

IRAP in AGRICOLTURA

di Paolo Adriano Stella

Premessa

Tra i soggetti passivi Irap, l'art. 3, co. 1, del D.Lgs. 446/1997 (istitutivo dell'Imposta regionale sulle attività produttive) include i **produttori agricoli** titolari di **reddito agrario** di cui all'art. 29 del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5129], **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 (art. 34, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 234]), sono soggetti passivi della nuova imposta regionale. Sono invece **escluse** le società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto dei terreni.

Aliquota dell'imposta

Il settore agricolo ha subito un **aggravio del carico tributario complessivo** per effetto dell'introduzione dell'**Irap**, e ciò indipendentemente dal fatto che sia stata prevista dal legislatore un'introduzione graduale dell'imposta con l'applicazione di aliquote agevolate per i prossimi anni. In particolare, la lettera e) del co. 2 dell'art. 4, del D.Lgs. 19.11.1998, n. 422, ha sostituito il primo comma dell'art. 45 del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF ● 4086n], 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 dell'1,9%, del 2,6%, del 3,1%, del 3,35% e del 3,85%.

Le **imprese agricole** che svolgono le attività di cui all'art. 29

**Trattamento
delle voci
caratteristiche
del settore agricolo**

del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5129], 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'art. 10 del D.P.R. 29.9.1973, n. 601 [CFF ● 8010], 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'art. 29 del D.P.R. 917/1986, **indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto** esercente l'attività agricola (cfr. la C.M. 141/E del 4.6.1998, punto 6.2).

La lettera b) del co. 2, dell'art. 29 del D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5129], 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'art. 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.

Base imponibile

Le **imprese agricole**, ai fini della determinazione della base imponibile, possono 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'art. 29, D.P.R. 917/1986 (esclusi quelli con volume di affari non superiore a 5/15 milioni di lire), esercenti attività di allevamento di animali di cui all'art. 78 del D.P.R. 917/1986 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, comprese le cooperative agricole,

dovrà seguire le regole previste per le **imprese industriali, mercantili e di servizi**. Lo stesso dicasi per le **imprese individuali e le società semplici** esercenti attività agricola che non rientrano nel reddito agrario.

Le **regole comuni** di determinazione del valore della produzione netta, sono indicate nell'art. 5 del D.Lgs. 446/1997 e trovano ampia illustrazione nel capitolo III, punto 3.2.1 della circolare 141/E del 4.6.1998. I soggetti del primo gruppo dovranno, quindi, determinare la base imponibile Irap, sottraendo dal **valore della produzione** (co. 1, lett. a), art. 2425, c.c.) il **costo della produzione** relativo a: materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, servizi, godimento di beni di terzi, ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, oneri diversi di gestione (numeri 6, 7, 8, 10, lett. a) e b), 11 e 14 della lett. b) del medesimo comma, art. 2425, c.c.).

Pertanto, 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 D.Lgs. 127/1991 in recepimento della IV direttiva comunitaria.

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 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 234], così come modificato dall'art. 5, D.Lgs. 2.9.1997, n. 313 [CFF ● 1501]; dall'**1.1.1998**, i produttori in **regime speciale agricolo** applicano, in **vendita**, le ali-

quote ordinarie, mentre godono di una **forfetizzazione parziale** determinata sulla base delle **aliquote di compensazione** (che sono inferiori rispetto a quelle ordinarie) e devono **versare** periodicamente la **differenza** tra l'IVA determinata sulla base delle **aliquote ordinarie** e quella calcolata con le **percentuali di compensazione**. Fino al **31.12.1997**, i produttori in esame godevano di una forfetizzazione totale dell'IVA. Indipendentemente dal regime speciale applicato (ante o post 31.12.1997), 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 R.M. 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'Irap.

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. R.M. n. 9/518 del 15.3.1979, n. 8/1833 del 8.11.1979, n. 8/317 del 13.4.1981). Ai fini IVA gli stessi contributi 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 10 anni, e la relativa quota di ammortamento sarà **deducibile** ai fini Irap.

Altre voci caratteristiche del settore agricolo

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. Sia i costi di esercizio che le quote di ammortamento saranno deducibili ai fini Irap.

Piena **deducibilità** ai fini dell'Irap 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 poiché, 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, affinché l'ammortamento stesso possa essere effettuato. Per i **costi di acquisizione e mantenimento** delle

piante destinate alla **silvicoltura** e alla **produzione di frutta**, la C.M. 10.4.1991, 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'art. 74, co. 3, del D.P.R. 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** (rilevanti ai fini Irap) a seconda che il prezzo di cessione realizzato sia rispettivamente superiore o inferiore ai costi patrimonializzati. **La frutta non esistita 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 D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5159]. 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** (rimane 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** rilevanti ai fini Irap.

Le **imprese agricole individuali** e quelle condotte da **società semplici** che, ai fini delle imposte dirette rientrano nel reddito agrario (art. 29, D.P.R. 917/1986),

esercenti attività di **allevamento di animali** di cui all'art. 78 del D.P.R. 917/1986 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'art. 9, co. 1, del D.Lgs. 446/1997 [CFF ● 4084h], come **differenza** tra l'ammontare dei **corrispettivi** e l'ammontare degli **acquisti** destinati alla produzione. Per effetto di quanto disposto dall'art. 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 C.M. 141/E del 4.6.1998 è intervenuta a chiarire che la base imponibile per i soggetti esaminati, 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, con riferimento alle operazioni attive, nella base imponibile Irap sono **ricomprese** 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, ecc.), 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.

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.

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 le **quote di ammortamento** (essendo deducibile per intero il valore del bene strumentale al momento dell'acquisto), la variazione negativa delle rimanenze.

Non sono imponibili i contributi in conto esercizio, la **rendita positiva IVA**, le anticipazioni colturali, 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**, bensì in base alle regole stabilite ai fini dell'IVA.

Il **metodo speciale** di determinazione dell'Irap comporta la **sogliazione di tutte le cessioni effet-**

tuate, 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'**Irap** (C.M. 141/E del 4.6.1998); ai fini dell'IVA, però, tali cessioni, poste in essere da un imprenditore agricolo, titolare di partita IVA, sono imponibili ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 202] mentre ai fini delle imposte sui redditi le stesse operazioni rappresentano un reddito diverso ai sensi dell'art. 81, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5181]. 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'art. 9, co. 2, per la determinazione del **valore della produzione netta** in base alle **modalità** stabilite per i soggetti esercenti **attività di impresa** di cui all'art. 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**.

L'opzione per il **regime ordinario** di determinazione del valore della produzione netta comporta l'osservanza degli **adempimenti contabili** previsti dall'art. 18 del D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6318] (scritture contabili 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'art. 5, co. 2.

Analizziamo infine **gli enti classificati nel terzo gruppo** che rappresentano una categoria assolutamente residuale.

Il quinto comma dell'art. 10 del D.Lgs. 446/1997 [CFF ● 4084i], 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'art. 29, D.P.R. 917/1986, lo stesso, non conseguendo alcun reddito di natura commerciale, liquiderà l'Irap secondo le disposizioni contenute nel primo comma dell'art. 10 del D.Lgs. 446/1997 (sistema **retributivo**: capitolo III punto 3.5.2. circolare 141/E del 4.6.1998); viceversa, se lo stesso ente non commerciale dovesse svolgere un'attività agricola con modalità tali da **superare i limiti** posti dall'art. 29, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5129], 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'art. 5 del decreto in esame.

Ripartizione dell'imposta regionale sulle attività produttive

L'art. 4 del D.Lgs. 446/1997 [CFF ● 4084c] stabilisce che per le **imprese agricole**, nel caso in cui l'attività venga svolta nel territorio di **più regioni**, si consideri prodotto nel territorio di ciascuna regione il **valore della produzione netta** corrispondente all'estensione dei **terreni ubicati** nel territorio di **ciascuna regione**. La C.M. 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'art. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5105], dagli **enti non commerciali** che svolgono attività agricola nei limiti di cui all'art. 29, D.P.R. 917/1986, indipendentemente dal regime di determinazione del valore della produzione netta adottato.

Nel caso in cui i predetti soggetti esercitino **attività eccedente** i menzionati **limiti**, gli stessi dovranno utilizzare, ai fini della ripartizione territoriale, i **criteri ordinari** che si rendono comuni che applicabili alle **società commerciali di persone e di capital** (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'art. 11, co. 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).