

Modalità di applicazione dell'IRAP in agricoltura

di Paolo Adriano Stella - Dottore commercialista

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

Il D.Lgs. n. 446/1997, ha introdotto nel nostro ordinamento tributario l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

SOGGETTI PASSIVI

Tra i soggetti passivi dell'imposta, l'art. 3, 1° comma del decreto in esame, cita, accanto alle società ed agli enti di cui all'art. 87, comma 1°, lett. *a*), *b*), *c*) (ivi compresi quelli indicati all'art. 88), *d*) del T.U.I.R. e le società di persone ed equiparate (art. 5, comma 3, D.P.R. n. 917/1986), i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del predetto Testo Unico, esclusi quelli con volume di affari annuo non superiore a 5/15 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.

IMPOSTE SOSTITUTITE

L'IRAP sostituisce: l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, l'ILOR, la tassa sulla salute, l'ICAP, la tassa concessione governativa sulla partita IVA, 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 coltiva 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'art. 17 del D.Lgs. n. 504/1992, 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 consegnavano redditi di impresa, nel caso in cui le stesse rispondessero ai requisiti previsti dall'art. 115 lett. *e-bis*) del T.U.I.R. (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'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973, 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 consegnavano redditi di impresa ed al contempo non soddisfacevano i requisiti indicati alla sopra menzionata lett. *e-bis*) dell'art. 115 del T.U.I.R.

Imposta sul patrimonio netto

Mentre le imprese individuali e le società semplici esercenti attività agricola, rientranti nel limite del reddito agrario previsto dall'art. 29 del T.U.I.R., erano escluse da tale imposta, non così per quanto riguarda i soggetti che eccedevano i limiti dello stesso art. 29, ivi incluse le imprese di allevamento che dichiaravano il reddito in modo forfetario ai sensi dell'art. 78 del T.U.I.R., nonché le società di capitali e le società di persone che consegnavano, comunque, redditi di impresa.

ICAP

L'art. 1 del D.L. n. 66/1989 convertito nella legge n. 144/1989, esonerava dall'applicazione dell'imposta comunale, le imprese che esercitavano attività agricole tipiche di coltivazione del terreno ed alleva-

mento degli animali, indipendentemente dalla forma giuridica adottata, sempreché l'attività fosse svolta al di fuori del fondo in locali aperti al pubblico ovvero, in forma stabile, in aree mercatali attrezzate.

Tassa sulla salute

Formalmente la cosiddetta tassa sulla 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'art. 29 del T.U.I.R., consegnavano 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 art. 29 del D.P.R. n. 917/1986. 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 sulla partita IVA

Le imprese individuali versavano annualmente L. 100.000 mentre per le società l'importo aumentava a L. 250.000.

Contributi sanitari per i dipendenti

A fronte di 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 situate 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, per l'esercizio 1998, il settore in oggetto possa beneficiare di un'aliquota agevolata pari al 2,5%.

Il decreto istitutivo dell'imposta ha comunque previsto che l'aliquota aumenterà costantemente negli esercizi successivi sino a raggiungere, a partire dal 1° gennaio 2002 la misura ordinaria del 4,25%, precisamente la stessa sarà pari al 5% per l'esercizio in corso al 1° gennaio 1999, al 3,5% per l'esercizio in corso al 1° gennaio 2000, al 3,75% per l'esercizio in corso al 1° gennaio 2001. Le aliquote ridotte si rendono applicabili ai soggetti che operano nel settore agricolo indipendentemente dalla loro natura giuridica e dalla conseguente diversa modalità di determinazione della base imponibile. Pertanto, anche le cooperative agricole ovvero gli organismi associativi che trasformano i prodotti conferiti dai soci, quelli che esercitano l'allevamento di animali (art. 10 del D.P.R. n. 601/1973) ed infine quelli che svolgono le normali attività agricole classificate nell'art. 29 del Testo Unico, potranno godere per i primi quattro anni delle aliquote ridotte.

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

L'art. 4 del decreto in esame ha stabilito che l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività eserci-

tata nel territorio della regione; la determinazione della base imponibile dovrà essere effettuata, per le società e gli enti di cui all'art. 87 comma 1°, lett. *a*), *b*), *c*), *d*) e per le società di persone e quelle ad esse equiparate, con riferimento ai criteri civilistici (somma delle voci del valore della produzione di cui al primo comma lett. *A*) dell'art. 2425 c.c. e la somma dei costi della produzione indicati nei nn. 6, 7, 8, 10, lett. *a*) e *b*), 11 e 14 della lett. *B*) del medesimo comma). Per i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del D.P.R. n. 917/1986 (esclusi quelli con volume di affari inferiore a 5/15 milioni), l'art. 9 del D.Lgs. n. 446/1997, ha stabilito che la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione.

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 sempreché non superino i limiti fissati dal più volte citato art. 29, D.P.R. n. 917/1986, le società di capitali e le società di persone (queste ultime dal 1° gennaio 1997), sono obbligate a determinare in modo analitico il proprio reddito essendo citate al comma 2, lett. *c*) dell'art. 51 del T.U.I.R. (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.

Alla luce dello schema di provvedimento correttivo approvato in prima lettura dal governo venerdì 13 marzo 1998, che tra le

altre modifiche, ha stabilito un'unica struttura contabile identificativa della base imponibile ovvero una base imponibile omogenea per tutti i tipi di contabilità, le imprese agricole, ai fini della determinazione della stessa base imponibile, possono idealmente essere classificate in tre gruppi:

- I) società di capitali, enti commerciali, società commerciali di persone e imprese individuali che conseguono redditi di impresa in contabilità ordinaria e/o contabilità semplificata;
- II) imprenditori individuali e società semplici che conseguono redditi agrari di cui all'art. 29 del T.U.I.R.;
- III) enti non commerciali esercenti attività agricole.

BASE IMPONIBILE: I GRUPPO

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 come ad esempio quelle che svolgono attività di allevamento con terreno insufficiente a produrre almeno un quarto del mangime necessario ai sensi dell'art. 78, D.P.R. n. 917/1986. Anche le imprese di allevamento pertanto, dovranno determinare il valore della produzione netta seguendo criteri di competenza, pur non essendo obbligate alla tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte dirette.

Le regole comuni di determinazione del valore della produzione netta, sono indicate nell'art. 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, lett. *A*), art. 2425 c.c.) il costo della produzione relativo a: materie prime, sussidiarie, di consumo e merci,

servizi (al netto delle collaborazioni coordinate e continuative), 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 (nn. 6, 7, 8, 10, lett. *a*) e *b*), 11 e 14 della lett. *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 D.Lgs. n. 127/1991 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 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.

Lo schema di decreto legislativo correttivo precedentemente indicato, ha stabilito

che 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. È 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 ricordarsi 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 T.U.I.R., 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 seconda 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 agosto 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 lett. *a*) del comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 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. n. 917/1986, dovrà essere ripreso, per quota, nel relativo periodo di imputazione.

Le istruzioni al Mod. 760/RQ/IRAP (prospetto per la determinazione dell'acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive), di recente pubblicazione, hanno introdotto un ulteriore elemento di complessità: nella Sezione I del prospetto indicato viene infatti affermato che *per effetto della lett. a) dello stesso art. 11 del D.Lgs. 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 valevoli ai fini dell'IRPEG ... analogamente, in caso di componenti positive e negative classificabili nelle indicate voci di conto econo-*

mico 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 d'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'art. 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 aprile 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 Ragionieri collegati e Dottori commercialisti), con riferimento al disposto dell'art. 11 del decreto IRAP per il quale le valorizzazioni 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 telefoniche cellulari imputati in una voce compresa nella base imponibile IRAP ma deducibili ai fini delle imposte sul reddito per il 50%; ne deducibili in deduzione ai fini IRPEG.

Infine nel terzo gruppo ritroviamo quei componenti di reddito che non sono transitati dal conto economico in quanto postefigurative 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'autoc consumo o comunque a finalità estranee all'esercizio dell'impresa); le voci in oggetto non hanno alcuna rilevanza ai fini IRAP.

Infine nel terzo gruppo ritroviamo quei componenti di reddito che non sono transitati dal conto economico in quanto postefigurative 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'autoc consumo o comunque a finalità estranee all'esercizio dell'impresa); le voci in oggetto non hanno alcuna rilevanza ai fini IRAP.

Tuttavia 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 rinviata; quote di contributi in conto capitale rinviata; maggiori valori attribuiti alle rimanenze; quote 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 postefigurative 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'autoc consumo 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 dal-

l'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 513; 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 dicembre 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 dicembre 1997), può crearsi una rendita positiva IVA allorché quando l'IVA acquisti forfetaria determinata con le percentuali di compensazione, risulti essere superiore a quella effettivamente pagata. L'amministrazione finanziaria ha chiarito, con la Ris. Min. 20 settembre 1980, n. 9/2053, 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 mo-

tivo sono imponibili ai fini IRAP (cfr. Ris. Min. 13 marzo 1979, n. 9/518; 8 novembre 1979, n. 8/1833; 13 aprile 1981, n. 8/317).

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 funzio-

ne di strumentalità nell'esercizio dell'attività non sono ammortizzabili ateso che, per la loro natura, non sono suscettibili di deterioramento 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 aprile 1991, n. 11, ricorda che gli stessi non sono ammortizzabili secondo i criteri ordinari ma, rientrando tra le spese relative ai più esercizi, sono deducibili secondo la regola stabilita nell'art. 74, comma 3, del T.U.I.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. 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'art. 59 del T.U.I.R. 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, sono rilevanti ai fini IRAP.

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

Il decreto legislativo correttivo del D.Lgs. n. 446/1997, ha modificato l'art. 11 dello stesso decreto legislativo, 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.

BASE IMPONIBILE: II GRUPPO

Le imprese agricole individuali e quelle condotte da società semplici che, ai fini delle imposte dirette rientrano nel reddito agrario (art. 29 T.U.I.R.), ovvero i soggetti riclassificati nel gruppo 2, determinano la base imponibile ai fini IRAP ai sensi dell'art. 9, 1° comma del D.Lgs. n. 446/1997, come differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione. In base alla legge delega, art. 3 della legge n. 662/1996, relativamente alle operazioni attive, si deve far riferimento alla dichiarazione IVA; pertanto se ne deduce che 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.). Per quanto riguarda gli acquisti, probabilmente vale il medesimo criterio, cioè sono deducibili gli acquisti destinati alla produzione risultanti nella dichiarazione IVA, ma non si evince un divieto a dedurre anche altre spese afferenti l'attività agricola che sono fuori campo IVA (Gian Paolo Tosoni in «Il Sole 24 Ore - Norme e tributi dossier» Gennaio 1998).

I produttori in esame, per determinare la propria base imponibile IRAP, dovranno fare riferimento ai valori esposti nella propria dichiarazione IVA; pertanto i costi sostenuti non assoggettati ad IVA (acquisti da privati, contributi di bonifica, beni pervenuti per successione, donazione, acquisto d'azienda, conferimento, ecc.) non dovrebbero essere 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 negativa delle rimanenze, mentre non dovrebbero essere imputabili 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 quote stabilite ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

I soggetti in esame hanno la facoltà di optare, in sede di dichiarazione annuale, per la determinazione dell'imponibile per le imprese in contabilità ordinaria e semplificata (alla luce delle modifiche apportate dal decreto legislativo correttivo del D.Lgs. n. 446/1997, l'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata ed è vincolante per almeno quattro esercizi. 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.

BASE IMPONIBILE: III GRUPPO

Analizziamo infine gli enti classificati nel terzo gruppo: l'art. 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'art. 47 del T.U.I.R., e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui agli artt. 49, comma 2, lett. *a*), nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81, comma 1, lett. *b*), del D.P.R. n. 917/1986.

Nel caso in cui tali organismi esercitano anche attività commerciali, la base imponibile di queste relativa è determinata, ai sensi del secondo comma dello stesso art. 10, secondo la disposizione dell'art. 5 comma 2 ovvero quanto previsto per i soggetti in con-

tabilità 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'art. 10, ma l'ammontare delle retribuzioni e dei compensi è ridotto dell'imputazione di essi sempreché 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'art. 29 T.U.I.R., lo stesso, non conseguendo alcun reddito di natura commerciale, liquiderà l'IRAP secondo le disposizioni illustrate precedentemente e contenute nell'art. 10 del D.Lgs. n. 446/1997, viceversa, se lo stesso ente non commerciale dovesse svolgere un'attività agricola con modalità tali da travalicare i limiti posti dall'art. 29 T.U.I.R., lo stesso realizzerà 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

Il gettito ottenuto dalla nuova imposta, dovrà essere ripartito tra le regioni in cui il soggetto passivo esercita la propria attività. Il secondo comma dell'art. 4 del D.Lgs. n.

446/1997, stabilisce che *se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale che utilizza titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e di cui all'art. 11, comma 1, lett. c), n. 5, addetto con continuità, a stabilimenti, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione, ovvero per le banche, gli altri enti e società finanziarie, ad eccezione della Banca d'Italia e dell'Ufficio italiano cambi, le imprese di assicurazione e le imprese agricole proporzionalmente corrispondente, rispettivamente, ai depositi in denaro e ai titoli, agli impieghi o agli ordini eseguiti, ai premi raccolti presso gli uffici e all'estensione dei terreni, ubicati nel territorio di ciascuna regione. Si considera prodotto nella regione nel cui territorio il soggetto passivo è domiciliato il valore della produzione netta derivante dalle attività esercitate nel territorio di altre regioni*

senza l'impiego, per almeno tre mesi di personale.

Si evince pertanto che il valore della produzione netta delle imprese agricole esercenti la propria attività nei territori di più regioni, ai fini IRAP, si considera prodotto nel territorio di ciascuna di esse, in misura proporzionalmente corrispondente all'estensione dei terreni ubicati nel territorio di ogni regione. Tale principio di ripartizione regionale dell'imposta può essere applicato esclusivamente alle imprese agricole che utilizzano nelle svolgimenti delle proprie attività il terreno; in caso contrario (imprese di trasformazione e/o commercializzazione di prodotti agricoli che non utilizzano il terreno), la ripartizione del gettito dovrà avvenire secondo il criterio ordinario ovvero proporzionalmente 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 di cui all'art. 11, comma 1, lett. *c*), n. 5, addetto con continuità, a stabilimenti, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione.