



Direzione Centrale Normativa

Roma, 1 ottobre 2010

OGGETTO: Società agricole – Opzione per determinazione del reddito su base catastale - Articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296

INDICE

Premessa	2
1 Ambito soggettivo.....	3
2 Esercizio dell'opzione.....	5
3 Determinazione del reddito imponibile	7
4 Valori fiscali dell'attivo e del passivo	9
5 Perdite	12
6 Società agricole e disciplina delle società di comodo.....	13

Premessa

Allo scopo di sviluppare e sostenere la crescita del settore agricolo negli ultimi anni sono stati emanati diversi provvedimenti normativi che hanno innovato sia la disciplina civilistica che quella fiscale.

In particolare, con le nuove disposizioni il legislatore è intervenuto per modernizzare un settore fondamentale della nostra economia migliorandone l'assetto organizzativo per renderlo più rispondente alle esigenze di una società caratterizzata da una continua evoluzione che si allontana sempre di più dalle forme che ha assunto nel passato.

Tra i vari interventi adottati una grande importanza hanno assunto quelli volti allo sviluppo delle società in agricoltura, in quanto è stato visto nella struttura societaria uno strumento indispensabile per migliorare la competitività e saper rispondere in modo più efficiente ed efficace alle richieste del mercato.

A tal fine è stata, pertanto, introdotta nell'ordinamento la figura di "società agricola" con l'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, quindi, con un successivo atto normativo, è stato previsto per dette società un sistema di tassazione più favorevole.

Con il comma 1093 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, (di seguito "finanziaria 2007") il legislatore fiscale ha, infatti, previsto che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola possono optare per la tassazione su base catastale prevista dall'articolo 32 del TUIR.

La norma in esame nasce, dunque, con l'obiettivo di incentivare il passaggio alla forma societaria degli imprenditori agricoli individuali, attraverso il mantenimento in capo alle società che rivestono la qualifica di "società agricole" di un particolare sistema di determinazione del reddito, che costituisce un regime naturale di tassazione solo per le persone fisiche, società semplici e enti non commerciali.

La disposizione del comma 1093 della finanziaria 2007 ha trovato attuazione con il regolamento adottato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze

di concerto con il Ministro delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali del 29 settembre 2007, n. 213, (di seguito “regolamento”).

1 Ambito soggettivo

Il comma 1093 della finanziaria 2007 dispone 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”*.

L’articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, rubricato “Società agricole”, al comma 1 dispone che *“La ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l’esercizio esclusivo delle attività di cui all’articolo 2135 del codice civile deve contenere l’indicazione di società agricola”*.

Pertanto, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative possono qualificarsi come società agricole se:

- a) l’oggetto sociale prevede l’esercizio *“esclusivo”* delle attività di cui all’articolo 2135 del codice civile;
- b) la ragione sociale (se trattasi di società di persone) o denominazione sociale (se trattasi di società di capitali) contiene l’indicazione *“società agricola”*.

Con particolare riferimento al requisito della “esclusività” si ricorda che l’articolo 2135 del codice civile dispone che: *“E’ imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse”*.

In base al combinato disposto dell’articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004 e dell’articolo 2135 del codice civile, si è quindi in presenza di una società agricola quando nell’oggetto sociale della stessa è previsto l’esercizio esclusivo

delle attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e delle attività connesse.

Al riguardo si ritiene che il suddetto requisito formale richiesto dalle citate disposizioni deve trovare un riscontro nell'attività in concreto svolta dalle società agricole.

Pertanto, non costituiscono società agricole quelle che a prescindere dall'oggetto sociale esercitano attività:

- di cui all'articolo 2195 del codice civile, vale a dire: attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; attività intermediaria nella circolazione dei beni; attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; attività bancaria o assicurativa; altre attività ausiliarie delle precedenti;
- di cui all'articolo 55 del TUIR, comma 2, lettere a) e b), ovvero: attività organizzata in forma di impresa diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile; attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne.

Il principio di esclusività che caratterizza le società agricole non viene meno, tuttavia, quando la società pone in essere delle attività strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale. In altri termini le operazioni ritenute funzionali allo svolgimento dell'attività esclusiva sono compatibili con l'oggetto sociale in quanto cosiddette attività strumentali che non connotano l'oggetto sociale medesimo.

Ciò significa che non perdono la qualifica di società agricola quelle che pongono in essere operazioni commerciali, industriali, ipotecarie e immobiliari volte a potenziare o migliorare l'attività agricola stessa. Quindi, ad esempio, acquistare o prendere in affitto terreni o fondi rustici per ampliare la propria attività agricola oppure contrarre un finanziamento per acquistare un bene (trattore) necessario alla coltivazione del terreno, costituisce un atto strumentale al conseguimento dell'oggetto sociale che non modifica la natura dell'attività esercitata bensì la completa.

In sostanza, lo svolgimento di attività strumentali non incide sul concetto dell'esclusività nella misura in cui contribuisce allo svolgimento dell'attività

agricola senza snaturare la capacità di produzione di reddito della società che deve originare principalmente dalle attività agricole.

Il requisito dell'“*esclusività*” viene meno in caso di possesso di partecipazioni in altre società salvo che sussistano contestualmente le seguenti condizioni:

- la partecipata sia anch'essa una società agricola che, dunque, svolge esclusivamente le attività di cui all'articolo 2135 del codice civile;
- i dividendi derivanti dal possesso di tali partecipazioni siano inferiori ai ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività agricole svolte direttamente dalla partecipante.

Premesso quanto sopra, i soggetti cui si applica il comma 1093 sono le:

- società agricole in nome collettivo;
- società agricole in accomandita semplice;
- società agricole a responsabilità limitata;
- società agricole cooperative.

Restano escluse le società semplici esercenti attività agricole per le quali la determinazione del reddito sulla base dei criteri catastali costituisce il naturale regime d'imposizione inderogabile e le cooperative che svolgono solo attività di trasformazione/commercializzazione di prodotti conferiti dai soci qualora non posseggano e/o non conducano i terreni sui quali esercitano l'attività agricola. Per queste ultime manca, infatti, il requisito primario per potere determinare il reddito su base catastale, rappresentato dal terreno stesso.

2 Esercizio dell'opzione

Il regime d'imposizione introdotto dal legislatore con il comma 1093 della finanziaria 2007 che si pone in alternativa al regime analitico di determinazione del reddito d'impresa, le cui regole sono contenute nella sezione I del capo II del titolo II del TUIR, è opzionale.

L'esercizio dell'opzione e la sua efficacia è disciplinato dall'articolo 2 del regolamento, secondo cui “*Ai fini delle modalità di esercizio dell'opzione di cui*

all'articolo 1 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni recate dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442".

Il rinvio al decreto n. 442 del 1997, come evidenziato nella relazione al regolamento, è finalizzato, tra l'altro, a rendere operanti le disposizioni in materia di validità e durata dell'opzione e ad affermare il principio dei comportamenti concludenti.

Le società agricole che intendono optare per la tassazione catastale introdotta dal comma 1093 della finanziaria 2007, sono tenute in base all'articolo 2, comma 1, del decreto n. 442 del 1997 *"... a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata"*. Ai sensi del successivo comma 2 dello stesso articolo *"Nel caso di esonero dell'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta è comunicata con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto"*.

In particolare, una società agricola che intenda optare per la tassazione catastale deve possedere i requisiti richiesti fin dall'inizio del periodo d'imposta e comunicare la propria scelta nella prima dichiarazione (IVA o dei redditi) da presentare. Così, ad esempio, se una società agricola ha adeguato il proprio statuto e svolge in via esclusiva attività agricola a decorrere dal 1° gennaio 2010 deve comunicare l'opzione nella dichiarazione IVA o nella dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del 2011 (IVA 2011 o UNICO SP o SC 2011).

Una volta effettuata l'opzione il contribuente è vincolato alla concreta applicazione del regime scelto almeno per un triennio ai sensi del successivo articolo 3 del citato decreto n. 442 del 1997 il quale, nell'ultimo periodo, dispone che *"Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata"*.

Al fine di evitare l'ingiustificata esclusione di società svolgenti in via esclusiva attività agricole ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile sin dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del regolamento di

attuazione, è stata inserita all'articolo 6 una disposizione transitoria. Ai sensi di tale ultima disposizione è stata consentita l'opzione per il regime in esame alle società che entro il medesimo periodo d'imposta inseriscono nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola" ed hanno adeguato lo statuto.

Quindi, le società che svolgevano esclusivamente attività agricola dal 1° gennaio 2007, ma non avevano i requisiti formali di cui al citato articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, hanno potuto esercitare l'opzione per l'esercizio 2007 se hanno adeguato lo statuto entro il 31 dicembre 2007. In tal caso l'opzione poteva essere esercitata nella prima dichiarazione presentata (modello IVA 2008 e UNICO SP o SC 2008).

A decorrere dal periodo d'imposta successivo (2008), le società che svolgono esclusivamente attività agricola sin dall'inizio del periodo d'imposta, ma non hanno i requisiti formali previsti dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004 non possono esercitare l'opzione per il medesimo periodo d'imposta anche se provvedono a inserire nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola" ed adeguano lo statuto. In tal caso, l'opzione può essere esercitata per il periodo di imposta 2009 nella dichiarazione annuale IVA 2010 o nel modello Unico SP o SC 2010.

Si precisa che, laddove vengano meno in capo ai soggetti optanti i requisiti prescritti dalla norma, l'opzione perde efficacia dal periodo d'imposta in corso alla data in cui si verifica l'evento caducativo.

3 Determinazione del reddito imponibile

Le modalità di determinazione del reddito imponibile sono contenute nell'articolo 3, comma 1, del regolamento, secondo il quale *"Il reddito dei soggetti di cui all'articolo 1 determinato ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi è considerato reddito d'impresa.*

Con tale disposizione il legislatore fiscale ha stabilito che per effetto dell'opzione il reddito imponibile delle società agricole, determinato applicando i

criteri catastali, non muta categoria di appartenenza, in quanto è considerato reddito d'impresa.

Da ciò deriva, come evidenziato nella citata relazione al regolamento, che l'opzione per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32 del TUIR non configura un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, poichè gli stessi beni permangono nel regime d'impresa stessa.

Il comma 2 dello stesso articolo 3 prevede, inoltre, che *“Il reddito derivante dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali non ricomprese nella determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi va calcolato secondo le ordinarie regole per la determinazione del reddito d'impresa”*.

Secondo tale ultima disposizione le società che svolgono attività agricole oltre i limiti fissati dall'articolo 32 del TUIR determinano la base imponibile analiticamente ai sensi dell'articolo 56 e seguenti dello stesso testo unico.

Si ricorda che ai sensi del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR *“Sono considerate attività agricole:*

- a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;*
- 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) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali”*.

Pertanto, rientrano nella determinazione analitica del reddito le seguenti attività:

- a) di produzione di vegetali eccedente il limite del doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;
- b) di allevamento di animali in numero superiore rispetto a quello stabilito con decreto ministeriale tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata;
- c) agricole connesse che hanno ad oggetto beni provenienti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali non contemplati nella tabella allegata al decreto ministeriale previsto dalla lettera c) del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR;
- d) di fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile;
- e) agrituristica, che è sempre produttiva di reddito d'impresa.

Le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, e commercializzazione svolte dalla società su prodotti contemplati nella tabella allegata al citato decreto ministeriale, non derivanti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali, sono sempre produttive di reddito d'impresa determinato secondo le regole ordinarie. In assenza del requisito della "prevalenza", le suddette attività non possono qualificarsi come produttive di reddito agrario.

4 Valori fiscali dell'attivo e del passivo

La previsione contenuta nel regolamento, secondo la quale il reddito delle società che optano per l'applicazione dei criteri catastali non cambia natura, comporta, tra l'altro, che le società che scelgono di optare per la nuova disciplina fiscale devono mantenere inalterate le modalità di tenuta della contabilità originariamente adottate (ordinaria o semplificata) ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Al riguardo, l'articolo 4 del regolamento prevede che *"In corso di efficacia dell'opzione di cui all'articolo 1, i valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo risultano da apposito prospetto della dichiarazione dei redditi. I valori*

fiscali si determinano sulla base delle disposizioni vigenti per i casi in cui manchi l'esercizio dell'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico.

In caso di perdita di efficacia o revoca dell'opzione ai fini della determinazione del reddito gli elementi dell'attivo e del passivo sono valutati in base al prospetto di cui al comma 1".

La norma detta le regole da seguire per determinare i valori fiscali da attribuire agli elementi dell'attivo e del passivo al momento della fuoriuscita dal regime di determinazione catastale del reddito. In particolare dispone che in costanza di opzione, la società deve continuare ad applicare le vigenti regole di determinazione del reddito d'impresa evidenziando i valori fiscali che ne risultano nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, anche se il reddito imponibile è determinato con le regole previste dall'articolo 32 del TUIR. Così, ad esempio, la società continuerà ad effettuare gli ammortamenti in base ai coefficienti tabellari di cui al decreto ministeriale 31 dicembre 1988 con conseguente riduzione del valore fiscale dei beni strumentali dandone evidenza nell'apposito prospetto della dichiarazione.

La disposizione in parola mira ad assicurare la continuità dei valori fiscali delle attività e delle passività delle società agricole che hanno optato per il regime in esame.

L'ingresso nel regime di determinazione catastale del reddito è disciplinato dal comma 3 dell'articolo 4 del regolamento secondo cui *"I componenti positivi e negativi relativi alle attività iscritte in bilancio in esercizi precedenti a quello di efficacia dell'opzione, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi che consentono o dispongono il rinvio, concorrono, in via ordinaria, alla determinazione del reddito d'impresa"*.

Al riguardo, nella relazione di accompagnamento, con riferimento al trattamento dei componenti positivi e negativi che hanno avuto origine prima dell'ingresso nel regime di imposizione su base catastale la cui tassazione o deduzione è stata rinviata negli esercizi di efficacia dell'opzione per effetto di una

facoltà o obbligo di legge, si legge che gli stessi concorrono, in via ordinaria, alla determinazione del reddito. Sempre nella relazione si precisa che: *“Ciò implica, ad esempio, che una plusvalenza rateizzata va sommata al reddito determinato in base alle tariffe d'estimo per la quota di competenza fiscale dell'esercizio, così come, sempre a titolo esemplificativo, la quota di spese di rappresentanza sostenute precedentemente al periodo di efficacia dell'opzione e deducibile nell'esercizio di efficacia dell'opzione è portata a riduzione del reddito d'impresa determinato ai sensi dell'articolo 3”*.

In sostanza, il legislatore si è preoccupato di assicurare la deduzione di costi (es. costi di manutenzione) e/o la tassazione di ricavi o proventi (es. plusvalenze o sopravvenienze attive quali i contributi in conto capitale), il cui presupposto di deduzione/tassazione si è verificato in un periodo precedente a quello di vigenza dell'opzione e la cui rilevanza fiscale è stata rinviata agli esercizi successivi in applicazione degli articoli del TUIR. In altri termini, la società agricola deve continuare a dare rilievo ai suddetti componenti negativi o positivi di reddito durante i periodi d'imposta in cui è efficace l'opzione per la tassazione con le regole catastali.

Al riguardo, si ritiene che non rientrino nell'ambito di applicazione della norma da ultimo citata i costi e i ricavi (es. risconti attivi e passivi, rimanenze) che fino al momento dell'ingresso nel regime opzionale non hanno concorso alla determinazione del reddito di impresa per carenza dei relativi presupposti fiscali. In tal caso, le variazioni degli elementi dell'attivo e del passivo connessi alle suddette componenti reddituali:

- non assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito nei periodi di vigenza dell'opzione;
- vanno comunque evidenziati nell'apposito prospetto della dichiarazione.

L'articolo 5 del regolamento disciplina ai commi 1 e 2 il trattamento da riservare alle plusvalenze e alle minusvalenze derivanti dall'alienazione dei beni mobili strumentali distinguendo i beni acquisiti nel corso dei periodi d'imposta di vigenza dell'opzione da quelli acquisiti in precedenza. In tale ultima ipotesi, ai sensi del comma 2 le plusvalenze e le minusvalenze concorrono alla determinazione del

reddito in via ordinaria negli esercizi di vigenza dell'opzione e si determinano come differenza tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri di diretta imputazione, ed il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di esercizio dell'opzione. In tal caso le quote di ammortamento non dedotte in costanza di opzione non riducono il costo fiscalmente riconosciuto del bene strumentale.

Ai sensi del comma 1 dello stesso articolo 5 del regolamento, le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di beni mobili strumentali acquisiti nel corso del periodo d'imposta in cui ha effetto l'opzione non concorrono alla determinazione del reddito di detti periodi di imposta.

Resta fermo che le quote di ammortamento calcolate sui beni mobili strumentali acquistati prima o in vigenza del regime che non hanno assunto rilevanza fiscale, in quanto assorbite nella determinazione catastale del reddito, riducono il costo fiscale del bene al momento della fuoriuscita dal regime opzionale in esame.

Con specifico riferimento alle plusvalenze e alle minusvalenze relative ai beni immobili si ricorda, infine, che il legislatore, con la disposizione di natura antielusiva, contenuta nel comma 3 dell'articolo 5 del regolamento, ha previsto che le stesse concorrono, in ogni caso, alla determinazione del reddito secondo criteri ordinari di cui agli articoli 86 e 101 del TUIR.

Al riguardo si precisa che il rinvio ai criteri ordinari di determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze da cessione contenuto nella norma da ultimo citata induce a ritenere che le quote di ammortamento effettuate in vigenza di regime su tali beni riducono il costo fiscale del bene da confrontare con il corrispettivo di cessione.

5 Perdite

L'articolo 4, comma 4, del regolamento prevede che *“Resta ferma l'applicazione dell'articolo 84 del testo unico delle imprese sui redditi alle perdite formatesi in periodi anteriori a quello da cui ha effetto l'opzione di cui all'articolo 1”*.

Tale disposizione fa salva la disciplina del riporto delle perdite prevista dall'articolo 84 del TUIR per le perdite prodotte negli esercizi precedenti a quello in cui viene esercitata l'opzione per la tassazione del reddito catastale.

In altri termini la società può portare le perdite pregresse in abbattimento del reddito determinato catastalmente.

Al riguardo si ricorda che ai sensi dei commi 1 e 2 del citato articolo 84, le perdite di un periodo d'imposta possono essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi, mentre le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.

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.

6 Società agricole e disciplina delle società di comodo

L'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ha introdotto la disciplina cosiddetta delle "*società di comodo*" al fine di disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere un'attività di mero godimento di beni.

In base a tale disciplina le società di capitali e le società di persone per verificare lo *status* di società non operativa devono sottoporsi al c.d. "*test di operatività*" verificando se l'ammontare medio dei ricavi, proventi e incrementi delle rimanenze, calcolato con riferimento all'ultimo triennio, risulta inferiore ai

ricavi minimi di legge determinati mediante l'applicazione di alcuni coefficienti a specifici elementi patrimoniali.

Il mancato superamento del “*test di operatività*” per il contribuente comporta conseguenze ai fini delle imposte dirette (IRES e IRPEF), dell'IRAP e dell'IVA.

Il contribuente ha tuttavia la possibilità di presentare, ai sensi del comma 4-*bis* dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, un'istanza al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio al fine di chiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive, ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dimostrando che il mancato superamento del “*test di operatività*” (ricavi minimi presunti) o il mancato conseguimento del reddito minimo presunto è in realtà dipeso da “*situazioni oggettive*”.

Le società agricole non godono, come si desume dall'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994, e dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008, di alcuna causa di esclusione o disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative.

Le società agricole che non superano il “*test di operatività*”, in quanto i ricavi effettivi sono inferiori a quelli presunti possono, però, presentare istanza di interpello disapplicativo, facendo valere situazioni oggettive, debitamente documentate, tipiche del proprio settore (ad es. le attività propedeutiche alla coltivazione del fondo, calamità naturali, ecc.), che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi, di rimanenze e di proventi (ossia il superamento del *test di operatività*) nonché del “*reddito minimo*” previsto dall'articolo 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994.

La circostanza che la società per effetto dell'esercizio dell'opzione determini un reddito effettivo inferiore a quello minimo può essere apprezzato nell'ambito dell'interpello al solo fine di disapplicare, come previsto dalla circolare n. 25/E del 4 maggio 2007, l'obbligo di dichiarare il “*reddito minimo*”.

Tale circostanza risulta, del resto, del tutto irrilevante per superare il *test di operatività* in quanto lo stesso si fonda sul confronto tra i ricavi minimi presunti con

i ricavi effettivi che non sono in alcun modo influenzati dalle modalità di determinazione del reddito d'impresa.

Anche in caso di accoglimento della predetta istanza, resta fermo l'assoggettamento alla determinazione del reddito minimo IRAP, secondo le regole previste dal comma 3-*bis* dell'articolo 30, e alle limitazione stabilite ai fini Iva dal successivo comma 4 dello stesso articolo 30.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA