



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

Risposta n. 39

OGGETTO: *Credito d'imposta IRAP per i soggetti che esercitano contemporaneamente attività agricola ed attività di agriturismo e che si avvalgono di lavoratori dipendenti – art. 1, comma 21 legge 23 dicembre 2014, n. 190*

QUESITO

Il sig. ALFA è imprenditore agricolo ai sensi dell'articolo 2135 c.c., esercente l'attività di “*coltivazione di pomacee e frutta a nocciolo*” (come da codice attività dichiarato 01.24.00) ed attività di “*alloggio connesse alle aziende agricole*” (come da codice attività dichiarato 55.20.52), ovvero attività di agriturismo, per la quale si avvale del regime forfettario ex articolo 5 legge 30 dicembre 1991, n. 413.

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 impiegare lavoratori dipendenti stagionali. Più precisamente, nell'anno d'imposta 2017 il sig. ALFA

ha assunto complessivamente 9 lavoratori dipendenti stagionali impiegati (esclusivamente nell'ambito dell'attività agricola) per lavori sui terreni agricoli, quali ad es. la raccolta di mele.

L'istante fa presente che dall'anno di imposta 2016 i produttori agricoli titolari di reddito agrario non sono più soggetti passivi IRAP, imposta applicabile invece al valore della produzione netta dell'attività agrituristica, ed evidenzia di non essersi avvalso per questa seconda attività e nell'anno di imposta 2017 di alcun lavoratore dipendente.

Ciò posto, chiede chiarimenti in ordine all'applicabilità – per questa seconda attività – del credito d'imposta introdotto dall'articolo 1, comma 21 legge 23 dicembre 2014, n. 190, pari al 10 per cento dell'IRAP, riconosciuto ai soggetti IRAP che non si avvalgono di lavoratori dipendenti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di potersi avvalere del credito d'imposta del 10 per cento dell'IRAP come introdotto dall'articolo 1, comma 21, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 in relazione all'esercizio dell'attività agrituristica, per la quale non utilizza lavoratori dipendenti, indipendentemente dall'impiego di personale dipendente nell'esercizio dell'attività agricola, non più soggetta ad IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il comma 70 della legge di Stabilità 2016 ha modificato l'articolo 3 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (decreto IRAP) 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'imposta continua ad applicarsi, con l'aliquota ordinaria, per:

a) le 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.

Nella fattispecie prospettata nell'istanza di interpello, il contribuente svolge, oltre all'attività agricola di *“coltivazione di pomacee e frutta a nocciolo”*, l'attività di agriturismo, produttiva di reddito d'impresa (cfr. circolare n. 50/E del 2010, par. 3) per la quale ultima rappresenta di avvalersi 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.

In relazione al quesito afferente il credito d'imposta, esso, previsto dall'articolo 1 comma 21 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), dispone, a decorrere dal periodo di imposta 2015, il

riconoscimento “*ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli 5 e 9 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (...) che non si avvalgono di lavoratori dipendenti (...) un credito d’imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dall’anno di presentazione della corrispondente dichiarazione, pari al 10 per cento dell’imposta lorda determinata secondo le disposizioni del citato decreto legislativo n. 446 del 1997*”.

Il credito d’imposta IRAP spetta ai soggetti passivi che non si avvalgono di dipendenti nell’esercizio della propria attività, e che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del decreto IRAP, fra i quali le imprese individuali.

La misura, introdotta dalla legge di Stabilità 2015, si inserisce nel quadro delle modifiche alla disciplina del tributo IRAP apportate dalla stessa legge, ed è complementare all’altra agevolazione (introdotta sempre dalla Legge di Stabilità 2015 mediante l’inserimento del comma 4-octies all’articolo 11 del decreto IRAP) afferente l’integrale deducibilità dall’IRAP del costo sostenuto per lavoro dipendente a tempo indeterminato, eccedente le vigenti deduzioni spettanti a titolo analitico o forfetario riferibili allo stesso costo (comma 20 articolo 1 Legge n. 190 del 2014).

A fronte della deduzione dall’imponibile IRAP del costo del lavoro riconosciuta in favore delle imprese che si avvalgono di personale dipendente, è riconosciuto per le imprese senza dipendenti il credito d’imposta IRAP. Nella relazione illustrativa all’articolo 1, comma 21 che ha inserito tale credito d’imposta (originariamente non previsto, cfr. *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, Schede di lettura, A.C. 2679-bis-B*) si legge che “*la disposizione in esame intende...fornire un vantaggio fiscale sull’IRAP anche a quei soggetti passivi che, per il fatto di non avvalersi di*

lavoratori dipendenti, non potrebbero accedere alle predette agevolazioni [la deduzione del costo del lavoro dall'imponibile IRAP prevista dal comma 20]”.

Le deduzioni per lavoro dipendente a loro volta spettano solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'attività soggetta a IRAP. Al riguardo, come precisato nella risoluzione 18 luglio 2017, n. 93/E, *In caso di dipendenti impiegati sia nell'attività agricola esclusa dall'imposizione di fini IRAP sia in quella rilevante ai fini IRAP l'importo delle deduzioni spettanti per lavoro dipendente va ridotto della quota imputabile all'attività agricola esclusa* (par. 2).

Nella fattispecie prospettata nell'istanza di interpello, il sig. ALFA rappresenta di essersi avvalso di lavoratori dipendenti esclusivamente nell'esercizio dell'attività di *“coltivazione di pomacee e frutta a nocciolo”*, esclusa dall'applicazione del tributo. Posto, quindi, che per l'attività di agriturismo l'istante non ha impiegato lavoratori dipendenti egli potrà fruire, in relazione all'esercizio di tale attività, del credito d'imposta IRAP (utilizzabile esclusivamente in compensazione) pari al 10 per cento dell'imposta lorda determinata secondo le regole generali.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente