

## **C.M. 11 del 10/04/1991**

### **Oggetto:**

Art.2, comma 1, lettere a), b) e c) e 4 del dl 27/4/90 n.90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n.165. Nuovo regime di determinazione del reddito di impresa derivante dall'esercizio delle attività agricole svolte dalle società di capitali e dagli enti ad esse assimilati.

### **Sintesi:**

Si forniscono chiarimenti in ordine alla modifica dell'art.51 TUIR effettuata con l'art.2, comma 1, lett.a), del DL 90/90 convertito, con modificazioni, nella L.165/90 e dell'art.78, comma 2, TUIR effettuata dallo stesso art.2, comma 1 lettera b) specificatamente riguardo all'ambito oggettivo e soggettivo e inoltre si forniscono chiarimenti sui comportamenti da tenere nel passaggio dal previgente regime determinazione del reddito a quello applicabile per effetto del nuovo regime e sul regime contabile vigente.

### **Testo:**

PREMESSA L'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto legge 27 aprile 1990, n. 90 convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, ha aggiunto nel comma 2 dell'articolo 51 del Testo unico delle

imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la lettera c), che recita testualmente: "i redditi dei terreni per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 29 pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino ai soggetti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 87". Con lo stesso comma 1, lettere b) e c) dell'articolo 2 del citato decreto si è provveduto, rispettivamente, ad aggiungere nel comma 2 dell'articolo 78 del TUIR un periodo, in base al quale le disposizioni ivi contenute non si applicano ai redditi di cui alla menzionata lettera c), inserita nel comma 2 dell'articolo 51 del Testo unico medesimo, e a sostituire nel comma 1 del successivo articolo 95 le parole "da 52 a 78", con le parole da "52 a 77".

Il comma 4 dell'articolo 2 del predetto decreto legge dispone che i soggetti indicati nell'articolo 51, comma 2, lettera c), del TUIR, che svolgono attività di allevamento, sono obbligati a tenere anche le scritture contabili previste dall'articolo 18 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Poiché le suindicate disposizioni legislative comportano un sostanziale mutamento dei criteri di determinazione del reddito d'impresa nei confronti dei soggetti ivi indicati con la presente circolare vengono forniti alcuni chiarimenti in ordine alla portata, a regime, delle disposizioni stesse e ai comportamenti da tenere nel passaggio dal previgente regime di determinazione del reddito a quello applicabile per effetto del nuovo regime.

1. Ambito soggettivo Le disposizioni in commento si applicano ai soggetti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 87 del TUIR residenti nel territorio dello Stato e cioè: società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Ne restano pertanto esclusi le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali e le società e gli enti di cui alla lettera d) del citato articolo 87, salvo che questi ultimi siano società ed enti commerciali che non abbiano nel territorio dello Stato una stabile organizzazione.

2. Ambito oggettivo L'inserimento nel comma 2 dell'articolo 51 del TUIR della lettera c) dei redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui al precedente articolo 29, ancorché non eccedenti i limiti ivi stabiliti comporta che detti redditi sono considerati redditi d'impresa e come tali soggetti agli ordinari criteri di determinazione applicabili agli altri redditi riconducibili alla stessa categoria.

Per effetto dell'esplicito riferimento alle attività agricole di cui al citato articolo 29, rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della nuova disposizione: le attività dirette alla coltivazione del terreno, alla silvicoltura e alla funghicoltura, l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa, ancorché abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso.

Resta fuori dall'ambito oggettivo di applicazione della norma il reddito dominicale del terreno, il quale continua a concorrere alla formazione del reddito d'impresa secondo le disposizioni del Capo II del TUIR.

Ai sensi della norma in commento la determinazione del reddito derivante dalle attività agricole sopra elencate avviene in base agli ordinari criteri, come già evidenziato in premessa, e quindi assumono rilevanza fiscale gli ammortamenti, gli accantonamenti, le sopravvenienze attive e passive, le esistenze iniziali e le rimanenze finali, ecc.

3. Ammortamenti In relazione a tale componente reddituale si rammenta che i terreni, ancorché assolvono a una funzione di strumentalità nell'esercizio delle attività, non sono ammortizzabili, atteso che, per la loro natura, non sono suscettibili di deperimento e consumo e quindi difettano del requisito richiesto, sia dalla normativa civilistica sia da quella fiscale, perché l'ammortamento stesso possa essere effettuato.

Va tuttavia rilevato che le costruzioni rurali assumono autonoma rilevanza, rispetto ai terreni su cui insistono, ai fini della determinazione del reddito d'impresa nel senso che il relativo costo di acquisizione, allorché trattasi di beni strumentali, è ammortizzabile secondo le regole ordinarie.

I beni materiali strumentali per l'esercizio delle attività sono ammortizzabili nella misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni stessi dei coefficienti stabiliti con il decreto del Ministro delle Finanze 21 dicembre 1988, previsti nei Gruppi I e II della tabella allegata al decreto stesso.

Va precisato che l'ammortamento di cui trattasi può essere effettuato anche per i beni acquistati ed entrati in funzione nei periodi di imposta antecedenti a quello a partire dal quale ha effetto la disposizione in argomento, ma limitatamente alle eventuali quote residue correlate agli esercizi compresi nel periodo di ammortamento - da determinarsi in base ai coefficienti suindicati - non ancora decorso.

4. Scorte vive Relativamente ai costi sostenuti per l'acquisto di animali, in coerenza con quanto affermato da questo Ministero con la risoluzione del 5 luglio 1980, n. 9/1342, non può farsi ricorso al normale ammortamento previsto per i beni materiali, fermo restando che i costi stessi sono deducibili ai sensi dell'articolo 74, comma 3 del TUIR, essendo indubbio che essi esplicano utilità per un ambito temporale superiore all'esercizio di sostenimento.

Tale regola vale esclusivamente per gli animali non rientranti tra quelli alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nel qual caso i costi in parola concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio di sostenimento se gli animali cui afferiscono sono stati ceduti nel corso dell'esercizio o, in caso contrario, restano sospesi, come rimanenze finali, in attesa del conseguimento dei correlati ricavi.

Tali rimanenze concorrono a formare il reddito per un valore non superiore a quello risultante raggruppando, ove possibile, le scorte vive in questione in categorie omogenee per natura e per valore e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato ai sensi del comma 2 e seguenti dell'articolo 59 del TUIR, tenendo conto a tal fine dell'eventuale costo d'acquisizione e delle spese di mantenimento.

In caso di impossibilità a raggruppare le scorte vive in categorie omogenee, la relativa valutazione sarà effettuata a costi specifici, a norma del comma 5 dello stesso articolo 59, tenendo presente che il costo di acquisto,

ove sostenuto, va incrementato delle spese di allevamento relative all'esercizio, per la parte del loro ammontare attribuibile a ciascun animale.

5. Piante destinate alla silvicoltura ed alla produzione di frutta.

Analogamente a quanto affermato per le scorte vive, anche i costi di acquisizione e di mantenimento delle piante destinate alla silvicoltura e alla produzione di frutta, non sono ammortizzabili secondo i criteri ordinari ma, rientrando tra le spese relative a più esercizi, sono deducibili secondo la regola stabilita nell'art. 74, comma 3, del TUIR. Va precisato che tanto i costi di acquisizione quanto quelli di mantenimento devono essere patrimonializzati fino al conseguimento dei ricavi derivanti dalla vendita del legname ottenuto con il taglio delle piante stesse.

Con riguardo alle piante da frutta, le spese di mantenimento sono deducibili nell'esercizio di sostenimento se la cessione della frutta avviene nel corso dell'esercizio stesso ovvero nell'esercizio nel quale la cessione stessa si verifica.

La frutta non esitata nell'esercizio in cui è stata prodotta concorrerà a formare il reddito d'impresa come rimanenze finali, la cui valutazione va effettuata ai sensi dell'articolo 59 del TUIR. Analogo principio vale anche per gli altri prodotti del settore.

6. Regime transitorio Considerato che le società e gli enti di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 87 del TUIR sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili ordinarie previste dalla normativa civilistica, nel passaggio dal previgente regime di determinazione del reddito su base catastale a quello analitico stabilito dalla disposizione in rassegna non può trovare applicazione il D.P.R. n. 689 del 1974, la cui disciplina riguarda esclusivamente le ipotesi di passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria. Pertanto, la situazione patrimoniale risultante dal bilancio al 31 dicembre 1989 o alla data di chiusura dell'esercizio chiuso anteriormente al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 90 del 1990 (1 maggio 1990) costituisce quella iniziale per le rilevazioni contabili del periodo stesso, fermo restando che le spese e gli altri componenti negativi ivi risultanti, relativi a più esercizi influenzeranno la determinazione del reddito imponibile degli esercizi successivi a quelli soggetti alla previgente disciplina, alle condizioni e nei limiti stabiliti dalle disposizioni contenute nel TUIR che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa.

In particolare, si precisa che le rimanenze finali risultanti dal bilancio alle date suindicate, poichè si sono formate in periodi di imposta nei quali non hanno avuto autonoma rilevanza ai fini della determinazione del reddito di impresa sulla base dei criteri allora vigenti, continuano a non avere rilevanza anche nei periodi di imposta disciplinati dalla nuova normativa; analogamente non concorrono a formare il reddito di detti periodi i ricavi conseguiti a seguito della cessione dei beni costituenti le suindicate rimanenze, nè le sopravvenienze attive e passive imputabili a tali periodi di imposta ma riferibili a costi e ricavi di quelli precedenti.

I costi relativi alle piante destinate alla silvicoltura e alla produzione di frutta, iscritti in bilancio come spese pluriennali, analogamente a quanto già affermato in relazione all'ammortamento del costo dei beni ammortizzabili acquistati in periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 90 del 1990, influenzeranno il reddito di detto periodo e di quelli successivi, limitatamente alle quote ad essi imputabili.

8. Obbligo contabile Ai sensi del comma 4 dell'articolo 2 del decreto legge in esame, i soggetti indicati nel paragrafo n. 1 che svolgono attività di allevamento, sono obbligati a tenere anche il registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati di cui all'articolo 18 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 in aggiunta alle scritture contabili prescritte dallo stesso decreto per i soggetti sottoposti al regime di contabilità ordinaria. Circa le modalità di tenuta di detto registro si rimanda alle istruzioni fornite con circolare n. 150 dell'1 dicembre 1978. Tuttavia si

ritiene opportuno precisare che le risultanze del suindicato registro - il quale non può essere più considerato scrittura contabile esclusiva - svolgono una funzione di mero riscontro, ai fini dell'accertamento, atteso che il criteri di determinazione analitica del reddito presuppone che la rilevazione dei costi e dei ricavi imputabili all'esercizio deve essere effettuata secondo le prescrizioni delle norme civilistiche o speciali.

Si precisa che devono, tra le altre, essere tenute anche le scritture ausiliarie di cui all'art. 14, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973, ricorrendo le condizioni previste nel successivo comma 6. Detto obbligo tuttavia si renderà operante a partire dal periodo di imposta 1993, sempre che si siano verificate dette condizioni, atteso che i ricavi e le rimanenze assumono rilevanza soltanto a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto n. 90 del 1990.

9. Ambito temporale Le disposizioni dell'articolo 2, comma 1, lettere a), b) e c), e comma 4, del decreto legge n. 90 del 1990, innanzi illustrate, si applicano a partire dal periodo di imposta in corso alla sua data di entrata in vigore (1 maggio 1990) ai sensi dell'articolo 14, comma 3 del decreto stesso e quindi nei confronti dei soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, per i redditi conseguiti dall'1 gennaio al 31 dicembre 1990, mentre nei riguardi dei soggetti con esercizio non coincidente, per i redditi conseguiti nell'esercizio 1990/1991.