

AGRITURISMO E CONTRIBUTI REGIONALI

di Fabio Balestra

Una recente sentenza della C. T. R. di Torino (n. 4/24/12 del 30 gennaio 2012) ha esaminato un caso inerente l'erogazione di un contributo regionale ad una attività agrituristica.

Nella presente trattazione si esamina la disciplina generale degli agriturismo sia dal punto di vista civilistico che dal punto di vista fiscale incardinandola poi nella particolare trattazione delle varie tipologie di contributi ottenibili dalle aziende.

DISCIPLINA GENERALE

Le attività agrituristiche sono disciplinate dalla **L. 96/2006** che le definisce come:

“attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali”.

Risulta evidente quindi che **l'attività agrituristica può essere esercitata solo da imprenditori agricoli ex art. 2135 c.c..**

E' opportuno sottolineare che **l'attività agricola deve rimanere prevalente rispetto a quella agrituristica**, in riferimento soprattutto al tempo di lavoro impiegato.

L'art. 2 della L. 96/2006 specifica inoltre che **possono essere addetti alle mansioni relative all'agriturismo l'imprenditore agricolo, i suoi familiari e i lavoratori dipendenti del primo.**

Lo stesso articolo stabilisce che rientrano tra le **attività agrituristiche**:

- Dare ospitalità in alloggi o spazi aperti;
- Somministrare pasti o bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona (quindi la quota di prodotti data dalla somma di prodotti propri e di aziende agricole della zona deve essere superiore a quella di altri prodotti);

- Organizzare degustazioni di prodotti aziendali;
- Organizzare attività ricreative anche all'esterno dei beni fondiari dell'impresa (possono svolgersi in modo autonomo rispetto alla somministrazione di pasti e bevande solo se realizzano un'obiettivo connessione con l'attività e le risorse agricole aziendali).

L'art. 3 della L. 96/2006 indica che **possono essere utilizzati per le attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti sul fondo** e che tali locali sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali.

Viene dato **potere alle singole Regioni di disciplinare nel dettaglio** criteri, limiti ed obblighi amministrativi per lo svolgimento dell'attività agriturbistica. Esse definiscono inoltre i criteri di prevalenza dell'attività agricola su quella agriturbistica dovendo però tener conto dei principi generali sopra elencati. L'attività agricola si considera in ogni caso prevalente quando le attività di ospitalità e somministrazione di pasti e bevande non coinvolge un numero di ospiti superiore a dieci.

ASPETTI FISCALI

L'attività agriturbistica viene disciplinata dal punto di vista fiscale dall' art. 5 della **L. 143/1991** che prevede un **regime di determinazione forfetario** sia del reddito imponibile, sia dell'Imposta sul valore aggiunto.

Ai fini delle **imposte sui redditi** la L. 143/1991 prevede che il reddito imponibile venga determinato applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio dell'attività agriturbistica, al netto dell'IVA, un **coefficiente di redditività del 25%**.

Nota bene

In pratica non si tiene conto dei costi sostenuti e **il reddito viene considerato pari al 25% dei ricavi al netto dell'IVA**.

Tale regime forfetario è **applicabile solo sui redditi realizzati da imprenditori individuali, società di persone ed enti non commerciali**; vi sono escluse perciò le società di capitali, cooperative, di mutua assicurazione e gli enti diversi dalla società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Per quanto riguarda **l'imposta sul valore aggiunto**, essa viene determinata **riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili del 50% a titolo di detrazione forfetaria** dell'imposta relativa agli acquisti e importazioni.

Nota bene

Quindi la determinazione dell'imposta si basa solo sui corrispettivi delle operazioni imponibili conseguiti e viene ridotta del 50% a titolo di detrazione forfetaria.

Esempio

Ricavi (netto IVA) = 100.000

Costi (netto IVA) = 60.000

Aliquota IVA = 10%

Reddito imponibile forfetario = $100.000 \times 25\% = 25.000$

IVA forfetaria = $(100.000 \times 10\%) - 50\% = 5.000$

E' opportuno mettere in luce che **tale regime forfetario non è obbligatorio e che il contribuente ha facoltà di aderire al regime ordinario** (sia per le imposte sui redditi che per l'IVA) previa opzione esercitabile nella prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta e da comunicare anche nella dichiarazione dei redditi se esercitata anche per l'imposta sui redditi. Tale opzione è vincolante per almeno un triennio.

TIPOLOGIE DI CONTRIBUTI EROGATI ALLE AZIENDE

I contributi erogati alle aziende possono essere classificati in **tre categorie**:

1. **contributi in conto esercizio;**
2. **contributi in conto impianti;**
3. **contributi in conto capitale.**

Oltre che differenziarsi per la loro finalità ad ognuna di esse viene associato un **diverso regime contabile e fiscale**.

Contributi in conto esercizio

I contributi in conto esercizio vengono **erogati al fine di ridurre i costi di esercizio o aumentare i ricavi** nel caso in cui l'azienda si trovi in difficoltà economiche e sono quindi destinati a **fronteggiare esigenze di gestione**.

La contabilizzazione di tali contributi avviene secondo il **principio di competenza** economica e devono perciò essere indicati nel conto economico dell'esercizio in cui sono contabilizzati i costi da ridurre o i ricavi da integrare. Non rileva a tal fine il momento dell'effettivo incasso.

Ai fini fiscali i contributi in conto esercizio sono considerati in ogni caso ricavi e vanno ad incrementare il reddito imponibile nell'esercizio di competenza.

CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

Finalità: ridurre i costi o aumentare i ricavi di esercizio

Contabilizzazione: principio di competenza

Fiscalità: considerati come ricavi

Contributi in conto impianti

I contributi in conto impianti vengono **erogati per l'acquisto o la realizzazione di determinati beni strumentali ammortizzabili**, cioè con utilità pluriennale per l'azienda, sono rigidamente vincolati a tale scopo e devono essere utilizzati secondo le regole stabilite dall'ente erogatore pena la revoca dell'agevolazione. Hanno perciò la finalità di ridurre i costi di acquisto di cespiti a carico dell'azienda.

Data la loro specificità essi devono essere contabilizzati in stretta relazione con i cespiti a cui sono riferiti, ciò può essere fatto in due modi (secondo quanto indicato dal **principio contabile n. 16, paragrafo F**):

- con la diretta imputazione a **riduzione del costo dei cespiti** a cui si riferiscono;
- oppure applicando il metodo del **risconto passivo** che consiste nel rettificare indirettamente in ogni esercizio gli ammortamenti calcolati sul costo lordo del cespite con un risconto passivo pari alla quota di contributo di competenza dell'esercizio.

Ai fini fiscali i contributi in conto impianti non generano né sopravvenienze attive né ricavi ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite a cui si riferiscono, essi perciò non assumono autonoma rilevanza fiscale ma **devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene** per il quale sono stati concessi (secondo uno dei due metodi sopra riportati). L'obbligazione tributaria, così come l'iscrizione in bilancio, sorge dall'esercizio in cui si forma la certezza dell'esistenza del contributo, a prescindere dal momento dell'incasso.

CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

Finalità: acquisto o realizzazione di cespiti ammortizzabili

Contabilizzazione: diretta imputazione o metodo del risconto passivo (OIC 16) secondo competenza

Fiscalità: né ricavi né sopravvenienze attive ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite a cui si riferiscono

Contributi in conto capitale

I contributi in conto capitale vengono **erogati senza vincoli specifici** alla loro utilizzazione e con il fine generico di potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa e di rafforzamento del patrimonio; si tratta evidentemente di una **categoria residuale** rispetto alle precedenti in quanto sono considerati in conto capitale tutti quei contributi che non sono qualificabili né come in conto esercizio né in conto impianti.

Vengono fatti rientrare in tale categoria anche i c.d. “contributi misti” cioè quelli rappresentati da finanziamenti complessi per i quali non è possibile determinare oggettivamente la quota di contributo in conto impianti e in conto esercizio.

Contabilmente essi possono essere rilevati con il metodo reddituale oppure imputati a patrimonio netto.

Ai fini fiscali i contributi in conto capitale vengono considerati, secondo quanto stabilito dall’art. 88, co. 3, lett. b) del TUIR, **sopravvenienze attive** e concorrono a formare il reddito imponibile interamente **nell’anno di incasso** o, a scelta del contribuente, in quote costanti in tale esercizio e nei quattro successivi. La tassazione segue perciò in questo caso, a differenza dei precedenti, il **criterio di cassa**.

CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Finalità: generale rafforzamento del patrimonio aziendale

Contabilizzazione: metodo reddituale o imputazione a patrimonio netto

Fiscalità: considerati come sopravvenienze attive e tassati secondo il principio di cassa

CLASSIFICAZIONE DEI CONTRIBUTI REGIONALI AGLI AGRITURISMO

La problematica sorta in relazione alla corretta classificazione dei **contributi erogati agli agriturismo dalle Regioni nell’ambito dei Piani di sviluppo rurale** è legata al differente trattamento fiscale riservato alle diverse tipologie di contributi.

Con l’ “Operazione Saturno” svoltasi nel 2009, avente ad oggetto il controllo di aziende agrituristiche, la Guardia di Finanza contesta a molte di esse la non iscrizione di sopravvenienze attive derivanti dai contributi regionali che i

verificatori riclassificano come contributi in conto capitale (attenendosi alla qualificazione ad essi attribuita dalle Regioni).

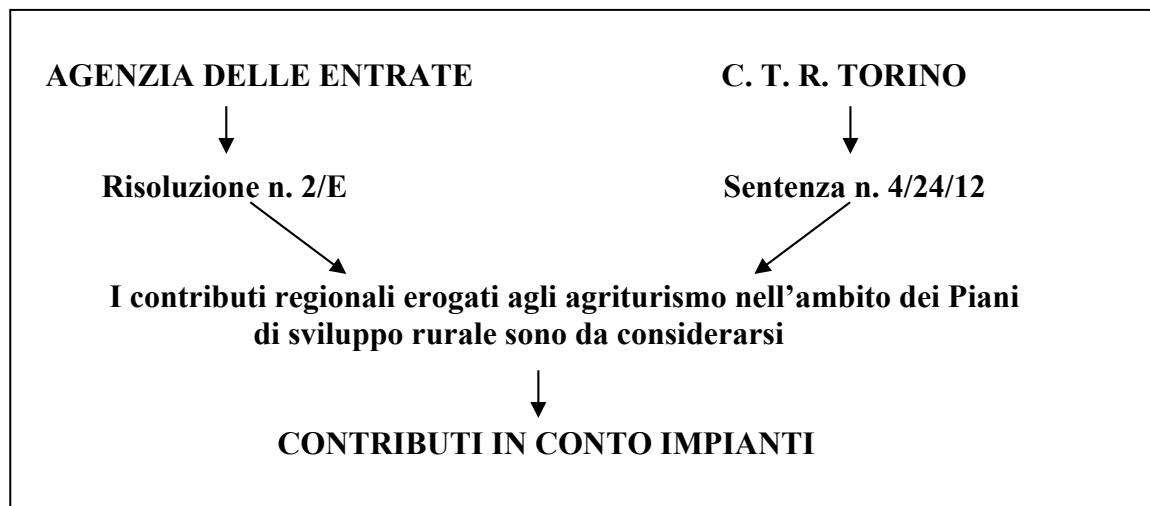
Le principali associazioni di rappresentanza del movimento agrituristico intervengono allora attraverso una richiesta di consulenza giuridica all'Agenzia delle Entrate sostenendo che la più corretta qualificazione di tali contributi era da ritenersi quella in conto impianti.

Il chiarimento dell'Agenzia giunge con la **Risoluzione n. 2/E del 22 maggio 2010** nella quale si afferma che **i contributi erogati dalle Regioni agli agriturismo sono fiscalmente da considerare come contributi in conto impianti** in quanto *“Le delibere indicano in maniera puntuale sia le spese ammissibili al fine di percepire il contributo, eliminando ogni incertezza sul fatto che trattasi di generici contributi a fondo perduto, sia gli adempimenti a carico del beneficiario per non incorrere in una eventuale revoca del finanziamento.”*

Si evidenziano perciò nelle delibere regionali tutti gli elementi di qualificazione dei contributi in conto impianti e cioè il collegamento specifico tra finanziamento ed investimento e la possibilità di revoca in caso di non corretto utilizzo del contributo stesso.

La **C. T. R. di Torino** interviene in merito con la sentenza n. 4/24/12 del 30 gennaio 2012 nella quale di esamina il caso di un'azienda agrituristica che dopo aver ricevuto un **contributo regionale finalizzato alla ristrutturazione di immobili rustici** da destinare all'attività agrituristica si vede contestare la mancata dichiarazione dello stesso come sopravvenienza attiva (in quanto considerato dall'Ufficio come contributo in conto capitale).

La sentenza risulta favorevole al contribuente con la motivazione che, a prescindere dalla formale denominazione di contributo in conto capitale, **tale finanziamento presenta tutte le caratteristiche proprie del contributo in conto impianti** (appoggiandosi quindi all'interpretazione della stessa Agenzia riportata nel paragrafo precedente).



In sintesi si pone evidenza sul fatto che i rilevamenti dei verificatori avrebbero portato a dichiarare un componente positivo pari al contributo ricevuto nell'anno di percezione dello stesso disconoscendo l'imputazione dello stesso durante tutta la vita utile del cespite cui il contributo si riferiva.

Dopo aver compiutamente riportato i chiarimenti di prassi e giurisprudenza preme sottolineare che quanto sopra detto risulta valido solo per i soggetti che determinano il reddito d'impresa in modo analitico secondo le regole ordinarie.

Nota bene

Per gli imprenditori agricoli che si avvalgono del regime forfetario ex art. 5 L. 143/1991 i contributi risultano in ogni caso fiscalmente irrilevanti.

13 aprile 2012

Fabio Balestra