

RISOLUZIONE N. 3/E



Roma, 9 gennaio 2012

Direzione Centrale Normativa

**OGGETTO: Artt. 5 e c. 5-bis, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446
Determinazione base imponibile IRAP imprenditori agricoli**

Quesito

Le Associazioni ALFA e BETA, hanno chiesto chiarimenti in ordine alla corretta determinazione della base imponibile IRAP degli imprenditori agricoli.

Al riguardo hanno ricordato che gli imprenditori agricoli determinano il valore della produzione ai sensi del comma 1 dell'articolo 9 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito decreto IRAP), sulla base della 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, oppure, ai sensi del successivo comma 2, per opzione, secondo le norme previste nell'articolo 5 dello stesso decreto.

Il decreto IRAP all'art. 5-bis prevede, per i soggetti IRPEF, delle specifiche regole di determinazione della base imponibile che non sembrano applicabili agli imprenditori agricoli persone fisiche e società semplici. Ciò in quanto, sulla base del tenore letterale del citato comma 2 dell'art. 9, gli imprenditori agricoli e le società semplici in alternativa alle modalità ordinarie di determinazione della base imponibile possono optare solo per l'applicazione dell'art. 5.

Gli istanti chiedono, pertanto, di sapere se è possibile consentire, anche agli imprenditori agricoli persone fisiche e società semplici che normalmente determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 9, di poter optare in quanto soggetti IRPEF per la determinazione della base imponibile IRAP ai sensi del predetto articolo 5-bis.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Le Associazioni ritengono corretta una lettura sistematica dell'art. 9 del decreto IRAP, atteso che trattasi di un evidente difetto di coordinamento delle disposizioni conseguente all'inserimento *a posteriori* (a decorrere dal periodo d'imposta 2008) di un nuovo regime "naturale" e, soprattutto, "ordinario" di determinazione della base imponibile delle imprese commerciali in forma individuale e di società di persone.

Secondo le istanti "una lettura della norma strettamente ancorata al dato letterale, infatti, creerebbe il paradosso secondo cui la disposizione contenuta nel citato articolo *5-bis* sarebbe applicabile ai soli soggetti IRPEF imprenditori commerciali (compresi i soggetti agricoli che superano i limiti dell'art. 32 del TUIR) ed alle società di persone (comprese quelle "agricole" costituite in forma di società diverse da quella "semplice"), mentre gli imprenditori agricoli che agiscono individualmente ovvero nella forma di società semplice – pur non essendo assoggettati ad alcun obbligo contabile – sarebbero costretti a determinare la base imponibile dell'imposta regionale secondo regole che (sempre a partire dal periodo d'imposta 2008) sono ancor più strettamente ancorate alle risultanze di bilancio ed a corretti principi contabili".

Ritengono, pertanto, che la questione possa essere risolta in via interpretativa sulla base delle seguenti considerazioni.

"La circolare 141/E del 1998, in sede di chiarimenti sulla corretta determinazione del valore della produzione dei soggetti in esame (produttori agricoli, esercenti attività di allevamento e di agriturismo) afferma che gli stessi possono optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo *"i criteri ordinari in base a quanto previsto per i soggetti esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria di cui all'articolo 5. Pertanto, in caso di opzione, varranno tutti i criteri previsti per detti soggetti"*. La circolare 60/E del 2008 ha altresì affermato che i soggetti IRPEF in contabilità semplificata non possono applicare le regole di determinazione della base

imponibile previste nel citato articolo 5, se non previa opzione per il regime di contabilità ordinaria. Dalla lettura dei concetti espressi nei citati documenti di prassi, è possibile affermare che il “criterio ordinario” per gli esercenti l’attività di impresa sia attualmente costituito dalle norme contenute nell’articolo 5 e nell’articolo 5-bis del decreto IRAP, a seconda che l’esercizio dell’attività in parola sia svolta in forma di società di capitali ovvero in forma individuale o di società di persone. La circolare 141/E del 1998, chiarisce altresì che l’esercizio dell’opzione per il regime ordinario di determinazione della base imponibile IRAP comporta *“l’osservanza degli adempimenti contabili previsti dall’art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 (scritture contabili IVA integrate con gli elementi utili ai fini delle imposte sui redditi)”*.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

La soluzione prospettata dalle istanti, circa l’estensione dell’applicabilità dell’art. 5-bis del decreto IRAP agli imprenditori agricoli, è condivisibile.

Come ricordato dalle Associazioni gli imprenditori agricoli titolari di reddito agrario di cui all’art. 32 del TUIR determinano la base imponibile IRAP ai sensi dell’articolo 9.

In particolare il citato articolo 9, al comma 1, dispone che *“Per i soggetti di cui all’articolo 3, comma 1, lettera d), e per gli esercenti attività di allevamento di animali di cui all’articolo 78 del testo unico delle imposte dirette, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la base imponibile e’ determinata dalla differenza tra l’ammontare dei corrispettivi e l’ammontare degli acquisti destinati alla produzione. Le disposizioni del periodo precedente si applicano anche per la determinazione della base imponibile relativa alle attività di agriturismo svolte dai soggetti che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfetario di cui all’articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”*.

Al successivo comma 2 dispone che *“I soggetti di cui al comma 1 hanno facoltà di optare per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste nell'articolo 5”*. In tale ultimo caso, come chiarito nella circolare del 4 giugno 1998, n. 141/E gli stessi sono tenuti ad osservare gli adempimenti contabili previsti dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973 (scritture contabili IVA integrate con gli elementi utili ai fini delle imposte sui redditi).

Beneficiari del richiamato articolo 9 sono i soggetti titolari di reddito agrario, vale a dire, le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali in quanto soggetti che “naturalmente” assoggettano a tassazione il reddito agrario.

Restano, pertanto, esclusi dall'applicazione dello stesso art. 9, tutti gli altri soggetti che pur svolgendo attività agricola non sono titolari “naturalmente” di reddito agrario in quanto aventi una forma giuridica diversa, ad esempio, le società di persone che svolgono attività agricola e sono titolari di reddito d'impresa.

Per tali ultimi soggetti il decreto IRAP, prima delle modifiche apportate dalla legge del 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), disponeva che la determinazione della base imponibile dovesse avvenire nel rispetto dei criteri contenuti nell'art. 5 del decreto stesso.

Dal 1° gennaio 2008 la suddetta regola ha subito delle modifiche, in quanto, il legislatore ha rivisto la precedente impostazione, introducendo nello stesso decreto l'articolo 5-*bis* contenente una nuova disciplina di determinazione del valore della produzione per le società di persone e per le imprese individuali titolari di reddito d'impresa.

Sostanzialmente sono stati differenziati i criteri di determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti IRES e IRPEF.

Tale modifica ha consentito, da un lato, di ridurre l'ambito applicativo dell'articolo 5 del decreto IRAP alle sole società di capitali ed agli enti ad

esse equiparate, dall'altro, di ricondurre le imprese individuali e le società di persone nel disposto del nuovo articolo 5-*bis* del decreto IRAP.

Come chiarito dalla scrivente con la circolare n. 60/E del 28 ottobre 2008, la modalità di determinazione della base imponibile IRAP contenuta nel citato art. 5-*bis* costituisce, quindi, il regime "naturale" dei soggetti IRPEF titolari di reddito d'impresa (società di persone e imprese individuali), a prescindere dal regime di contabilità dagli stessi adottata (semplificata o ordinaria). Per tali soggetti è però sempre possibile optare per la determinazione della base imponibile IRAP ai sensi dell'art. 5, nel caso in cui abbiano adottato la contabilità ordinaria.

Pertanto, una interpretazione interamente basata sul tenore letterale dell'articolo 9 porterebbe a dire che mentre un imprenditore agricolo (o società semplice) titolare di reddito agrario determina la base imponibile IRAP ai sensi dell'art. 9, c. 1, oppure per opzione ai sensi dell'art. 5, sebbene non sia soggetto ad obblighi contabili, una società di persone (soggetto IRPEF titolare di reddito d'impresa) e un soggetto agricolo che svolge l'attività oltre i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR, determina il valore della produzione ai sensi dell'art. 5-*bis*, oppure, per opzione ai sensi dell'art. 5 se adotta la contabilità ordinaria.

Ciò premesso, atteso che il legislatore con l'introduzione dell'articolo 5-*bis* ha inteso semplificare le regole di determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti IRPEF titolari di reddito d'impresa, la scrivente ritiene che sulla base di un'interpretazione logico sistematica, il rinvio operato nell'articolo 9 all'art. 5 deve essere esteso anche all'articolo 5-*bis*.

Resta fermo che qualora il soggetto titolare di reddito agrario opti per l'applicazione dell'art. 5 lo stesso è obbligato ad osservare gli adempimenti contabili previsti dall'art. 18 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE