

Risposta n. 23

OGGETTO: *Interpello articolo 11 comma 1 lett. a) legge 27 luglio 2000 n. 212 – IRAP – Attività di sgombero neve connesse all’agricoltura ed attività di agriturismo. Presupposto d’imposta, ex art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; deduzione ex art. 11, comma 4-bis del D.Lgs. n. 446 del 1997*

QUESITO

Il sig. ALFA è imprenditore agricolo ai sensi dell’articolo 2135 c.c., esercente l’attività di “*allevamento di bovini e bufale da latte*” (come da codice attività dichiarato 01.41.00) ed attività di “*alloggio connesse alle aziende agricole*” (come da codice attività dichiarato 55.20.52), ovvero attività di agriturismo.

Nell’ambito dell’attività agricola esercitata dall’istante, non più soggetta ad IRAP, in seguito all’abrogazione della lettera d) dell’articolo 3, nonché del comma 1 dell’articolo 45 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (ad opera dell’articolo 1, comma 70, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, con decorrenza dal 1 gennaio 2016), il sig. ALFA rappresenta di svolgere anche alcune operazioni occasionali assoggettate fino al periodo di imposta 2015 ad IRAP con l’aliquota ordinaria. Trattasi nello specifico di operazioni consistenti in prestazioni commerciali (artigianali) occasionali di sgombero neve per conto del comune di BETA. Tali operazioni vengono espletate principalmente mediante

l'utilizzo del trattore, normalmente impiegato nell'esercizio dell'attività agricola, costituente l'attività principale. L'istante precisa di utilizzare inoltre uno spazzaneve ed un attrezzo per spargere sale/ghiaia sulla strada, che rappresentano degli adattatori al trattore, e che il relativo indennizzo percepito nel 2017 ammontava a 738,79 euro oltre IVA al 22 per cento.

Ciò premesso, l'istante chiede pone due quesiti:

1) chiede se l'attività di sgombero neve esercitata per conto del comune di integri i presupposti di applicazione del tributo IRAP ai sensi dell'articolo 2 del d.Lgs. n. 446 del 1997;

2) in relazione all'ulteriore attività di *“alloggio connesse alle aziende agricole”* o agriturismo, non rientrante nell'articolo 32 del TUIR, l'istante evidenzia l'eliminazione tra i soggetti passivi IRAP dei *“produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del predetto testo unico (...)”* di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 3 del D.Lgs. n. 446 del 1997, lettera abrogata dall'articolo 1, comma 70, lett. a), n. 1 della Legge di Stabilità 2016. Attesa tale soppressione, l'istante chiede chiarimenti in ordine alle modalità di applicazione – alle restanti attività soggette ad IRAP - della deduzione di cui all'articolo 11, comma 4-bis del D.Lgs. n. 446 del 1997.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per ciò che concerne il quesito sub. 1), l'istante ritiene che le attività commerciali (artigianali) di sgombero neve svolte in via occasionale nell'ambito dell'attività agricola non siano assoggettabili ad IRAP, stante l'assenza del presupposto d'imposta di cui all'articolo 2 comma 1 del d.Lgs. n. 446 del 1997 consistente nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, con esclusione pertanto di operazioni singole, sporadiche e non organizzate. A

supposto delle conclusioni rese richiama l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità, segnatamente dalle sentenze della Corte di Cassazione n.ri 21122, 21123 e 21224 del 13 ottobre 2010 con riguardo alle attività esercitate dai c.d. 'piccoli imprenditori', tenuti all'applicazione dell'imposta solo quando esercitino un'attività autonomamente organizzata, analogamente a quanto previsto per i lavoratori autonomi.

In riferimento al quesito sub. 2), l'istante ritiene applicabile alle attività agrituristiche in regime forfettario *ex art. 5 legge 30 dicembre 1991, n. 413*, nonché alle attività connesse alle attività agricole *ex art. 56-bis, commi 1 e 2 del TUIR*, la deduzione 'maggiorata' ai sensi della lettera d-bis) del comma 4-bis dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997 pari a 13.000 euro prevista per attività la cui base imponibile non sia superiore a 180.759,91 euro.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2135 comma 3 del codice civile riconduce alle attività agricole per connessione *“le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo (...) dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata”*. La determinazione del reddito ritraibile da tali attività avviene in base alle statuizioni contenute nell'articolo 56-bis comma 3 del TUIR, disciplinante il regime delle *altre attività agricole* produttrici di reddito d'impresa, ai sensi del quale *“Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti in tali attività, il coefficiente di redditività del 25 per cento”*.

Con circolare 18 maggio 2016, n. 20/E (Cap. IV par. 1) la scrivente ha chiarito che, pur dopo le modifiche apportate alla disciplina IRAP dal comma 70 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2016 richiamate dall'istante, *Resta*

ferma...l'applicazione dell'IRAP, con aliquota ordinaria...per le attività connesse rientranti nell'articolo 56-bis del TUIR.

Ciò posto, l'attività di sgombero neve esercitata principalmente mediante l'utilizzo del trattore, mezzo normalmente impiegato nell'esercizio dell'attività agricola, è qualificabile sulla base delle disposizioni richiamate come attività connessa all'agricoltura rientrante nell'articolo 56-bis del TUIR, come tale soggetta ad IRAP.

Per ciò che concerne il quesito afferente la deduzione IRAP di cui al comma 4-bis dell'articolo 11, la richiamata disposizione prevede che *“Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), sono ammessi in deduzione, fino a concorrenza, i seguenti importi:*

a) euro 8.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;

b) euro 6.000 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;

c) euro 4.000 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;

d) euro 2.000 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91”.

La successiva lettera *d-bis)* stabilisce che *“per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere b) e c), l'importo delle deduzioni indicate nelle lettere da a) a d) del presente comma è aumentato, rispettivamente, di euro 5.000, di euro 3.750, di euro 2.500 e di euro 1.250”.* Detta lettera statuisce un incremento delle deduzioni forfettarie riconosciute dalle lettere precedenti (da *a* a *d*) ai soggetti di cui alle lettere *b*) e *c*) del comma 1 dell'articolo 3 del d.Lgs. n. 446 del 1997, ovvero:

- società di persone commerciali (e società equiparate) e persone fisiche esercenti attività commerciale;

- persone fisiche e società semplici (nonché società equiparate) esercenti arti e professioni.

che dichiarino valori della produzione non eccedenti i limiti evidenziati. L'incremento, originariamente fissato rispettivamente in 2.500 (lett. a) euro 1.875 (lett. b) euro 1.250 (lett. c) ed euro 625 (lett. d) è stato ulteriormente potenziato per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 123 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), che ha sostituito la lettera *d-bis*).

Il comma 70 della medesima legge di Stabilità ha modificato l'articolo 3 del d.Lgs. n. 446 del 1997 abrogando la lettera d) del comma 1 e aggiungendo, al successivo comma 2 del medesimo articolo 3, la lettera c-bis), volta ad includere, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2016, in caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), tra i soggetti che non sono soggetti passivi dell'imposta, anche "*i soggetti che esercitano una attività agricola ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227, nonché le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601*". L'esclusione dall'IRAP, come chiarito dalla risoluzione n. 93/E del 2017 (nonché dalla citata circolare n. 20/E del 2016) riguarda in sostanza le attività per le quali in precedenza si applicava l'aliquota ridotta dell'1,9 per cento, ai sensi dell'abrogato comma 1 dell'articolo 45 del d.Lgs. n. 446 del 1997.

L'imposta continua, quindi, ad applicarsi, con l'aliquota ordinaria, oltre che all'attività di sgombero neve, anche per:

- a) le altre attività connesse rientranti nell'articolo 56-bis del TUIR.
- b) l'attività di agriturismo;
- c) l'attività di allevamento di animali con terreno insufficiente a produrre almeno un quarto dei mangimi necessari;

Relativamente all'attività di "*allevamento di bovini e bufale da latte*" dichiarata dal contribuente (come da codice attività 01.41.00) essa, ai sensi dell'articolo 32, comma 2, lett. b) del TUIR, è riconducibile alle attività agricole

che generano reddito agrario, in quanto sia svolta “*con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno*”. In tal caso, il reddito agrario è determinato, *ex* articolo 34, comma 1, del TUIR, “*mediante l’applicazione di tariffe d’estimo*” mentre, per effetto delle modifiche introdotte dall’articolo 1, comma 70 della Legge di Stabilità 2016, non troverà più applicazione l’IRAP.

Laddove l’attività di allevamento di animali sia esercitata oltre i limiti dell’articolo 32, comma 2, lettera b), del TUIR, limitatamente alla parte eccedente, il contribuente tasserà un reddito d’impresa che, come stabilito dall’articolo 56, comma 5, dello stesso TUIR, potrà essere determinato in modo forfettario o analitico e che assumerà rilievo ai fini IRAP. Al riguardo, con risoluzione n. 93/E del 2017, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto validi i criteri illustrati dalla circolare n. 141 del 4 giugno 1998 ai fini dell’individuazione del valore della produzione riferibile all’attività agricola, in quanto tale esclusa dall’IRAP. Più precisamente, in caso di svolgimento di attività di allevamento di animali ‘eccedentaria’, per i soggetti che determinano il reddito d’impresa forfettariamente *ex* articolo 56, comma 5 del TUIR, il valore della produzione da escludere dall’IRAP va calcolato in proporzione al numero dei capi allevati entro i limiti di cui all’articolo 32, comma 2, lettera b) del TUIR, rispetto al numero complessivo dei capi allevati. Il valore della produzione, calcolato in proporzione al numero dei capi allevati oltre i limiti di cui all’articolo 32, comma 2, lettera b), del TUIR, rispetto al numero complessivo dei capi allevati, è invece soggetto al tributo regionale.

Analogamente, in caso di svolgimento di attività agricole connesse ai sensi dell’art. 56-bis del TUIR – quale l’attività di sgombero neve - il valore della produzione da escludere da tassazione è calcolato sulla base del rapporto tra l’ammontare dei ricavi e proventi riferibili all’attività agricola nei limiti di cui al citato art. 32 del TUIR e l’ammontare complessivo dei ricavi e proventi rilevanti ai fini IRAP.

Nella fattispecie prospettata nell’istanza di interpello, il contribuente svolge, oltre all’attività agricola l’attività di sgombero neve e l’attività di

agriturismo – entrambe produttive di reddito d’impresa (cfr. circolare n. 50/E del 2010, par. 3) - per la quale ultima, sulla base delle informazioni rilevabili dall’Anagrafe tributaria, si avvale del regime forfettario di determinazione del reddito di cui all’articolo 5 comma 1 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413 (norma che prevede la determinazione del reddito imponibile “*applicando all’ammontare dei ricavi conseguiti con l’esercizio di tale attività, al netto dell’imposta sul valore aggiunto, il coefficiente di redditività del 25 per cento*”).

Ai fini IRAP, la determinazione del valore della produzione riferibile all’attività agricola, da escludere dall’imposizione va effettuata, in base a quanto illustrato dalla risoluzione n. 93/E del 2017, sulla base dei dati contabili risultanti dalle rispettive contabilità tenute separatamente ai sensi dell’articolo 36 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò posto, relativamente alla deduzione forfettaria di cui all’articolo 4-bis dell’articolo 11 del d.Lgs. n. 446 del 1997, si fa presente che l’ammontare della stessa, anche in caso di contemporaneo svolgimento di attività agricole e di attività diverse, è in ogni caso rapportato alla base imponibile, e l’ulteriore potenziamento delle deduzioni previsto dalla modifica alla lettera *d-bis*) ad opera della Legge di Stabilità 2016, statuito in favore di (tra gli altri) persone fisiche esercenti attività commerciali. Le menzionate deduzioni competeranno pertanto nella misura maggiorata determinata dalla lettera *d-bis*) del citato comma 4-bis dell’articolo 11 del d.Lgs. n. 446 del 1997 relativamente alla base imponibile (non superiore ai limiti menzionati) riferibile alle attività diverse da quella agricola (esentata dal tributo regionale) produttrici di reddito d’impresa.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente