

LE SOCIETA' AGRICOLE ED IL PRINCIPIO DI ESCLUSIVITA': TRA DOCUMENTI DI PRASSI ED EVOLUZIONI GIURISPRUDENZIALI

Per incentivare la diffusione dello "strumento" societario in ambito agricolo, ormai quasi un ventennio fa, il legislatore ha introdotto la figura della c.d. società agricola.

L'art. 1, comma primo, d. lgs. 99/2004 prevede, a tal fine, che la società debba rispettare due requisiti essenziali:

- (a) la ragione sociale o la denominazione sociale devono contenere l'indicazione "*società agricola*";
- (b) l'oggetto sociale deve prevedere l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 c.c., ossia lo svolgimento delle attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e delle attività connesse.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 50/E del 01.10.2010, il requisito formale deve trovare un riscontro nell'attività in concreto svolta dalle società agricole. Non rientrano in detto modello normativo le società che svolgono le attività previste dall'art. 2195 c.c. (attività industriale, intermediaria nella circolazione di beni, di trasporto, bancaria o assicurativa, etc.) o dall'art. 55 TUIR (attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, etc).

Solo le società agricole che rispettano entrambi i requisiti previsti dall'art. 2, comma primo, d. lgs. 99/2004, possono accedere ad un regime fiscale di favore, qual è quello previsto dall'art. 32 TUIR, che prevede la possibilità di optare per la tassazione su base fiscale.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il principio di esclusività non cessa perché la società agricola pone in essere attività strumentali a quella principale per il conseguimento dell'oggetto sociale. È consentito compiere operazioni commerciali, industriali, ipotecarie e immobiliari che siano finalizzate a potenziare o migliorare l'attività agricola.

Vi sono, però, alcuni limiti che non possono essere derogati.

Il primo è stabilito dallo stesso art. 2, comma primo, d. lgs. 99/2004. Superando un precedente orientamento, il legislatore ha consentito alle società agricole di stipulare contratti di locazione, di comodato e/o di affitto di fabbricati ad uso abitativo, di terreni e di fabbricati ad uso strumentale sempreché i ricavi derivanti da tali rapporti contrattuali siano marginali rispetto a quelli ottenuti dall'esercizio dell'attività agricola. La marginalità è rispettata quando l'ammontare dei ricavi da locazioni ed affitti non superi il 10% dell'ammontare dei ricavi complessivi. Il superamento del limite determina la perdita del requisito dell'esclusività, con conseguenze che possono essere

particolarmente gravi e significative, perché possono comportare la perdita del requisito di IAP così come la decadenza dall'agevolazione per la piccola proprietà contadina (in tal senso si è espressa la Risposta ad interpello n. 307 del 30.04.2021 dell'AdE).

Nella circolare n. 50/E del 01.10.2010, l'Agenzia delle Entrate ha, altresì, chiarito che il requisito dell'esclusività cessa in caso di possesso di partecipazioni in altre società salvo sussistano due condizioni congiunte:

- (1) la partecipata sia una società agricola nel senso previsto dall'art. 2, comma primo, d. lgs. 99/2004;
- (2) i dividendi ottenuti siano inferiori ai ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività agricole svolte direttamente dalla partecipante.

In relazione a quest'ultimo aspetto, si segnala come un orientamento emerso nella giurisprudenza tributaria ritenga non condivisibile quanto affermato in via di prassi dall'Agenzia fiscale. In particolare, la Commissione Tributaria di Forlì, con due sentenze "gemelle" – la n. 116 del 15.04.2019 e la più recente n. 95 del 09.05.2022 – ha riconosciuto che *"la partecipazione al capitale di altre società [anche non agricole] [...] non refluisce sull'individuazione dell'attività svolta laddove la partecipazione stessa assume un carattere residuale che non comporta alcun travalicamento dei limiti richiesti dalla norma di riferimento"*.

Si raccomanda, in ogni caso, a tutti gli associati, qualora abbiano stipulato contratti di locazione, di affitto o detengano partecipazioni, di verificare attentamente il rispetto dei principi sopra espressi onde evitare pericolose decadenze.