

ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI DI CREMONA

Evoluzione nelle imprese agricole: bilancio e fisco
Riflessi nella gestione delle imprese agricole e scelte di convenienza

Cremona, 24 novembre 1998 – Associazione Professionisti di Cremona

Paolo Stella Monfredini

dottore commercialista

Studio: Piazza Stradivari, 12 – 26100 Cremona

Tel +390372463979 +390372530443 Fax +390372530442

email info@studiostellamonfredini.it

L'IRAP IN AGRICOLTURA

indice

1. <i>Premessa</i>	<i>pagina</i>	3
2. <i>Imposte sostituite</i>	<i>pagina</i>	3
3. <i>Aliquota dell'imposta</i>	<i>pagina</i>	5
4. <i>Determinazione della base imponibile</i>	<i>pagina</i>	8
4.1 <i>Trattamento ai fini irap di alcune voci reddituali specifiche del settore agricolo</i>		
	<i>pagina</i>	13
5. <i>Ripartizione dell'imposta regionale sulle attività produttive</i>	<i>pagina</i>	18
6. <i>Esempi numerici</i>	<i>pagina</i>	21

Premessa:

Il decreto legislativo n.446/97, ha introdotto nel nostro ordinamento tributario l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap). Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Tra i soggetti passivi dell'imposta, l'articolo 3, 1° comma del decreto in esame, cita, accanto alle società ed agli enti di cui all'articolo 87 comma 1 lettere a), b), c) (ivi compresi quelli indicati all'articolo 88), d) del T.U.I.R. e le società di persone ed equiparate (art. 5 comma 3 dpr 917/86), i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 29 del predetto Testo Unico, esclusi quelli con volume di affari annuo non superiore a cinque/quindici milioni.

Dalle disposizioni in esame si evince che tutte le imprese agricole, con l'eccezione dei produttori in regime di esonero ai fini dell'IVA (ovvero coloro che nell'esercizio precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 5 milioni di lire costituito per almeno i due terzi da cessioni di prodotti agricoli; il limite è elevato a 15 milioni di lire per i produttori che esercitano l'attività agricola esclusivamente in comuni montani con meno di 1000 abitanti ovvero in centri abitati con meno di 500 abitanti ricompresi negli altri comuni montani), sono soggetti passivi della nuova imposta regionale. Sono inoltre escluse le società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto dei terreni.

Imposte sostituite:

L'Irap ha sostituito: l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, l'Illor, la tassa salute, l'Iciap, la tassa concessione governativa sulla partita IVA, i contributi al Servizio

Sanitario Nazionale, il contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi ed infine il contributo dello 0,2% per l'assistenza di malattia ai pensionati non coperta dal Fondo per l'adeguamento delle pensioni.

La maggior parte delle imposte in oggetto colpiva in modo assolutamente marginale l'attività agricola:

Ilor. In particolare l'Ilor non si applicava alle imprese agricole individuali ed alle società semplici che dichiaravano *catastalmente* il loro reddito agrario; infatti, ai sensi dell'articolo 17 del dlgs 504/92, istitutivo dell'ICI, il reddito agrario era escluso dalla base imponibile Ilor. L'imposta in oggetto non colpiva neppure le imprese individuali e le società di persone esercenti attività agricole che conseguivano redditi di impresa, nel caso in cui le stesse rispondessero ai requisiti previsti dall'art. 115 lettera e – bis del Tuir (attività organizzata prevalentemente con l'apporto di lavoro rispetto al capitale investito, numero complessivo delle persone addette, compreso il titolare o i soci, non superiore alle tre unità). Erano infine esclusi dall'applicazione dell'imposta in oggetto, i redditi prodotti dalle società cooperative agricole che rispettavano i requisiti di cui all'articolo 10 del dpr 601/73, mentre, per esclusione, erano soggetti all'imposta locale sui redditi, le società di capitale e gli enti commerciali esercenti attività agricola nonché le società di persone e le imprese individuali che conseguivano redditi di impresa ed al contempo non soddisfavano i requisiti indicati alla sopra menzionata lettera e – bis dell'art. 115 del Tuir.

Imposta sul patrimonio netto. Mentre le imprese individuali e le società semplici esercenti attività agricola, rientranti nel limite del reddito agrario previsto dall'articolo 29 del Tuir, erano escluse da tale imposta, non così per quanto riguarda i soggetti che eccedevano i limiti dello stesso articolo 29, ivi incluse le imprese di allevamento che dichiaravano il reddito in modo forfetario ai sensi dell'articolo 78 del Tuir, nonché le società di capitali e le società di persone che conseguivano, comunque, redditi di impresa.

Iciap. L'art. 1 del dl n. 66/89 convertito nella legge 144/1989, esonerava dall'applicazione dell'imposta comunale, le imprese che esercitavano attività agricole tipiche di coltivazione del terreno ed allevamento degli animali, indipendentemente dalla forma giuridica adottata, semprechè l'attività non fosse svolta al di fuori del fondo in locali aperti al pubblico ovvero, in forma stabile, in aree mercatali attrezzate (art. 1 del dl n. 68/89 convertito nella legge 144/1989).

Tassa sulla salute. Formalmente la cosiddetta tassa salute, oltre a colpire i redditi di partecipazione dei soci di società di persone ed i dividendi distribuiti dalle società di capitale nonché i redditi dei produttori agricoli che, superando il limite di cui all'articolo 29 del Tuir, conseguivano redditi di impresa, si rendeva applicabile agli imprenditori individuali ed ai soci di società semplici esercenti attività agricole nei limiti previsti del più volte citato articolo 29 del dpr 917/86. In realtà il contributo in esame, colpiva solo marginalmente i produttori agricoli iscritti agli albi dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli a titolo principale che esercitavano l'attività in forma individuale dichiarando il reddito agrario, in quanto gli stessi potevano godere di una franchigia di 4 milioni che, stante la determinazione catastale del reddito, difficilmente veniva superata creando materia imponibile.

Tassa di concessione governativa sul numero di partita IVA: Le imprese individuali versavano annualmente lire 100.000 mentre per le società l'importo aumentava a lire 250.000.

Contributi sanitari per i dipendenti. A fronte un'aliquota ordinaria per i contributi sanitari a carico dei datori di lavoro pari al 9,6% della retribuzione lorda del personale dipendente, le imprese agricole hanno sempre goduto di notevoli fiscalizzazioni: quelle operanti nel Centro – Nord beneficiavano infatti di un'aliquota ridotta del 4,6%, mentre le aziende ubicate nel Mezzogiorno applicavano un'aliquota del 5,75% (godendo inoltre di

maggiori fiscalizzazioni sui contributi IVS). Le imprese site in territori montani applicavano l'aliquota del 2,9%.

Aliquota dell'imposta:

Il settore agricolo ha subito pertanto un indubbio aggravio del carico tributario complessivo per effetto dell'introduzione dell'Irap e ciò indipendentemente dal fatto che sia stata prevista dal legislatore un'introduzione soft dell'imposta con l'applicazione di aliquote agevolate per i prossimi anni. In particolare la lettera e) del II° comma dell'articolo 4 del decreto legislativo approvato in data 30 ottobre 1998, ha sostituito il primo comma dell'articolo 45 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, concernente le disposizioni transitorie in ambito Irap. Il nuovo comma ha previsto che *per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, per il periodo di imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i quattro successivi, l'aliquota è stabilita rispettivamente nelle misure del 1,9, del 2,6, del 3,1, del 3,35 e del 3,85.*

Recependo le istanze avanzate dalle associazioni di categoria, il consiglio dei ministri ha reso più morbida la transizione dei produttori agricoli all'aliquota ordinaria prevista per l'imposta regionale sulle attività produttive.

Il ministero delle Finanze, con un comunicato stampa, aveva anticipato l'introduzione della modifica agevolativa nei confronti dei produttori agricoli, dando atto che l'applicazione dell'Irap al settore agricolo con le aliquote stabilite con il decreto legislativo 446 del 15/12/1997 avrebbe dato luogo ad un aggravio di imposta superiore a quello contenuto nelle previsioni di bilancio.

Il ministero pertanto, in ottemperanza all'accordo raggiunto con le organizzazioni di categoria nel giugno scorso, ha deciso di procedere in due direzioni: da un lato riducendo le aliquote transitorie dell'imposta in oggetto e dall'altro, avviando un tavolo di

concertazione, congiuntamente con il ministero dell'Agricoltura, al fine di procedere ad una complessiva revisione della fiscalità per il settore agricolo.

In attesa di conoscere le linee guida del nuovo sistema fiscale dei produttori agricoli, concentriamoci sulle modifiche apportate alla legislazione vigente.

Le imprese agricole che svolgono le attività di cui all'articolo 29 del D.p.r. 917/1986, le cooperative agricole, iscritte nell'apposita sezione del registro prefettizio, di trasformazione, manipolazione e commercializzazione dei prodotti agricoli e zootecnici propri o conferiti prevalentemente dai soci e le cooperative della piccola pesca e loro consorzi di cui all'articolo 10 del D.p.r. 29.9.1973, n. 601, con l'introduzione della modifica, hanno ottenuto una significativa riduzione delle aliquote di imposta oltre all'aumento del periodo transitorio passato da 4 a 5 annualità .

L'aliquota ridotta si applica alle imprese agricole che esercitano le attività rientranti nei limiti del reddito agrario di cui all'articolo 29 del D.p.r. 917/1986, indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto esercente l'attività agricola (si cfr. la circolare 141/E del 4.6.1998, punto 6.2); in altre parole, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, l'analisi deve essere condotta con riferimento all'attività svolta, non rilevando in alcun modo se il soggetto investigato, ai fini delle imposte sui redditi, rientri o meno nel reddito di impresa.

Un discorso a parte merita l'allevamento di animali: la lettera b) del II° comma dell'articolo 29 del D.p.r. 917/1986, considera attività agricola produttiva di reddito agrario, *l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno*; gli animali allevati in eccedenza rispetto a tale limite, sono tassati in modo forfetario ai sensi dell'articolo 78 dello stesso decreto e la tariffa è stabilita con riferimento al reddito agrario.

Tale meccanismo operativo, produce l'applicazione ai fini Irap, di due aliquote; quella ridotta sul valore della produzione corrispondente agli animali che rientrano nel reddito agrario, quella ordinaria sulla parte rimanente.

Gli effetti prodotti dal decreto legislativo non si faranno attendere: già in sede di secondo acconto per l'esercizio 1998 (30 novembre), l'importo dovrà essere aggiornato al fine di tener conto della variazione intervenuta.

L'articolo 31 del D. Lgs. 446/1997, stabilisce che l'acconto da versare, per l'anno 1998, è commisurato al 120% dell'imposta figurativa liquidabile sul valore della produzione netta realizzato nel periodo di imposta precedente (1997), indicato nel modello Q.

Per il settore agricolo la seconda rata di acconto sarà pertanto necessariamente inferiore alla prima, nonostante lo stesso articolo 31 preveda che, per il primo periodo d'imposta, l'acconto sia da versare in due rate di pari importo.

Le imprese agricole che in sede di determinazione del primo acconto non hanno applicato la clausola di salvaguardia, dovranno moltiplicare il valore della produzione netta per l'1,9%, arrotondare il risultato così ottenuto alle mille lire, rivalutarlo del 20% ed infine sottrarre l'importo versato quale prima rata.

Per le imprese agricole che hanno usufruito della clausola di salvaguardia, si dovrà procedere alla rideterminazione dell'acconto come indicato precedentemente, con l'accortezza di verificare se, per effetto della riduzione dell'aliquota, l'imposta dovuta raggiunga il limite di incremento assoluto e si renda pertanto ancora possibile l'applicazione della clausola stessa.

Le imprese agricole infine che hanno applicato l'aliquota non sul valore della produzione netta del 1997, ma bensì su un importo stimato della stessa per il 1998, dovranno procedere al ricalcolo con la nuova aliquota secondo le modalità precedentemente indicate.

Determinazione della base imponibile:

L'articolo 4 del decreto in esame ha stabilito che l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione; la determinazione della base imponibile dovrà essere effettuata, per le società e gli enti di cui

all'articolo 87 comma I, lettere a), b), e per le società di persone e quelle ad esse equiparate, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico, con riferimento ai criteri civilistici (somma delle voci del valore della produzione di cui al primo comma lettera A dell'articolo 2425 del c.c. e la somma dei costi della produzione indicati nei numeri 6, 7, 8, 10, lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B del medesimo comma). Per i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 29 del dpr 917/86 (società semplici ed imprenditori individuali rientranti nei limiti dello stesso articolo - esclusi quelli con volume di affari inferiore a 5/15 milioni) e per gli esercenti attività di allevamento di animali di cui all'articolo 78 del T.U.I.R., l'articolo 9 del dlgs 446/97, ha stabilito che la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione. La stessa disposizione si applica per la determinazione della base imponibile relativa all'attività di agriturismo svolte da soggetti che si avvalgono ai fini delle imposte sui redditi del regime forfetario.

L'imposta regionale sulle attività produttive impone pertanto alle imprese esercenti attività agricola, indipendentemente dalla loro forma giuridica, la determinazione analitica della base imponibile.

Il panorama fiscale nel settore agricolo viene così ad arricchirsi di una nuova tipologia di tassazione. Ricordo infatti che ai fini delle imposte dirette, mentre i produttori agricoli che esercitano la loro attività in forma individuale o in società semplice, determinano il proprio reddito in base alle tariffe d'estimo catastali semprechè non superino i limiti fissati dal più volte citato articolo 29 dpr 917/86, le società di capitali e le società di persone (queste ultime dal 1.1.1997), sono obbligate a determinare in modo analitico il proprio reddito essendo citate al II° comma lettera c) dell'articolo 51 del Tuir (redditi di impresa). Gli imprenditori individuali e le società semplici esercenti attività

agricola, determineranno le basi imponibili ai fini delle imposte dirette ed ai fini irap con principi diversi: catastale il primo, analitico il secondo.

Le imprese agricole, ai fini della determinazione della stessa base imponibile, possono idealmente essere classificate in tre gruppi:

- **società di capitali, enti commerciali, società commerciali di persone e imprese individuali che conseguono redditi di impresa in contabilità ordinaria e/o contabilità semplificata;**
- **imprenditori individuali e società semplici che conseguono redditi agrari nei limiti di quanto stabilito dall'articolo 29 del Tuir (esclusi quelli con volume di affari non superiore a 5/15 milioni di lire), esercenti attività di allevamento di animali di cui all'articolo 78 del T.U.I.R. ed infine soggetti che svolgono attività di agriturismo e che ai fini delle imposte sui redditi hanno adottato il regime forfetario;**
- **enti non commerciali esercenti attività agricole.**

Il primo gruppo di soggetti, ivi comprese le cooperative agricole, dovrà seguire le regole comuni previste. Lo stesso dicasi per le imprese individuali e le società semplici esercenti attività agricola che non rientrano nel reddito agrario.

Le regoli comuni di determinazione del valore della produzione netta, sono indicate nell'articolo 5 del decreto legislativo in esame. I soggetti esercenti attività agricola, riclassificati nel primo gruppo, dovranno quindi determinare la base imponibile di questa nuova imposta regionale, sottraendo dal valore della produzione (1° comma lettera a articolo 2425 c.c.) il costo della produzione relativo a: materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, servizi (al netto delle collaborazioni coordinate e continuative e delle prestazioni occasionali di lavoro autonomo), godimento di beni di terzi (al netto della quota parte di canone di locazione riferibile agli interessi passivi impliciti), ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali (quote ammortamento fabbricati rurali, piante ed

animali strumentali), variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, oneri diversi di gestione (numeri 6, 7, 8, 10, lettere a e b, 11 e 14 della lettera b del medesimo comma, art. 2425 c.c.).

Ciò significa che anche le società di persone nonché le imprese individuali e le società semplici indicate nel primo gruppo, dovranno riclassificare le proprie voci contabili secondo lo schema civilistico introdotto dal Dlgs 127/91 in recepimento della IV direttiva comunitaria.

In particolare, la gestione finanziaria così come quella straordinaria non verranno considerate nel calcolo della base imponibile Irap, a differenza di quanto accade per l'Irpef e l'Irpeg; ed ancora, il costo del lavoro così come le collaborazioni coordinate e continuative e le prestazioni occasionali di lavoro autonomo, non saranno deducibili ai fini Irap, non così per i costi relativi a prestazioni di terzi quali ad esempio quelle fornite dalle cooperative di servizi.

Con riferimento al costo del lavoro, vi è da sottolineare che sono ammessi in deduzione dalla base imponibile IRAP, i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), così pure saranno completamente deducibili ai fini IRAP, le spese (sia salari che contributi), relative agli apprendisti. Infine il personale assunto con contratto di formazione lavoro, permette una deduzione dei costi relativi, limitatamente al 70%. Assumere apprendisti ovvero dipendenti con contratto di formazione lavoro, diventerà oltremodo conveniente: accanto all'esonero o per lo meno la riduzione del carico contributivo, vi sarà anche la deducibilità del costo ai fini IRAP.

Per la determinazione del valore della produzione, si deve far riferimento alle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato e non, come nel testo precedente, a quelle corrisposte. E' stato in tal modo introdotto un principio di competenza in virtù del quale l'indeducibilità è riferibile non al costo effettivamente pagato, quanto alla quota di competenza riferibile all'esercizio.

Per le collaborazioni coordinate e continuative, che ricordo essere indeducibili ai fini IRAP, possono essere ripetute le osservazioni svolte con riferimento al costo del personale dipendente: lo schema di decreto legislativo correttivo è intervenuto a stabilire che sono considerati indeducibili ai fini Irap i costi relativi a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (precedentemente la legge parlava di compensi erogati); il principio di cassa è stato sostituito da quello di competenza (ricordo che il TUIR, nell'ambito del reddito d'impresa, prevede come deroga al principio di competenza il pagamento di compensi agli amministratori, titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa: ciò significa che per gli amministratori ci troveremo di fronte a trattamenti diversi a secondo dei soggetti e delle imposte applicate: principio di cassa ai fini Irpef per il percipiente; principio di competenza ai fini Irap per il committente; principio di cassa ai fini Irpef / Irpeg, per il committente); è interessante notare che, mentre in un primo momento, gli oneri previdenziali a carico dei committenti (contributo previdenziale INPS ex art. 2 comma 26 Legge 8.8.1995, n.335), potevano essere considerati deducibili dalla base imponibile Irap, a seguito delle modifiche apportate, anche tali componenti seguiranno il trattamento del costo al quale si riferiscono.

I compensi spettanti (principio di competenza) agli associati in partecipazione subiscono un trattamento differenziato ai fini IRAP, a seconda che l'apporto effettuato dall'associato sia costituito da lavoro oppure da capitale (ovvero misto capitale e lavoro); nel primo caso la quota di utili assegnata all'associato in partecipazione sarà non deducibile ai fini IRAP, mentre nel secondo caso (capitale e/o misto) potrà partecipare alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale.

Inoltre la nuova lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 del decreto n.446 del 1997 prevede ora che *i componenti positivi e negativi, conseguiti o sostenuti in periodi di imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, la cui imputazione ai fini delle imposte sui redditi sia stata rinviata concorrono alla*

determinazione del valore della produzione netta del periodo di imposta in cui si verifica tale imputazione. Pertanto, ad esempio, il rinvio della tassazione delle plusvalenze realizzate a norma dell'art. 54 D.P.R. 917/86, dovrà essere ripreso, per quota, nel relativo periodo di imputazione.

Le istruzioni al modello 760/RQ/Irap (prospetto per la determinazione dell'acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive), hanno introdotto un ulteriore elemento di complessità; nella Sezione I del prospetto indicato viene infatti affermato che *per effetto della lettera a) dello stesso articolo 11 del Dlgs n. 446, le componenti positive e negative della base imponibile Irap si assumono in conformità delle norme concernenti la determinazione del reddito di impresa ai fini delle imposte sui redditi. Tale disposizione si applica alle componenti positive e negative classificabili nelle indicate voci contabili e rilevanti anche per la determinazione del reddito di impresa, le quali, pertanto, vanno assunte, agli effetti del valore della produzione assoggettabile ad Irap, secondo le regole di quantificazione e imputazione temporale vevoli ai fini dell'Irpeg.....analogamente, in caso di componenti positive e negative classificabili nelle indicate voci di conto economico la cui imputazione fiscale sia stata rinviata, in tutto o in parte, anche a scelta del contribuente, i relativi importi concorrono a formare il valore della produzione rilevante ai fini Irap nello stesso periodo di imposta in cui ne avviene l'imputazione ai fini del reddito d'impresa.* Ed infine: *le componenti che, pur non concorrendo alla formazione del reddito i impresa imponibile ai fini Irpeg, assumono rilievo, in ragione della diversa disciplina impositiva, ai fini della determinazione della base imponibile Irap, vanno assunte così come risultanti dai dati contabili.* A tale proposito le istruzioni citano i casi dei proventi esclusi dalla formazione del reddito di impresa ai sensi dell'articolo 58 del T.U.I.R. ed eventualmente classificabili in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini Irap nonché un onere fiscale quale l'ICI, classificabile fra i costi

diversi di gestione di cui alla voce B14 del conto economico ma non riconosciuta in deduzione ai fini Irpeg.

Correttamente alcuni Autori hanno fatto notare (Primo Ceppellini – Roberto Lugano : *Tre strade per risolvere il rebus* – Il Sole 24 Ore 18.4.1998) che, le istruzioni ministeriali, confermando la regola generale secondo la quale la determinazione del valore della produzione deve avvenire in base all'imputazione a conto economico (IV direttiva comunitaria – principi contabili Dottori commercialisti e Ragionieri), con riferimento al disposto dell'articolo 11 del decreto Irap, per il quale la valorizzazione delle voci di conto economico deve avvenire in base alle regole del T.U.I.R, hanno implicitamente creato tre ipotesi di trattamento. Una prima serie di componenti riguarda elementi positivi e negativi di reddito che hanno rilevanza sia civilistica che fiscale: per essi si devono sempre applicare le regole fiscali di quantificazione (es. spese telefoni cellulari: imputati in una voce compresa nella base imponibile Irap ma deducibili ai fini delle imposte sul reddito per il 50%; ne deriva che l'importo deducibile ai fini Irap è esattamente lo stesso deducibile ai fini Irpef/Irpeg; stesso trattamento per gli ammortamenti e le spese relative agli automezzi con deducibilità limitata al 50%; quote di plusvalenze rinviate; quote di contributi in conto capitale rinviate; maggiori valori attribuiti alle rimanenze; quinti di Invim decennale; erogazioni liberali ai dipendenti; manutenzioni straordinarie; spese di rappresentanza). Un secondo gruppo contiene voci particolari per le quali è stato introdotto dalle istruzioni ministeriali un nuovo trattamento; ci riferiamo a quei componenti che hanno rilievo ai fini Irap ma non ai fini delle imposte sui redditi (es.: ricavi totalmente esenti, ICI). Per il gruppo 2 quindi vale la regola secondo la quale un costo/ricavo totalmente indeducibile/escluso ai fini delle imposte sui redditi, se nella riclassificazione civilistica rientra nella base imponibile Irap, diventa ai fini di quest'ultima imposta rispettivamente deducibile/imponibile.

Infine nel terzo gruppo ritroviamo quei componenti di reddito che non sono transitati dal conto economico in quanto poste figurative previste esclusivamente dalla legislazione tributaria (deduzione forfetaria autotrasportatori, rendita catastale indicata come variazione in aumento, partecipazioni agli utili di associati in partecipazione e di lavoratori dipendenti non imputati a conto economico, plusvalenze su beni che vengono destinati all'autoconsumo o comunque a finalità estranee all'esercizio dell'impresa); le voci in oggetto non hanno alcuna rilevanza ai fini Irap.

Trattamento ai fini Irap di alcuni componenti reddituali specifici delle imprese agricole:

Differenziale IVA positivo: le imprese agricole rientrano naturalmente nel regime speciale IVA previsto dall'articolo 34 del dpr 633 del 26.10.1972, così come modificato dal Dlgs 313 del 2.9.1997; a far data dal 1° gennaio 1998, i produttori in regime speciale agricolo, applicano in vendita le aliquote ordinarie, mentre godono di una forfetizzazione parziale determinata sulla base delle aliquote di compensazione (che sono inferiori rispetto a quelle ordinarie). I produttori agricoli rientranti nel regime speciale devono così versare periodicamente la differenza tra l'IVA determinata sulla base delle aliquote ordinarie e quella calcolata con le percentuali di compensazione. Ricordo che fino al 31.12.1997, i produttori in esame, godevano di una forfetizzazione totale dell'IVA: gli stessi applicavano in vendita le percentuali di compensazione e detraevano, per finzione giuridica, gli stessi importi ottenendo in tal modo l'esonero da qualunque versamento. Ora è ovvio che, indipendentemente dal regime speciale applicata (ante o post 31.12.97), può crearsi una rendita positiva IVA allorquando l'IVA acquisti forfetaria determinata con le percentuali di compensazione, risulti essere superiore a quella effettivamente pagata. L'amministrazione finanziaria ha chiarito, con la risoluzione ministeriale 20.9.1980, n.9/2055, che la rendita positiva IVA costituisce un contributo in conto esercizio e che, come tale concorre integralmente a determinare la base imponibile Irap delle imprese agricole incluse nel

primo gruppo; nel caso in cui si creasse un differenziale negativo, lo stesso costituirebbe un onere ordinario deducibile dall'imposta regionale sulle attività produttive.

Contributi: I contributi comunitari per determinate produzioni, per la trasformazione di prodotti agricoli, per la messa a riposo di terreni o per la mancata coltivazione di determinate colture (set – aside), rientrano tra i contributi in conto esercizio, e per tale motivo sono imponibili ai fini Irap (cfr Ris. Min. n. 9/518 del 15.3.1979, n.8/1833 del 8.11.79, n. 8/317 del 13.4.81). Al contempo gli stessi contributi ai fini IVA rappresentano delle operazioni fuori campo.

Quote latte: il costo sostenuto per l'acquisto di quote latte rappresenta un immobilizzo immateriale in quanto le quote in oggetto attribuiscono al titolare dei diritti di produzione. Il costo verrà ammortizzato sulla base del periodo di utilizzazione prevista dal contratto, dalla legge ovvero in cinque anni e la relativa quota di ammortamento sarà deducibile ai fini Irap (*Davide Marini – Agricoltura – Irap – Italia Oggi – Serie speciale n. 13*).

Altre voci caratteristiche del settore agricolo: Ricordo inoltre che i corrispettivi percepiti dalle aziende agricole per la vendita di animali da carne e/o di piante alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa, costituiscono ricavi riclassificabili nel valore della produzione e come tali imponibili ai fini Irap. Gli animali da latte e da riproduzione costituiscono invece beni strumentali per le imprese agricole in quanto permettono negli esercizi futuri l'ottenimento di prodotti quali latte, uova, ecc. I costi relativi a tali animali dovranno essere quindi capitalizzati sino al momento in cui gli stessi inizieranno la produzione; da quel momento gli oneri sostenuti rappresenteranno dei costi di esercizio, mentre il costo patrimonializzato dovrà essere ammortizzato a partire dall'esercizio di entrata in funzione dei beni. Ovviamente sia i costi di esercizio che le quote di ammortamento saranno deducibili ai fini Irap.

Piena deducibilità ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive anche per le quote di ammortamento dei fabbricati rurali strumentali (non anche per i terreni che

nonostante assolvano una funzione di strumentalità nell'esercizio dell'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) mentre per i costi di acquisizione e mantenimento delle piante destinate alla silvicoltura e alla produzione di frutta, la circolare 10.4.91 n. 11, ricorda che gli stessi non sono ammortizzabili secondo i criteri ordinari ma, rientrando tra le spese relative a più esercizi, sono deducibili secondo la regola stabilita nell'articolo 74, comma 3, del TUIR. Sia i costi di acquisizione che quelli di mantenimento dovranno essere patrimonializzati, rispettivamente fino al raggiungimento dei ricavi derivanti dalla vendita del legname ottenuto con il taglio delle piante stesse (silvicoltura) e fino all'esercizio nel quale avviene la cessione della frutta. Al momento della vendita delle piante (silvicoltura) pertanto, si realizzeranno delle plusvalenze ovvero delle minusvalenze ordinarie (pertanto rilevanti ai fini Irap) a seconda che il prezzo di cessione realizzato sia rispettivamente superiore o inferiore ai costi patrimonializzati. *La frutta non esitata nell'esercizio in cui è stata prodotta concorrerà a formare il reddito di 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* (circolare citata).

Sia le quote di ammortamento delle piante strumentali che le variazioni di rimanenze di frutta e/o legna (intesa come alberi tagliati), sono rilevanti ai fini Irap.

Ovviamente le cessioni di beni strumentali anche in campo agricolo (animali da latte e da riproduzione, piante strumentali, costruzioni rurali, ecc.), producono plusvalenze e/o minusvalenze.

Il decreto legislativo correttivo del dlgs 446/97, ha modificato l'articolo 11 dello stesso dlgs, precisando che le plusvalenze e minusvalenze relative a beni strumentali concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile irap con la sola

eccezione delle plusvalenze e minusvalenze che derivano da operazioni di trasferimento di aziende.

Le imprese agricole individuali e quelle condotte da società semplici che, ai fini delle imposte dirette rientrano nel reddito agrario (art. 29 Tuir), esercenti attività di allevamento di animali di cui all'articolo 78 del T.U.I.R. e soggetti che svolgono attività di agriturismo avendo optato ai fini delle imposte sui redditi per il regime forfetario, ovvero i soggetti riclassificati nel gruppo 2, determinano la base imponibile ai fini Irap ai sensi dell'articolo 9 1° comma del Dlgs 446/97, come differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione. Per effetto di quanto disposto dall'articolo 11, dal risultato così ottenuto vanno altresì dedotti, con riferimento all'esercizio in cui sono erogati, l'ammontare dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (relativi al personale nonché al titolare ed agli altri componenti del nucleo familiare che prestano la propria opera nell'impresa agricola), le spese relative agli apprendisti nonché, nel limite del 70 per cento, le spese relative al personale assunto con contratto di formazione lavoro. La circolare 141/E del 4.6.1998, è intervenuta a chiarire che la base imponibile per i soggetti investigati, è costituita dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA e l'ammontare degli acquisti inerenti l'attività agricola soggetti a registrazione ai fini IVA. Pertanto se ne deduce che, con riferimento alle operazioni attive, nella base imponibile Irap sono ricompresi, per l'intero ammontare anche le cessioni di beni strumentali, mentre sono esclusi i contributi erogati a titolo di integrazione prezzo o altro (Pac, set – aside, ecc.). Il documento ministeriale inoltre ha interpretato in senso estensivo il disposto legislativo, facendo rientrare nel concetto di acquisto destinato alla produzione, qualunque onere inerente l'attività agricola (ovviamente soggetto a registrazione ai fini IVA).

Vi rientrano pertanto, non solo gli acquisti direttamente destinati alla produzione (quali le spese sostenute per l'acquisto di mangimi, concimi sementi, eccetera) ma anche, ad esempio, le spese di vendita, le spese amministrative, i canoni di locazione finanziaria (al netto della parte riferibile agli interessi passivi), le spese generali inerenti l'attività agricola.

E' consigliabile a tal fine richiedere la fatturazione dei premi assicurativi pagati (esenti art. 10 D.p.r. 633/1972): solo in tal modo infatti si potranno dedurre ai fini Irap.

In merito all'imputazione temporale dei corrispettivi e degli acquisti occorre fare riferimento all'ammontare che risulta indicato nella dichiarazione annuale IVA e pertanto per quanto riguarda i corrispettivi occorre fare riferimento al volume di affari aumentato delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi interni; per quanto riguarda gli acquisti occorre avere riguardo al totale degli acquisti e delle importazioni effettuate nell'esercizio dell'attività agricola.

Pertanto i costi sostenuti non assoggettati ad IVA (acquisti da privati, contributi di bonifica, canoni per l'utilizzo delle risorse idriche, beni pervenuti per successione donazione, acquisto d'azienda, conferimento) non sono deducibili così pure per quanto riguarda le quote di ammortamento (essendo deducibile per intero il valore del bene strumentale al momento dell'acquisto), la rendita positiva IVA, la variazione negative delle rimanenze, mentre non sono imponibili i contributi in conto esercizio, la variazione positiva delle rimanenze finali. In altre parole i soggetti riclassificati nel secondo gruppo, determinano la propria base imponibile non in conformità al principio di competenza economica ma bensì in base alle regole stabilite ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Il metodo *speciale* di determinazione dell'irap, comporta la tassazione di tutte le cessioni effettuate comprese quelle che non rientrerebbero nell'ambito oggettivo dell'irap. Ad esempio, la cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, se effettuate da soggetti non rientranti nel reddito di impresa, sono escluse dalla base imponibile

dell'imposta regionale (c.m. 141/E del 4.6.1998); ai fini dell'imposta sul valore aggiunto però tali cessioni, poste in essere da un imprenditore agricolo, titolare di partita Iva, sono imponibili ai sensi dell'articolo 2 D.p.r. 633/1972 mentre ai fini delle imposte sui redditi le stese operazioni rappresentano un reddito diverso ai sensi dell'articolo 81 del T.U.I.R. (*Gian Paolo Tosoni, Il Sole 24 Ore* del 30 ottobre 1998). Ne discende che nel regime Irap delineato, tali cessioni scontano l'imposta.

I soggetti in esame hanno la facoltà di optare, in sede di dichiarazione annuale, ai sensi dell'articolo 9 comma 2, per la determinazione del valore della produzione netta, in base alle modalità stabilite per i soggetti esercenti attività di impresa in regime di contabilità ordinaria di cui all'articolo 5. L'opzione ha effetto a decorrere dall'inizio del periodo di imposta cui la dichiarazione si riferisce, e sino a quando non è revocata. La scelta per tale tipo di determinazione, vincola comunque il soggetto che l'ha esercitata, per almeno quattro periodi di imposta.

Esercitando l'opzione, le imprese agricole che dichiarano il reddito agrario catastalmente, hanno la facoltà di determinare la base imponibile Irap secondo il principio di competenza economica. Richiamo integralmente a tal fine quanto detto a proposito dei soggetti agricoli riclassificati nel primo gruppo.

L'opzione per il regime ordinario di determinazione del valore della produzione netta, comporta l'osservanza degli adempimenti contabili previsti dall'articolo 18 del D.p.r. 600 del 1973 (scritture contabile IVA integrate con gli elementi utili ai fini delle imposte sui redditi).

Le persone fisiche che esercitano attività agricola eccedente i limiti di potenzialità del terreno nonché quelle che esercitano attività di allevamento di animali e attività di agriturismo e che non si avvalgono dei regimi forfetari previsti, determinano il valore della produzione con i criteri stabiliti per i soggetti in contabilità ordinaria di cui all'articolo 5, comma 2.

Analizziamo infine gli enti classificati nel terzo gruppo: l'articolo 10 del decreto legislativo in esame stabilisce che la base imponibile ai fini Irap degli enti non commerciali è pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del Tuir, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui agli articoli 49, comma 2 lettera a), nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l), del dpr 917/86.

Nel caso in cui tali organismi esercitino anche attività commerciali, la base imponibile a queste relativa è determinata, ai sensi del secondo comma dello stesso articolo 10, secondo la disposizione dell'articolo 5 comma 2 ovvero quanto previsto per i soggetti in contabilità ordinaria e semplificata. In tal caso gli enti non commerciali dovranno computare i costi deducibili indicati precedentemente non specificatamente riferibili alle attività commerciali, per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La base imponibile relativa alle altre attività è determinata a norma del 1° comma dell'articolo 10, ma l'ammontare delle retribuzioni e dei compensi è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali o, in difetto, dell'importo a queste imputabili in base al predetto rapporto.

Il quinto comma dell'articolo in esame ricorda che *ai fini dell'applicazione del presente titolo le attività commerciali sono quelle considerate tali ai fini delle imposte sui redditi*. Ciò significa che se un ente non commerciale esercitasse esclusivamente un'attività agricola entro i limiti posti dall'articolo 29 Tuir, lo stesso, non conseguendo alcun reddito di natura commerciale, liquiderà l'Irap secondo le disposizioni illustrate precedentemente e contenute nell'articolo 10 del decreto 446/97, viceversa, se lo stesso ente non commerciale dovesse svolgere un'attività agricola con modalità tali da travalicare i limiti posti dall'articolo 29 Tuir, lo stesso realizzerebbe un'attività commerciale

ai fini delle imposte sui redditi e dovrebbe pertanto assolvere l'imposta regionale sulle attività produttive con le modalità stabilite dall'articolo 5 del decreto in esame.

Ripartizione dell'imposta regionale sulle attività produttive:

l'articolo 4 del decreto istitutivo dell'Irap, stabilisce che per le imprese agricole, nel caso in cui l'attività venga svolta nel territorio di più regioni, si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta corrispondente all'estensione dei terreni ubicati nel territorio di ciascuna regione. La circolare 141/E è intervenuta a precisare che tale modalità di ripartizione è utilizzabile esclusivamente dalle persone fisiche, dalle società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, dagli enti non commerciali che svolgono attività agricola nei limiti di cui all'articolo 29 del Tuir, indipendentemente dal regime di determinazione del valore della produzione netta adottato.

Nel caso in cui i predetti soggetti esercitino attività eccedenti i menzionati limiti, gli stessi dovranno utilizzare, ai fini della ripartizione territoriale, i criteri ordinari che si rendono comunque applicabili alle società commerciali di persone e di capitali. Come noto, i criteri ordinari di ripartizione regionale dell'imposta, fanno riferimento all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili agli associati in partecipazione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera c), numero 5 addetto con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo non inferiore ai tre mesi nel territorio di ciascuna regione.

dott. Paolo Stella Monfredini

ESEMPLIFICAZIONI

I° CASO: MONOCOLTURA

Metodo "ordinario"

Vendite prodotti	270
Contributi	70
Rimanenze finali	30
Anticipazioni colt.	63
Sementi e concimi	- 53
Terzisti	- 15
Materiali di consumo	- 20
Ammortamenti	- 15
<u>Rimanenze iniziali</u>	<u>- 27</u>

Metodo "speciale"

Vendite prodotti	270
Vendita macchinari	10
Sementi e concimi	- 53
Terzisti	- 15
Materiali di consumo	- 20
<u>Acquisto macchinari</u>	<u>- 60</u>
Valore della produz. Netta	132
<i>Irap dovuta</i>	<i>2,508</i>

Valore della produz. Netta 303

Irap dovuta 5,757

Per rendere confrontabili le due metodologie, si è supposto che i dati indicati nel regime "speciale", siano stati registrati ai fini IVA per competenza.

II° CASO: PRODUZIONE LATTE

Metodo "ordinario"

Metodo "speciale"

Vendita latte 890

Ricavi bestiame 70

Rimanenze finali 100

Pac 50

Acquisti stalla -200

Servizi stalla - 50

Sementi e concimi - 45

Costi produttivi vari - 15

Materiali di consumo - 35

Affitto terreno - 80

Ammortamenti -196

Vendita latte 890

Ricavi bestiame 70

Acquisti stalla -200

Servizi stalla - 50

Sementi e concimi - 45

Costi produttivi vari - 15

Materiali di consumo - 35

Acqu. Quote, best., impian. -100

Valore della produz. Netta 515

Irap dovuta 9,785

Rimanenze iniziali - 70

Valore della produz. Netta 419

Irap dovuta 7,961

Per rendere confrontabili le due metodologie, si è supposto che i dati indicati nel regime "speciale", siano stati registrati ai fini IVA per competenza.