Analisi e commenti

Le modificazioni alle agevolazioni per l'agricoltura nel Dpr n. 601/1973

29 Gennaio 2004

L'esenzione da Ires è estesa ai redditi conseguiti da cooperative e consorzi anche per la conservazione e valorizzazione dei prodotti agricoli e zootecnici

Thumbnail
Image not found or type unknown

Il presente contributo prosegue nell'individuazione e nell'esame delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2004 (legge 24.12.2003, n. 350), rispetto alla normativa fiscale vigente (a sua volta interessata dai mutamenti intervenuti in sede di prima attuazione della delega di cui all'articolo 4 della legge n. 80/2003, con il Dlgs n. 344/2003).

In particolare, vengono qui considerate le novità recate dall'articolo 2, comma 8, della legge in commento, che si riflettono positivamente sul trattamento delle cooperative agricole, estendendo le ipotesi concretamente agevolabili alla luce della normativa di favore applicabile in relazione a tali soggetti.

L'articolo 10 del Dpr n. 601/1973 ante - Finanziaria

Ai sensi dell'articolo 10 del Dpr 29.9.1973, n. 601, nel testo in vigore dal 1° gennaio 1974 al 31.12.2003:

- erano esenti da imposte (originariamente, Irpeg e Ilor) i redditi conseguiti dalle società cooperative agricole e dai loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci, nonché mediante la manipolazione, trasformazione e alienazione, nei limiti stabiliti alla lettera c) dell'articolo 28 del Dpr 29.9.1973, n. 597 (successivamente dall'articolo 29, comma 2, lettera c) del Tuir, recentemente divenuto articolo 32, comma 2, lettera c), per effetto delle modificazioni intervenute con Dlgs n. 344/2003), di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti dai

soci nei limiti della potenzialità dei loro terreni

- se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedevano i predetti limiti, nonché quelli di cui alla lettera b) dell'articolo 29 (32) del Tuir, l'esenzione competeva per la parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci
- i redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi (che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'articolo 8 del Dpr 2.10.1968, n. 1639, o la pesca in acque interne) erano totalmente esenti da Irpeg e Ilor.

Ulteriori norme agevolative

L' articolo 10 del Dpr n. 601/1973 esentava dunque dall'Irpeg i redditi conseguiti dalle società cooperative agricole e dai loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno 1/4 dai terreni dei soci, nonché mediante la manipolazione, trasformazione e alienazione - entro i confini allora fissati dall'articolo 28 del Dpr n. 597/1973 - dei prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti dai soci, nei limiti della potenzialità dei terreni degli stessi.

Ai sensi del comma 2 dello stesso articolo 10, se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedevano i limiti predetti, l'esenzione era limitata alla parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci.

L'articolo 12 della legge 16.12.1977, n. 904, ha aggiunto l'ulteriore regola dell'esclusione dal reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi delle somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, della legge 18.02.1999, n. 28, tale disposizione deve intendersi nel senso che l'utilizzazione delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dai benefici fiscali, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite.

Legislazione recente in materia di cooperative

Sulla disciplina fiscale delle società cooperative, è intervenuto di recente il decreto legge 15.04.2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15.06.2002, n. 112.

L'articolo 6 dell'atto normativo, rubricato "*Progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative*", dispone, in particolare, che:

- l'articolo 12 della legge 16.12.1977, n. 904 (relativo al non concorso al reddito delle riserve indivisibili), è in ogni caso applicato alla quota degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria
- le somme di cui all'articolo 3, comma 2, lettera b), della legge 3.4.2001, n. 142, e all'articolo 12 del Dpr 29.9.1973, n. 601, destinate ad aumento del capitale sociale, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta dei soci
- le stesse somme, se imponibili al momento della loro attribuzione, sono soggette a imposta secondo la disciplina dell'articolo 7, comma 3, della legge 31.1.1992, n. 59
- le predette disposizioni sono applicate a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2001
- la ritenuta prevista dall'articolo 26, comma 5, del Dpr 29.9.1973, n. 600, si applica in ogni caso a titolo d'imposta sugli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, relativamente ai prestiti erogati alle condizioni stabilite dall'articolo 13 del Dpr 29.9.1973, n. 601
- in attesa di un più compiuto riordino del trattamento tributario delle società cooperative e dei loro consorzi, in coerenza con la generale riforma della disciplina delle società cooperative di cui al titolo VI del libro V del codice civile, per i due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2001:
    a. l'articolo 12 della legge 16.12.1977, n. 904, salvo quanto previsto dal comma 1, si applica al 39 per cento della rimanente quota degli utili netti annuali destinati a riserva indivisibile
    b. per le cooperative agricole e della piccola pesca e per i loro consorzi, la quota di cui alla lettera a) è elevata al 60 per cento
    c. non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 10, limitatamente alle precedenti lettere a) e b), e 11 del Dpr n. 601/1973
- per le cooperative di produzione e di lavoro e per i loro consorzi, resta ferma l'applicazione del predetto articolo 11 relativamente al reddito imponibile derivante dall'indeducibilità dell'Irap.

Pertanto, relativamente all'articolo 10 del Dpr n. 601/1973, che è oggetto di revisione da parte della legge finanziaria 2004, le disposizioni dei primi due commi - che disciplinano l'esenzione fiscale delle società cooperative agricole e della piccola pesca - non erano applicate per i due

periodi corrispondenti, per i soggetti con esercizio solare, al 2002 e al 2003.
Nel paragrafo 4 della circolare dell'Agenzia delle Entrate del 9.7.2003, n. 37, è stato precisato che, in riferimento a tale precisione, le disposizioni esentative contenute nell'articolo 10 del Dpr n. 601/1973 "*...non si applicano sulle quote di utili netti annuali da assoggettare a tassazione in base alle precedenti lettere a) e b)*".

Il trattamento delle cooperative agricole secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate
La nuova legislazione fiscale in tema di cooperative è esplicata dalle interpretazioni ufficiali dell'Agenzia delle Entrate.
In particolare, la circolare 18.06.2002, n. 53/E, chiarisce che:

- l'articolo 6, comma 1, prevede l'esclusione dal reddito imponibile della quota minima di utili netti annuali destinati a riserva legale (corrispondente, per espresso disposto dell'articolo 2536 del codice civile, ad almeno 1/5 degli utili netti annuali)
- l'esclusione dal reddito imponibile di cui al comma 1, già prevista per le società cooperative e i loro consorzi dall'articolo 12 della legge 16.12.1977, n. 904, opera sulla quota minima di utili destinata alla riserva legale che, per le cooperative diverse dalle banche di credito cooperativo, è pari al 20 per cento dell'utile netto
- dal punto di vista fiscale, la riserva legale continua a essere sottoposta al regime giuridico delle riserve indivisibili per le quali l'articolo 12 della legge 16.12.1977, n. 904, esclude che possano essere distribuite "*tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento*"
- alla riserva legale, in quanto parte delle riserve indivisibili, continua ad applicarsi il regime di parziale indisponibilità previsto dall'articolo 3, comma 1, della legge 18.02.1999, n. 28. Tale disposizione consente l'utilizzabilità delle riserve indivisibili a copertura di perdite d'esercizio, a condizione che "*non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite*".

La circolare affronta anche il problema della determinazione della base imponibile, rammentando che la norma di cui all'articolo 21, comma 10, della legge 27.12.1997, n. 449, prevede che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.1997, non concorrono a formare il reddito imponibile le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 52 del vecchio Tuir (articolo 83, valevole per i soggetti Ires, nel Testo unico riformato a opera del Dlgs 12.12.2003, n. 344), diverse da quelle riconosciute dalle leggi speciali per la cooperazione.

Tale disposizione è ritenuta applicabile anche a seguito delle modifiche introdotte in via transitoria dall'articolo 6, comma 4, del decreto legge n. 63/2002, il quale ha limitato l'esclusione dal reddito imponibile al 39 per cento dell'utile netto destinato a riserve indivisibili, elevata al 60 per cento per le cooperative agricole.
In presenza di una tassazione parziale degli utili incidente sul carico fiscale complessivo, la norma dovrà pertanto applicarsi in modo proporzionale rispetto alla quota di utile netto non imponibile per effetto delle nuove disposizioni.
Per determinare il carico fiscale occorre quindi:

1. applicare l'aliquota dell'imposta societaria (dal 1° gennaio 2004, il 33 per cento) sulle variazioni nette
2. quindi, applicare il 33 per cento sulla parte di utile che rimane tassata.

In sostanza, l'Irpeg (a decorrere dal 1° gennaio 2004, l'Ires) riferibile alle variazioni fiscali e all'utile soggetto a imposizione non concorre a formare il reddito imponibile, in applicazione dell'articolo 21, comma 10, limitatamente alla parte corrispondente al rapporto tra l'utile escluso da tassazione e il totale dell'utile stesso.
Per le cooperative in genere tale rapporto, espresso in percentuale, è pari al 53,03 per cento, per le cooperative agricole al 69,2 per cento, per le banche di credito cooperativo all'82,25 per cento.
La variazione in diminuzione da operare ai sensi dell'articolo 21 citato dovrà, quindi, essere proporzionale alla quota di utile non tassata e corrisponderà solo a una quota della variazione in aumento corrispondente all'imposta liquidata sulle variazioni in aumento, calcolata applicando le percentuali sopra indicate.

Soggezione delle cooperative all'Ires

In generale, le società cooperative sono soggetti passivi Ires, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera a) del nuovo Tuir, e il loro reddito complessivo è determinato secondo le norme della sezione I del capo II del titolo II del Testo unico stesso (articoli 81 e seguenti).
Anche il reddito delle cooperative, pertanto, è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione (articolo 83, comma 1).
In forza dei già citati articoli 12 della legge n. 904/1977 e 21, comma 10, della legge n. 449/1997, erano però state esentate da imposizione sia le somme destinate a riserve indivisibili, sia quelle riferibili alle variazioni operate ai sensi del predetto articolo 52 del Tuir.

Per quanto dedotto nella circolare n. 53/E-2002, gli utili destinati a riserva sono ora divenuti parzialmente imponibili.
Per determinare correttamente le imposte dovute, le cooperative agricole dovranno altresì tener conto del disposto dell'articolo 10 del Dpr n. 601/1973, nella parte fatta salva dalle successive modifiche normative, ove l'esenzione è limitata alla parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci.
Sulle risultanze del bilancio, si determinerà dunque l'imponibile fiscale ai sensi dell'articolo 83 del Tuir.
A seguito delle variazioni apportate in dichiarazione dei redditi:

- l'eventuale variazione netta in aumento sconterà l'Ires con aliquota del 33 per cento
- rimarranno escluse da imposizione le somme accantonate a riserva legale (almeno il 20 per cento) e a fondo mutualistico (generalmente corrispondenti al 3 per cento degli utili) (articolo 6, comma 2, del decreto legge n. 63/2002)
- l'utile residuo, accantonato a riserva indivisibile, rimane imponibile solo al 40 per cento.

Successive elaborazioni
La successiva circolare del 9.7.2003, n. 37, ha fornito ulteriori precisazioni relative al trattamento fiscale delle cooperative in genere, e delle cooperative agricole in particolare.
Il paragrafo 2.1 della pronuncia di prassi richiama la risoluzione n. 9/1280 del 18.11.1991, ove era precisato che sono redditi d'impresa, anche se non eccedono i limiti stabiliti dall'articolo 29 del Testo unico (ovvero, nel nuovo Tuir, 32), i redditi derivanti dall'esercizio di attività agricole, se conseguiti dalle cooperative agricole.
E' inoltre affermato che, affinché il reddito prodotto dall'imprenditore individuale abbia la natura di reddito agrario e possa essere assoggettato a tassazione come tale, devono ricorrere simultaneamente tutte le predette condizioni essendo, in particolare, necessario:

- che sussista l'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa, cioè che l'attività di manipolazione, trasformazione o alienazione rientri nell'esercizio normale dell'agricoltura
- che i prodotti oggetto di manipolazione, trasformazione e alienazione siano ottenuti prevalentemente dal terreno e dagli animali allevati su di esso.

Le stesse condizioni devono essere rispettate, ai fini dell'applicazione del regime agevolativo di cui all'articolo 10 del Dpr n. 601/1973, nell'ipotesi in cui l'imprenditore agricolo si associ in cooperativa, conferendo alla stessa i prodotti agricoli ottenuti dai propri terreni al fine di svolgere collettivamente una parte del ciclo agrario.
Nell'ipotesi prospettata, la cooperativa si pone infatti nei confronti del socio come strumento operativo per svolgere in comune una parte del ciclo agrario che il produttore agricolo avrebbe potuto svolgere in proprio; l'attività della cooperativa è pertanto ritenuta sostitutiva di quella dei singoli imprenditori agricoli associati e perciò soggettivamente e oggettivamente connessa con l'attività agricola primaria degli stessi.
Produce quindi reddito d'impresa esente l'attività di trasformazione effettuata dalle cooperative agricole, a condizione che abbia per oggetto prodotti agricoli conferiti per almeno la metà dai soci.

Le previsioni della legge finanziaria
Per effetto del comma 8 dell'articolo 2 della legge finanziaria, l'articolo 10 della legge 29.9.1973, n. 601, è modificato come segue:

- nel primo comma:
    - dopo la parola "*manipolazione*" sono inserite le seguenti: "*conservazione, valorizzazione* "
    - le parole "*nei limiti stabiliti alla lettera c) dell'articolo 28 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597*" sono soppresse
    - dopo la parola "*conferiti*" è inserita la seguente: "*prevalentemente*"
    - le parole "*nei limiti della potenzialità dei loro terreni*" sono soppresse
- il secondo comma è abrogato.

L'effetto positivo dalle modificazioni introdotte sul trattamento fiscale dei soggetti interessati è assai rilevante, e comporta l'esenzione da Irpeg (ovvero da Ires) anche dei redditi conseguiti dalle cooperative agricole e dai loro consorzi in relazione della conservazione e valorizzazione dei prodotti agricoli e zootecnici.
Scompaiono, inoltre, i limiti da ultimo fissati dall'articolo 29 (ovvero 32, nel nuovo Testo), comma 2, lettera c), del Tuir (esercizio normale dell'agricoltura; prodotti ottenuti per almeno la metà dal fondo e dagli animali sullo stesso allevati).

Il requisito consistente nel conferimento dei prodotti da parte dei soci è altresì ritenuto sufficiente se "prevalente"; potranno quindi rientrare nel campo dell'agevolazione anche prodotti non provenienti dai soci.
Infine, è abrogata la disposizione per effetto della quale, se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedevano i predetti limiti, l'esenzione competeva per la parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci.

Le elaborazioni dei centri studi parlamentari
Nelle schede di lettura approntate dal Servizio studi del Senato della Repubblica, relativamente al comma 8 della legge finanziaria, è rammentato che - ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del Dlgs n. 228/2001 - si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli e i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e delle attività connesse, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico.
Per quanto riguarda, invece, la tassazione delle cooperative agricole, queste sono attualmente soggette a imposizione sui redditi in forma agevolata rispetto a quanto previsto per gli altri soggetti (singoli o associati). Questi ultimi infatti, anche se, rientrando nei limiti di cui all'articolo 29 (32) del Tuir, producono solo reddito agrario, sono comunque soggetti a imposizione.

Le cooperative agricole e i loro consorzi, invece, sono esenti da Irpeg (dal 1° gennaio 2004, Ires) se la loro attività rientra nei seguenti limiti (comma 1 dell'articolo 10 del Dpr n. 601/1973):

- allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci
- manipolazione, trasformazione e alienazione, nei limiti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 29 (32) del Tuir, di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti dai soci nei limiti della potenzialità dei loro terreni.

Inoltre, se le attività svolte dalla cooperativa o dai soci eccedono i limiti di cui sopra o quelli di cui alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 29 (32) del Tuir, è comunque riconosciuto il diritto all'esenzione, ma solo per la parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci (comma 2).

Le modifiche che vengono apportate all'articolo 10 riguardano l'ampliamento delle attività il cui reddito è esente da imposta e l'abrogazione della esenzione di una quota del reddito prodotto dalle cooperative, quanto l'attività delle stesse eccede i limiti previsti.

In particolare, tra le attività esenti da imposta, oltre alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli, zootecnici e di animali, sono fatte rientrare anche quelle dirette alla conservazione e valorizzazione dei suddetti prodotti.
Sono inoltre soppressi:

- i limiti derivanti dal richiamo alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 29 (ovvero 32) del Tuir, il quale, nella versione post-finanziaria (sia consentito, per un esame puntuale delle modificazioni introdotte, il rinvio all'articolo apparso su *FiscoOggi*, "Le modifiche al regime fiscale delle attività agricole"), richiede che i prodotti siano ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali e che siano stati individuati da apposito decreto ministeriale;
- la necessità che i prodotti conferiti dai soci rientrino "nei limiti della potenzialità dei loro terreni"; è invece richiesto che i prodotti stessi siano conferiti prevalentemente dai soci.

In conseguenza della soppressione del comma 2 dell'articolo 10 del Dpr n. 601/1973, nell'ipotesi in cui la cooperativa o il consorzio ricavi il proprio reddito:

- dall'allevamento di animali con mangimi ottenuti per meno di un quarto dai terreni dei soci
- da attività diverse dalla manipolazione, conservazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli, zootecnici e di animali
- dalle attività di cui sopra, ma aventi a oggetto prodotti non conferiti prevalentemente dai soci

dovrebbe ritenersi che la cooperativa o il consorzio non abbiano più diritto all'esenzione, nemmeno parziale, del proprio reddito; lo stesso sarà pertanto integralmente assoggettato a Ires.

Esenzione da Ires per le cooperative agricole (articolo 10 del Dpr n. 601/1973)

	Prima della Finanziaria 2004	**Finanziaria 2004**
Requisiti soggettivi	società cooperative agricole e loro consorzi	società cooperative agricole e
Requisiti oggettivi	allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno ¼ dai terreni dei soci	allevamento di animali con ma ottenuti per almeno ¼ dai terr

(nonché) mediante: ▪ la manipolazione; ▪ la trasformazione; ▪ l'alienazione; nei limiti stabiliti alla lettera c) dell'articolo 28 del Dpr 29.9.1973, n. 597 (successivamente dall'articolo 29, comma 2, lettera c) del T.U.I.R., ora articolo 32, comma 2, lettera c)), di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti dai soci nei limiti della potenzialità dei loro terreni	(nonché) mediante: ▪ la manipolazione; ▪ la conservazione; ▪ la valorizzazione; ▪ la trasformazione; ▪ l'alienazione di prodotti agricoli e zootecnici e di animali prevalentemente conferiti dai soci nei limiti della potenzialità dei loro terreni	
Eccedenza rispetto ai limiti di cui alle lettere b) e c) dell'articolo 29 (32) del Tuir, nonché all'articolo 10, comma 1, del Dpr n. 601/1973	esenzione limitata alla parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci	**Se la cooperativa o il conso il proprio reddito:** **· dall'allevamento di anima mangimi ottenuti per meno quarto dai terreni dei soci;** **· da attività diverse dalla manipolazione, conservazio trasformazione e alienazio prodotti agricoli, zootecnic animali;** **· dalle attività di cui sopra, ad oggetto prodotti non co prevalentemente dai soci;** **la cooperativa o il consorzi diritto all'esenzione, nemm parziale, del proprio reddit sarà pertanto integralment assoggettato a Ires**

Redditi delle cooperative della piccola pesca e dei loro consorzi	Totalmente esenti da Irpeg (Ires)	Totalmente esenti da Irpeg (Ir

di
Fabio Carrirolo

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/modificazioni-alle-agevolazioni-lagricoltura-nel-dpr-n-6011973