN SOCIETA'

La Finanziaria 2008 dà la facoltà di rideterminare il valore di acquisto delle partecipazioni in società, ivi comprese le società semplici, non negoziate in mercati regolamentati, pagando un'imposta sostitutiva del 2% o del 4% a seconda se le partecipazioni siano o non siano qualificate come definite dall'art. 67 comma 1 lettera c) del TUIR⁸.

La partecipazione deve essere posseduta all'01/01/2008.

La rivalutazione della partecipazione implica l'assunzione del valore attribuito alla partecipazione medesima emergente dalla perizia "ad hoc" redatta in conformità all'art.64 del c.p.c. da un dottore commercialista o ragioniere o da un revisore contabile.

Il soggetto che abbia usufruito di precedenti rivalutazioni può rideterminare il valore al 01/01/2008 a condizione che il computo dell'imposta sostitutiva venga fatto sul valore attuale e non sulla differenza tra questo e quello precedente. In buona sostanza il valore di perizia va riferito all'intero patrimonio sociale.

Se la perizia viene predisposta su richiesta della società, il costo risulta essere un elemento negativo del reddito d'impresa e spesabile in quote costanti nell'esercizio di riferimento e nei quattro successivi.

Per converso se la perizia viene fatta su richiesta di alcuni o tutti i possessori dei titoli, il costo è un elemento aumentativo del valore di acquisto della partecipazione in proporzione al costo effettivo sostenuto da ciascun possessore.

Il valore rivalutato non consente di enucleare minusvalenze per la quantificazione dei redditi diversi.

Così come la rivalutazione non può essere presa in considerazione in ipotesi di recesso. L'imposta sostitutiva va versata in una sola soluzione entro il 30/06/2008 o in tre rate annuali di pari importo con scadenza 30/06/2008; 30/06/2009, 30/06/2010 applicando sulla seconda e terza rata l'interesse del 3%.

LE SOCIETA' AGRICOLE DI SERVIZI

Il comma 1094 dell'art. 1 della legge 27/12/06, n. 296 (Finanziaria 2007) recita testualmente: "Si considerano imprenditori agricoli le società di persone e le società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori

⁶ Veggasi Circolare n. 27/E paragrafo 2.1 del 2003 dell'Agenzia delle Entrate che conferma quanto ebbe ad esplicitare con altra Circolare del 2002 e precisamente la n. 12/E.

⁷ Veggasi Circolare n. 10/E del 2006.

⁸ Art. 67 comma 1 lettera c) del TUIR - c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate. Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorché nei confronti di soggetti diversi. Tale disposizione si applica dalla data in cui le partecipazioni, i titoli ed i diritti posseduti rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione superiore alle percentuali suindicate. Sono assimilate alle plusvalenze di cui alla presente lettera quelle realizzate mediante:

- 1) cessione di strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;
- 2) cessione dei contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'assimilazione opera a prescindere dal valore dell'apporto (1);
- 3) cessione dei contratti di cui al numero precedente qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento dell'ammontare dei beni dell'associante determinati in base alle disposizioni previste del comma 2 dell'articolo 47 del citato testo unico;

agricoli, che esercitano esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci. In tale ipotesi, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25 per cento”.

La fattispecie attrae nella norma de qua solo le società e le attività enucleate esplicitamente.

Per quanto concerne il tipo di società è da rilevare che sia le società cooperative, sia le S.p.A. e le S.A.P.A. sono escluse dalla fattispecie.

Per quanto concerne l'oggetto dell'attività di produzione dei servizi esso deve essere formato in via esclusiva da prodotti agricoli realizzati dai soci per la qual cosa la produzione anche limitata ed occasionale compiuta da terzi fa venire meno l'agevolazione.

Infine per quanto concerne la quantificazione del reddito esso era determinato fino al 31/12/2007 applicando ai ricavi il coefficiente di redditività del 15% per cui era preclusa la tassazione che teneva conto della differenza tra costi e ricavi.

Invece dall'01/01/2008 il regime naturale di quantificazione del reddito è quello del risultato di bilancio con la facoltà per la società di optare per il forfait con il coefficiente di redditività del 25% sui ricavi, il tutto ai sensi e per gli effetti del comma 177 dell'art. 1 della L. n. 244/07.

È appena il caso di sottolineare che la norma de qua non fa cenno circa la durata dell'opzione, per cui torna applicabile la regola ex art. 3 del DPR n. 442/97 che vincola il soggetto passivo d'imposta per un triennio almeno.

La scelta del forfait va ovviamente fatta tenendo presente alcuni parametri di convenienza come ad esempio l'importo delle immobilizzazioni.

LA PRODUZIONE DI ENERGIA

La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili fotovoltaiche e agroforestali, oltre di carburanti realizzati da produzioni vegetali derivanti in prevalenza dal terreno posta il essere da imprenditori agricoli rappresentano attività connesse ai sensi dell'art. 2135 comma 3° c.c. e produttive di reddito agrario.

Quanto dianzi detto è previsto dal comma 423 dell'art. 1 della legge n. 266/05.

In riferimento al comparto delle imposte dirette è da osservare che la determinazione del reddito fino al 31/12/07 avveniva applicando la tariffa del reddito agrario. Ai sensi del comma 178 dell'art. 1 della legge n. 244/07 il regime naturale di quantificazione del reddito è quello catastale con facoltà del soggetto passivo d'imposta di optare per la determinazione facendo la differenza tra costi e ricavi.

L'opzione deve essere fatta in conformità al DPR n. 442/97.

In buona sostanza il soggetto passivo agricoltore che produce energia determina il reddito con il sistema catastale (ossia con la tariffa del reddito agrario) e con la possibilità di farsi tassare in base alle risultanze di bilancio.

L'opzione ovviamente è di almeno un triennio.

Per quanto poi attiene al comparto IVA la produzione e la cessione di energia elettrica da parte di agricoltori prodotta da fonti rinnovabili di origine agricola e/o forestale (BIOMASSE – MATERIALI ORGANICI – CULTURE ARBOREE ED ERBACEE – RESIDUI AGRICOLI E FORESTALI) rientrano nel novero delle operazioni che orbitano nell'area dell'art. 34 bis del DPR n. 633/72 per la qual cosa la detrazione IVA è pari al 50% delle operazioni imponibili.