

Roma, 07 marzo 2011

OGGETTO: Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Regime dei contribuenti minimi - Chiarimenti in merito alla fattispecie di esclusione prevista dall'articolo 1, comma 99, lettera d), della legge 24 dicembre 2007, n. 244

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1 della L. n. 244 del 2007, è stato esposto il seguente

QUESITO

TIZIO svolge attività di lavoro dipendente ed è socio al 50% con la moglie in una società semplice che ha per oggetto esclusivo lo svolgimento di attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. ed attività connesse, compresa la cessione di energia fotovoltaica. Tale società opera nei limiti dell'art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per cui i soci sono titolari di reddito fondiario e non di reddito d'impresa.

L'istante è iscritto nel registro dei revisori contabili ed intende avviare un'attività di consulenza gestionale ed amministrativa, per la quale chiede di sapere se sia consentito avvalersi del regime dei contribuenti minimi disciplinato dall'art. 1, commi da 96 a 117, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008). Il dubbio nasce dalla circostanza che l'art. 1, comma 99, lettera d), della predetta legge esclude da tale regime gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che, contestualmente, partecipano a società di persone o associazioni di cui art. 5 del D.P.R. n. 917 del 1986.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante osserva che, con circolare del 28 gennaio 2008, n. 7/E, punto 2.2, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto ai produttori agricoli che esercitano l'attività nei limiti posti dall'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986, ancorché assoggettati ai fini IVA al regime speciale di cui agli artt. 34 e 34-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la possibilità di avvalersi del regime dei contribuenti minimi con riguardo alle altre attività di impresa, arte e professioni eventualmente svolte.

Ritiene che tale principio sia applicabile anche qualora il reddito agrario, determinato ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986, derivi dalla partecipazione in una società semplice esercente l'attività agricola. In entrambi i casi, infatti, il reddito prodotto è il medesimo, distinguendosi unicamente sotto l'aspetto della derivazione dall'esercizio in forma collettiva anziché individuale dell'attività agricola.

Tanto premesso, l'istante ritiene di poter applicare il regime dei minimi alla attività di consulenza gestionale-amministrativa che sta per intraprendere, non operando nel caso concreto l'esclusione dal regime in questione prevista dal citato articolo 1, comma 99, lettera d), della finanziaria 2008.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della Legge Finanziaria per il 2008, hanno introdotto un regime fiscale semplificato ed agevolato (c.d. dei "contribuenti minimi") per i soggetti la cui attività d'impresa, artistica o professionale sia riconducibile, in base ai requisiti definiti dalla legge, alla nozione di "attività minima", disponendo, peraltro, l'assoggettamento del reddito prodotto ad un'imposta sostitutiva del 20%.

Il comma 99 della medesima legge disciplina le fattispecie di esclusione dal regime in questione, prevedendo che non sono considerati contribuenti minimi:

a) le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

b) omissis;

c) omissis;

d) gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all' articolo 116 del medesimo testo unico.

Con riferimento all'esclusione di cui alla lettera *a*), la scrivente ha chiarito che gli imprenditori agricoli, ancorché assoggettati ai fini IVA al regime speciale di cui agli articoli 34 e 34-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, possono usufruire del regime dei "contribuenti minimi" in relazione ad un'altra attività d'impresa o professionale eventualmente esercitata, a condizione che l'attività agricola sia svolta nei limiti di cui all'articolo 32 del D.P.R. n. 917 del 1986 e sia quindi produttiva, agli effetti dell'IRPEF, di redditi fondiari e non d'impresa (cfr. circolare del 28 gennaio 2008, n. 7/E, paragrafo 2.2).

Diversamente, infatti, si verrebbe a creare una situazione in cui il medesimo contribuente risulterebbe titolare di redditi d'impresa e/o di lavoro autonomo, in parte tassati nei modi ordinari ed in parte assoggettati al regime d'imposta sostitutiva previsto per i contribuenti minimi.

Questa, invero, è la situazione che il legislatore ha inteso evitare prevedendo l'ulteriore ipotesi di esclusione dal regime dei "contribuenti minimi" di cui alla lettera *d*) del comma 99 citato (cfr., sul punto, la risoluzione del 09 giugno 2009, n. 146/E).

Al riguardo, si osserva che sebbene la norma faccia espresso riferimento alla partecipazione in società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del

D.P.R. n. 917 del 1986, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del D.P.R. n. 917 del 1986, l'eventualità di sottoporre il medesimo reddito a due regimi di tassazione diversi si verifica soltanto nell'ipotesi in cui il reddito di partecipazione sia un reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Laddove, invece, il reddito imputato ai soci non rientri in tali categorie, la *ratio legis* risulta rispettata, in quanto la partecipazione societaria non dà luogo ad un diverso trattamento di redditi della stessa natura che, attraverso la previsione di cui all'art. 1, comma 99, lettera *d*), si è inteso scongiurare.

Pertanto, in presenza di siffatte condizioni, si ritiene che la partecipazione in una delle società richiamate dal citato comma 99, lettera *d*), non precluda l'accesso al regime dei "contribuenti minimi" con riferimento all'attività professionale svolta in forma individuale, fermo restando, com'è ovvio, il rispetto di tutti gli altri requisiti di legge.

Tuttavia, per il caso di specie va considerato che la società semplice, di cui l'istante è socio al 50%, svolge anche attività agricole connesse, tra cui la cessione di energia fotovoltaica.

Al riguardo, l'articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge Finanziaria per il 2006) e successive modificazioni, ha previsto che la produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario.

Tuttavia, è evidente che, ai fini fiscali, affinché tali attività "connesse" siano soggette alla tassazione del reddito su base catastale è necessario il verificarsi dei requisiti della prevalenza o della connessione, a seconda che la produzione di energia derivi rispettivamente da fonti rinnovabili agroforestali o da fonte fotovoltaica. Sul punto si rinvia a quanto precisato con la circolare del 6 luglio 2009, n. 32/E.

Ne consegue che, soltanto ove le suddette condizioni risultino rispettate, la partecipazione dell'istante nella società semplice in argomento, per la quale il reddito prodotto dall'attività agricola e dalle attività connesse sia qualificabile come reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986, non costituirà ostacolo all'applicazione del regime dei contribuenti minimi all'ulteriore attività di lavoro autonomo che si intende esercitare.

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

IL DIRETTORE CENTRALE