

Risposta n. 134/2024

OGGETTO: Soccida semplice e monetizzata – Trattamento ai fini IVA e delle imposte dirette.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa s.s. (in seguito, "Istante", "Società" o "Soccidante") riferisce di

- avere per oggetto esclusivo l'allevamento e l'ingrasso di bestiame oltre che la conduzione di fondi agricoli;
- rivestire, avendone i necessari requisiti soggettivi e oggettivi, la qualifica di imprenditore agricolo.

La Società rappresenta altresì di aver sottoscritto, con decorrenza 1° aprile 2024 e per una durata indeterminata, un contratto di soccida non monetizzata con Beta S.r.l. per l'allevamento di vitelli da ingrasso, nell'ambito del quale quest'ultima riveste la qualifica di soccidario mentre l'Istante quella di soccidante. Alla fine di ogni ciclo, la Società

acquista da Beta S.r.l. (in breve, "Soccidario") la quota di accrescimento a quest'ultima destinata per poi rivenderla direttamente al macello.

Con riferimento al prospettato contratto, il Soccidante chiede quale sia il corretto trattamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA dell'operazione di vendita degli animali dalla stessa acquistati dal Soccidario, ovvero, quindi, della rivendita da parte del soccidante della quota di accrescimento spettante al soccidario e da questi cedutagli.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Dopo aver richiamato e commentato la definizione del contratto di soccida di cui agli articoli 2170 e seguenti del codice civile, l'Istante afferma che:

- il soccidario ha due possibilità, ossia vendere direttamente l'accrescimento a terzi oppure "monetizzare" detto accrescimento;

- nella realtà avviene spesso che il soccidante acquisti dal soccidario la quota di animali ottenuti da quest'ultimo per effetto della ripartizione dell'accrescimento

La Società, sulla base di quanto chiarito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 987 del 2022, ritiene che:

- ai fini IVA, rivestendo il soccidante e il soccidario la qualifica di imprenditori agricoli, possano applicare il regime speciale di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") all'operazione di vendita dei capi acquisiti dal soccidario (acquisto quota di accrescimento spettante al soccidario);

- ai fini delle imposte dirette, *"...in questo contesto l'attività del soccidante non può essere configurata in termini di mero commercio di prodotti agricoli, posto che la*

vendita degli animali costituisce l'effetto finale di un'attività a monte svolta dai soggetti associati nell'esercizio di un'attività agricola senza che possa ritenersi che il soccidante si limiti ad acquistare e rivendere gli animali" (cfr. Corte di Cassazione, citata). Ne consegue l'applicazione dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR") e all'occorrenza dell'articolo 56 del medesimo TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nell'istanza il Soccidario menziona un contratto di "*soccida NON monetizzata*". Dal contratto esibito a seguito di richiesta di documentazione integrativa, è possibile desumere che con tale locuzione, si riferisca in realtà alla soccida semplice di cui agli articoli 2170 e seguenti del codice civile, di seguito brevemente richiamati.

Per quanto qui d'interesse, si ricorda che:

- *«Nella soccida, il soccidante e il soccidario si associano per l'allevamento e lo sfruttamento di una certa quantità di bestiame e per l'esercizio delle attività connesse, al fine di ripartire l'accrescimento del bestiame e gli altri prodotti e utili che ne derivano.*

L'accrescimento consiste tanto nei parti sopravvenuti, quanto nel maggior valore intrinseco che il bestiame abbia al termine del contratto» (articolo 2170 del codice civile);

- *«Nella soccida semplice il bestiame è conferito dal soccidante.*

La stima del bestiame all'inizio del contratto non ne trasferisce la proprietà al soccidario.

La stima deve indicare il numero, la razza, la qualità, il sesso, il peso e l'età del bestiame e il relativo prezzo di mercato. La stima serve di base per determinare il prelevamento a cui ha diritto il soccidante alla fine del contratto, a norma dell'articolo 2181» (articolo 2171 del codice civile);

- «La direzione dell'impresa spetta al soccidante, il quale deve esercitarla secondo le regole della buona tecnica dell'allevamento...» (articolo 2173 del codice civile) mentre «Il soccidario deve prestare secondo le direttive del soccidante, il lavoro occorrente per la custodia e l'allevamento del bestiame affidatogli, per la lavorazione dei prodotti e per il trasporto sino ai luoghi di ordinario deposito...» (articolo 2174 del codice civile);

- «Al termine del contratto le parti procedono a nuova stima del bestiame.

Il soccidante preleva, d'accordo con il soccidario, un complesso di capi che, avuto riguardo al numero, alla razza, al sesso, al peso, alla qualità e all'età, sia corrispondente alla consistenza del bestiame apportato all'inizio della soccida. Il di più si divide a norma dell'articolo 2178...» (articolo 2181 del codice civile).

In linea con le disposizioni appena richiamate, il contratto stipulato dall'Istante prevede che:

- la consegna del bestiame, dei mangimi e dei medicinali da parte del Soccidante al Soccidario avvenga a seguito di una stima iniziale da cui risulta il numero di capi, la razza e il peso oggetto di consegna (punti 1 e 6);

- rimanga alla Società la proprietà di tutto ciò che è oggetto di consegna, mentre il Soccidario ne assume la custodia (punto 6);

- l'accrescimento sia determinato dalle parti, di ciclo in ciclo, e che sia corrisposto in natura al Soccidario. In particolare, l'accrescimento è dato dalla differenza tra il peso degli animali al momento della consegna e quello al momento del ritiro, in applicazione del combinato disposto degli articoli 2181, comma 2, e 2178 del codice civile. La relativa valutazione avviene ai prezzi correnti al momento del ritiro, desunti dalle fatture di vendita dell'Istante (punto 7);

- il Soccidario, alla fine di ogni ciclo, possa vendere l'accrescimento ottenuto cui consegue l'assolvimento degli obblighi IVA cui è tenuto in qualità di imprenditore agricolo (punto 7);

- le parti debbano, tra l'altro, provvedere alla regolare tenuta e aggiornamento del registro aziendale di carico e scarico degli animali presenti, che avverrà in forma elettronica BDN nel rispetto dei termini previsti dalla normativa di settore (punto 4).

In recenti sentenze, intervenendo sulla nozione e acquisizione dello *status* di imprenditore agricolo a seguito della stipula di un contratto di soccida, sia fini civili che fiscali, la Corte di Cassazione chiarisce che *"Il contratto di soccida si configura quale contratto agrario di tipo associativo per l'esercizio dell'attività di allevamento sicché, ai sensi dell'art. 2135, cod. civ., lo stesso dà luogo ad un'impresa agricola associata, di cui sono contitolari, sebbene con obbligazioni e funzioni diverse, sia il soccidante che il soccidario: (...) Quel che rileva, ..., è il fatto che, per effetto dello svolgimento di una impresa agricola in forma associata, il soccidante ed il soccidario condividono il comune rischio di impresa assunto con la stipula del contratto, sicché gli stessi sono contitolari dell'impresa di allevamento e, quindi, sono entrambi imprenditori agricoli (...).*

Ne consegue che, essendo entrambi imprenditori agricoli, sulla cessione dei prodotti di cui alla tabella A, parte I, allegata al d.P.R. n. 633/1972, derivanti dal comune esercizio dell'impresa di allevamento, sia il soccidante che il soccidario possono avvalersi del regime speciale di detrazione dell'Iva di cui all'art. 34..." del Decreto IVA, il quale "rinvia puramente e semplicemente alla previsione di cui all'art. 2135, cod. civ., per l'individuazione dei produttori agricoli ai fini dell'applicazione del regime speciale, ponendo, sotto tale profilo, una chiara assimilazione fra la nozione civilistica di imprenditore agricolo e quella fiscalmente rilevante agli effetti dell'applicazione del suddetto regime speciale" IVA (cfr. sentenze nn. 987 e 1146 del 2022, nonché ordinanza n. 15746 del 2023).

Ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto, questi principi non sembrano avere portata innovativa rispetto alla prassi dell'Amministrazione finanziaria, sebbene questa sia risalente nel tempo.

La citata prassi si è pronunciata in modo conforme, rendendo noti i principi interpretativi di ordine generale che regolano la soccida, i quali pertanto non appaiono smentiti dalle recenti pronunce della Cassazione. In particolare, confermando le conclusioni della circolare 27 aprile 1973, n. 32, parte VII, la circolare 9 febbraio 1995, n. 48 riafferma quanto segue:

1. la fase costitutiva e quella estintiva della soccida semplice non rappresentano fattispecie a carattere traslativo in quanto ciò è espressamente affermato dagli articoli 2171, 2 comma, e 2181 del codice civile sopra riportati. Infatti, per l'articolo 2171, 2 comma, del codice civile, *"...il conferimento del bestiame da parte del soccidante non viene considerato trasferimento del diritto di proprietà da parte dello stesso..."* (n.d.r.

con la conseguenza che) *Gli atti generatori il contratto di soccida non sono... fattispecie aventi rilievo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.*

Identica affermazione può farsi relativamente alla fase estintiva del menzionato rapporto contrattuale. Ed invero, per quanto riguarda la soccida semplice, il soccidante preleva, al termine della stessa, un complesso di capi che per numero, razza, sesso, peso e quantità siano corrispondenti al bestiame originariamente apportato (art. 2181 c.c.), in pratica riassumendo la materiale disponibilità del proprio bestiame inizialmente conferito" (cfr. circolare citata). Si tratta dunque di operazioni fuori campo IVA;

2. la divisione dell'accrescimento è *"un atto dichiarativo dell'acquisto originario degli stessi, che altro non sono che una fruttificazione del diritto di proprietà del bestiame oggetto del contratto di soccida"* e dunque anch'esso fuori campo IVA.

3. sia il conferimento che la divisione del bestiame, *"pur essendo atti non assoggettati ad IVA, non precludono la detrazione forfetizzata per le successive cessioni"*.

In merito alle cessioni aventi a oggetto i frutti dell'allevamento, la circolare n. 32 del 1973 e la risoluzione n. 504929 del medesimo anno, nonché la risoluzione 28 maggio 1980, n. 381861, valutano:

1. sia l'ipotesi in cui il soccidante e il soccidario vendono direttamente detti frutti, previa ripartizione dell'accrescimento,

2. sia quella in cui è il solo soccidante a provvedere alla vendita dell'intero accrescimento, impegnandosi a corrispondere al soccidario la sua quota, anche in via anticipata.

Nel primo caso, entrambi effettuano delle cessioni rilevanti ai fini IVA, mentre nel secondo caso è solo il soccidante a effettuare una siffatta cessione e la somma in denaro spettante al soccidario è corrisposta dal soccidante "*a titolo di ripartizione dei frutti ovvero del prezzo ricavato dalla vendita dei frutti stessi*": tale somma va pertanto considerata come "*spettante al soccidario a titolo di assegnazione, e pertanto non soggetto ad imposta sul valore aggiunto...*" (in particolare, risoluzione n. 504929 del 1973).

Nel secondo caso di cui sopra si è in presenza di una c.d. soccida monetizzata, fattispecie non disciplinata dal codice civile, ma sovente riscontrabile nella prassi commerciale e per questo oggetto di chiarimenti sia da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia della Corte di Cassazione.

Sebbene esuli dalla fattispecie qui in discussione, che ha per oggetto una soccida semplice, si ritiene opportuno ricordare i tratti distintivi della soccida monetizzata al fine di evitare che le parti tengano nella realtà un comportamento non conforme alle disposizioni contrattuali, con il rischio di una possibile riqualificazione della fattispecie in sede di eventuale accertamento (*i.e.* da soccida semplice a soccida monetizzata).

Nella soccida monetizzata, le parti si accordano per la liquidazione forfetizzata e in denaro della quota di accrescimento spettante al soccidario, sicché non avviene la previa individuazione, determinazione e divisione dell'accrescimento tra soccidante e soccidario. Il soccidante preleva l'intero accrescimento, lo vende a terzi e provvede a corrispondere parte del ricavato al soccidario, nella misura previamente concordata (ad esempio, 20 per cento del ricavato piuttosto che 30 per cento, ecc...).

Poiché la divisione dell'accrescimento è "*...un atto dichiarativo dell'acquisto originario degli stessi, che altro non sono che una fruttificazione del diritto di proprietà del bestiame oggetto del contratto di soccida*" (cfr. circolare n. 48 del 1995), nella soccida monetizzata, mancando questo momento, non avviene in capo al soccidario un acquisto a titolo originario della sua quota di accrescimento e pertanto nessuna cessione di beni, nel senso inteso dall'articolo 2 del Decreto IVA, può essere dallo stesso effettuata a favore del soccidante piuttosto che di un soggetto terzo.

La quota dell'intero ricavato spettante al soccidario (c.d. monetizzazione) assume dunque la natura di utile e in quanto tale non è soggetta a IVA (cfr. risoluzione n. 504929 del 1973).

Sulla natura di questa somma ha avuto modo di pronunciarsi anche la Corte di Cassazione secondo cui la monetizzazione della quota del soccidario "*non può equipararsi alla cessione di denaro o altro titolo di credito in denaro, soggetta, come tale ad IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. a)...*, costituendo al contrario suddivisione degli utili conseguenti allo svolgimento di un'attività eseguita in forma associativa, come tale non rientrante nella previsione dell'art. 2 (n.d.r. del Decreto IVA) richiamato" (cfr. sentenza 10 aprile 2013, n. 8727). La cessione di denaro - che non inibisce il diritto alla detrazione - è "*da ritenersi, difatti, configurabile solo quando le parti pongano in essere un trasferimento di denaro che passi in proprietà al cessionario, come nel caso del mutuo o del deposito irregolare, nei quali - avendo il contratto ad oggetto beni fungibili - insorge esclusivamente l'obbligo, per il mutuatario e per il depositario che divengono proprietari della somma entrata nella loro disponibilità, di restituire il tantundem eiusdem generis et qualitatis...*" (Corte di Cassazione, sentenza

11 dicembre 2013, n. 27715, nonché sentenza 15 luglio 2015, n. 14791 e ordinanza n. 11592 del 2021).

Con riferimento alla spettanza e all'esercizio del diritto alla detrazione da parte del soccidario e del soccidante, occorre precisare che, quando entrambi rivestono la qualifica imprenditori agricoli cui consegue, al ricorrere dei presupposti, lo *status* di soggetto passivo IVA, il diritto alla detrazione spetta e va dagli stessi esercitato secondo le modalità di cui all'articolo 34 del Decreto IVA, fermo restando in ogni caso il rispetto dei principi di cui agli articoli 19 e seguenti del Decreto IVA, tra cui quelli di afferenza e inerenza.

Nel prevedere, infatti, una detrazione forfettizzata per gli imprenditori agricoli, l'articolo 34 fa riferimento a «...*la detrazione prevista nell'articolo 19...*»: quanto a dire che dal rispetto dei principi ivi previsti non si può prescindere.

Il principio dell'afferenza, come noto, preclude in linea generale la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni attive esenti o fuori campo. Pertanto, nella soccida monetizzata, se il soccidario non effettua operazioni attive rilevanti ai fini IVA, limitandosi a percepire a titolo di utile la monetizzazione delle sue quote di accrescimento, non può detrarsi l'IVA assolta sugli acquisti, ancorché inerenti, perché "a valle" effettua operazioni fuori campo IVA e dunque non ci sono nemmeno «...*cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A...*» sul cui ammontare imponibile applicare le percentuali di compensazione previste dal citato articolo 34.

D'altra parte se la monetizzazione della quota non inibisce in linea di principio l'acquisto dello *status* di imprenditore agricolo (*rectius* soggetto passivo IVA) "*posto*

che tale profilo attiene ai rapporti interni tra gli associati e non all'attività d'impresa agricola, ... (n.d.r. è anche vero che) Una tale operazione interna, ..., ancorché fatturata, non può, in sé, mai costituire operazione imponibile per la carenza del requisito della onerosità e del fine del conseguimento di introiti, traducendosi in una mera operazione, in forma di equivalente monetario, di riparto degli utili dell'attività d'impresa tra soccidante e soccidario" (Corte di Cassazione, ordinanza 15764 del 2023 avente a oggetto un contratto di soccida monetizzata).

Quanto da ultimo precisato dalla Corte di Cassazione induce questa Agenzia a ricordare all'Istante che la volontà di costituire una soccida non monetizzata (*rectius* soccida semplice) deve trovare riscontro nel relativo contratto, nelle scritture contabili ma soprattutto nel concreto comportamento tenuto dalle parti in sede di esecuzione del contratto. Oltre alla stima iniziale, a tal fine assumono particolare importanza la valutazione e la divisione dell'accrescimento, che devono concretamente avvenire nella realtà. In altri termini, la vendita della quota di accrescimento da parte del soccidario, a favore dell'Istante e/o di un terzo, ancorché fatturata, non può da sola suffragare l'esistenza di una soccida semplice quando la stima e la divisione dell'accrescimento - sebbene previste contrattualmente - non sono mai avvenute nella realtà e non trovano riscontro nelle relative scritture contabili, unitamente ai relativi criteri di individuazione, ripartizione, valutazione e prelevamento (es. verbale di inizio e fine ciclo, regolare tenuta del registro di carico e scarico).

Ai fini delle imposte dirette, l'articolo 32 del TUIR, così come modificato dall'articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, stabilisce che *"il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale*

d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso".

Il successivo comma 2, lettere b) e c), considera come attività agricole rispettivamente *"l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno"* e *"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"*.

In via generale, va rilevato che la circolare n. 44/E del 15 novembre 2004, a commento delle disposizioni in materia di redditi agrari e della nuova formulazione del citato articolo 32, comma 2, del TUIR, chiarisce che *"la semplice conservazione, commercializzazione e valorizzazione, considerate autonomamente, non possono mai dar luogo ad attività connesse. Tanto si evince anche dalla relazione di accompagnamento al decreto ministeriale del 19 marzo 2004, in cui si afferma che dette attività (...) prese di per sé singolarmente non possono mai produrre reddito agrario ai sensi dell'articolo 32, comma 2, lettera c) del TUIR, bensì reddito di impresa ai sensi dell'articolo 56 del TUIR (...)"*.

La citata circolare, infatti, afferma che *"le attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli rientrano senz'altro nell'ambito di applicazione dell'articolo 32 del TUIR quando riguardano prodotti"*

propri", ma precisa anche che *"nel caso in cui l'attività di conservazione, commercializzazione e valorizzazione abbia ad oggetto prodotti agricoli acquistati da terzi, dette attività non possono essere assoggettate al regime di determinazione del reddito previsto all'articolo 32"*.

Al riguardo, sempre la citata circolare sottolinea che *"quando tali attività non sono esercitate congiuntamente ad un processo di manipolazione o trasformazione viene a mancare ogni connessione con l'attività agricola principale"*, con la conseguenza che da *"tali attività"* conseguono redditi da determinarsi analiticamente secondo le ordinarie disposizioni in tema di redditi d'impresa *ex* articolo 56 del TUIR.

Ciò posto, occorre ricordare che il quesito formulato dall'Istante ha ad oggetto *"l'operazione di rivendita da parte di Alfa s.s. (soccidante) degli animali acquistati da Beta S.r.l. (soccidario) ovvero, quindi, [la] rivendita da parte del soccidante della quota di accrescimento spettante al soccidario e da questa cedutagli"* (così pag. 2 dell'istanza - sottolineatura aggiunta).

La formulazione del quesito, dunque, deve ritenersi limitata, ai fini delle imposte dirette, alla *rivendita* da parte dell'Istante esclusivamente della *"quota di accrescimento spettante al soccidario"*, e presuppone che, prima della sua *rivendita*, tale quota di accrescimento di spettanza di Beta S.r.l. (ossia, la quota degli animali che a quest'ultima spettano all'esito dell'attività svolta nell'ambito del rapporto di soccida - di seguito, *breviter*, "Quota di Accrescimento") venga acquistata dall'Istante (previa naturalmente - come sopra evidenziato - la determinazione e la ripartizione dell'accrescimento tra soccidante e soccidario).

In relazione a tali aspetti, va evidenziato che, secondo la prospettazione contenuta nell'istanza, a detto acquisto non fa (e non farà) seguito, da parte dell'Istante, lo svolgimento di alcuna attività sulla Quota di Accrescimento poiché detto acquisto appare finalizzato - in mancanza di indicazioni contrarie - alla mera *rivendita* della stessa ("(...) *rivendita dal parte del soccidante della quota di accrescimento spettante al soccidario e da questa cedutagli (...)*").

Considerato quanto affermato nella circolare n. 44/E citata e in assenza, da parte dell'Istante, dello svolgimento di alcuna attività (diversa dalla ricordata *rivendita*) sulla Quota di Accrescimento (acquistata da Beta S.r.l.), in linea di principio, l'attività di commercializzazione di detta Quota non può essere assoggettata al regime di determinazione del reddito previsto dall'articolo 32 del TUIR.

Da ciò consegue - nei limiti del quesito posto come sopra individuati - che la *rivendita* della Quota di Accrescimento (acquistata dall'Istante al termine del contratto di soccida) non darà luogo, in capo all'Istante, a redditi agrari ai sensi dell'articolo 32 del TUIR, ma a redditi da determinarsi analiticamente secondo le ordinarie disposizioni in tema di redditi d'impresa contenute nell'articolo 56 del TUIR.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)