

**REDDITO IMPRESA E IRAP*****Esenzione Irap in agricoltura***

di Alberto Rocchi

Il comma 70 della Stabilità modifica la **disciplina Irap in agricoltura** intervenendo direttamente sul D.Lgs.446/97 istitutivo dell'imposta.

La norma dapprima espelle dal novero dei soggetti passivi **“i produttori agricoli titolari di reddito agrario”** di cui all'art.32 DPR 917/86” che, pertanto, a partire dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2016, restano esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta: infatti la medesima Legge di Stabilità, aggiungendo la lettera c-bis al comma 2, sposta di fatto questi soggetti dal gruppo dei “soggetti passivi” a quello degli esclusi dall'IRAP. Si tratta di quanti esercitano attività agricole rientranti nell'art.32 a prescindere sia dalla forma giuridica (società di persone, di capitali, cooperative), sia dalle modalità di determinazione del reddito (catastale o analitico). Quindi abbiamo un primo punto fermo: l'Irap non si applica ai soggetti che esercitano attività agricola nei **limiti dell'art.32** e ovviamente, per tali soggetti non si pone alcun problema di determinazione della base imponibile.

La logica conseguenza è che i soggetti che esercitano attività agricole che eccedono i limiti dell'art.32, sono senz'altro assoggettabili all'imposta: lo si deduce leggendo in negativo la disposizione modificata dell'art.1 D.Lgs.446/97 così come modificato dalla Stabilità. Parliamo di:

- allevamento di animali eccedenti i limiti di reddito agrario;
- produzione di energia oltre i limiti di reddito agrario e tassata forfettariamente;
- agriturismo;
- attività connesse non comprese nel reddito agrario;
- produzione di vegetali oltre al secondo piano produttivo.

Sorgono spontanee due domande.

- L'assoggettabilità ad Irap riguarda soltanto la parte che eccede i limiti dell'art. 32 o tutto il valore della produzione?
- In che modo questi soggetti determinano il loro valore della produzione?

Diciamo subito che il legislatore non offre risposte alla prima domanda mentre affronta in modo confuso la seconda. La risposta alla prima domanda la troviamo tuttavia nella circolare 141 del 4 giugno 1998: qui l'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta al settore agricolo, che riguardava i medesimi soggetti a beneficio dei quali, oggi, la Stabilità ha decretato l'esenzione da imposta, aveva stabilito un criterio che, *mutatis mutandis*,

può essere ripreso, essendo gli stessi confini a delimitare quello che, allora, era il perimetro dei soggetti ad aliquota ridotta e che oggi racchiude l'area di esenzione. Quindi, riprendendo le indicazioni del Ministero, i soggetti esercenti attività di allevamento che determinano il reddito d'impresa forfetariamente ai sensi dell'art. 56 c.5 del Tuir, dovranno determinare la parte di base imponibile da esentare, in **proporzione al numero dei capi allevati** entro i limiti dell'art. 32 del Tuir rispetto al numero complessivo dei capi allevati. Per gli altri soggetti che svolgono attività agricola, la quota di base imponibile IRAP da esentare, è determinata sulla base del **rappporto** tra l'ammontare dei ricavi e proventi riferibili all'attività agricola nei limiti di cui all'art. 32 del Tuir, e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi rilevanti ai fini IRAP. Resta inteso che l'attività di **agriturismo** dovrà essere interamente assoggettata ad imposta mentre i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del Tuir che esercitino occasionalmente altre attività diverse da quelle agricole (es. attività occasionale di prestazioni di servizi con macchine agricole), assoggeranno ad imposta soltanto la parte di base imponibile determinata in proporzione all'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA riferibili all'attività agricola rispetto all'ammontare complessivo di tutti i corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA.

Proviamo ora a rispondere alla seconda domanda: in che modo gli esercenti attività agricola, ove assoggettabili ad imposta, determinano la base imponibile Irap. La risposta sta teoricamente nell'art.9, norma che la Stabilità ha modificato e il cui testo riportiamo (prima e dopo le modifiche).

ART.9 D.LGS. 446/97

TESTO ANTE MODIFICHE	TESTO MODIFICATO DALLA LEGGE DI STABILITÀ
<p><b>Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d)</b> 1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), e per gli esercenti attività di allevamento di animali di cui all'art.78 [ora 56] del Testo unico delle imposte dirette, approvato con DPR 22 dicembre 1986 n.917, la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione. Le disposizioni del periodo precedente si applicano anche per la determinazione della base imponibile relativa alle attività di agriturismo svolte dai soggetti che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi del regime forfettario di cui all'art.5 della legge 30 dicembre 1991 n.413.</p>	<p><b>Determinazione del valore della produzione netta per alcuni soggetti del settore agricolo 1.</b> La base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione. Le disposizioni del periodo precedente si applicano anche per la determinazione della base imponibile relativa alle attività di agriturismo svolte dai soggetti che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi del regime forfettario di cui all'art.5 della legge 30 dicembre 1991 n.413.</p>

Come noto, la norma enuncia il criterio di determinazione “naturale” della base imponibile Irap, cosiddetto “criterio Iva”, basato sulla semplice contrapposizione di corrispettivi e componenti negative così come risultano dai registri Iva. Il sistema semplificato è a beneficio dei produttori agricoli. Ma quali? Se prendiamo il testo ante modifiche, il riferimento è preciso ai soggetti di cui all'art.3 comma 1 lett.d), ossia “i produttori agricoli titolari di reddito agrario”: sul punto, la Circolare 141 del 1998 era stata chiara nell'affermare che la norma doveva intendersi riferita ai soli e . Quindi, le società commerciali, quand'anche avessero svolto attività nei limiti dell'art.32 TUIR, non potevano mai fruire di questo sistema semplificato ma dovevano sempre adottare i criteri “ordinari”. A conferma di ciò la Risoluzione 3/E del 2002, testualmente disponeva: “”.

Esaminiamo ora il nuovo testo della norma: scomparso il riferimento all'art.3 c.1 (abrogato, in quanto rimandava ai soggetti ora esclusi), il “criterio Iva” di determinazione della base imponibile, è ora applicabile, stando alla rubrica, ad “alcuni soggetti del settore agricolo”: qual è la volontà del legislatore? Quella di includere in tale categoria tutti i produttori agricoli (a prescindere dalla forma giuridica) che esercitano una qualche attività eccedente l'art.32 e dunque assoggettabile ad imposta? Se così fosse, dal 2016 il “criterio Iva” di determinazione della base imponibile potrebbe essere applicato anche dalle società commerciali, per la parte di attività eccedente i limiti dell'art.32 e per l'attività di agriturismo in regime forfettario, salvo opzione per il sistema ordinario. Si tratta però di una soluzione non del tutto convincente perché nel sistema dell'IRAP sembra inscritto il principio secondo cui i soggetti **“naturalmente”** commerciali determinano la base imponibile con i criteri di cui all'art.5. Sul punto sarebbe auspicabile un chiarimento ufficiale.