

REDDITO IMPRESA E IRAP

Analisi dell'inerenza in caso di separazione di regimi tra azienda e agriturismo

di Luigi Scappini

Come noto, con la riforma del 2001, il Legislatore ha introdotto una figura di **imprenditore agricolo** moderno che non si limita più alla semplice produzione ma si presenta sul mercato come soggetto **polivalente** in grado di offrire non solo **beni** ma anche **servizi**.

In tale contesto di **agricoltore multiattività** si innesta l'**attività agrituristica**, che si pone come obiettivo quello di **valorizzare il territorio regionale** sfruttando appieno la struttura aziendale.

Resta inteso che tale attività, che si innesta in un contesto agrario in quanto **deve essere esercitata** da un **soggetto** che **in via principale svolge attività agricole** (coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento di animali) **mantiene** comunque le sue **caratteristiche** proprie di **commercialità**, e solamente al rispetto di determinati parametri, per finzione giuridica, assume, da un punto di vista civilistico, la veste di **attività connessa a quelle agricole**.

Tale caratteristica di attività che nasce come **commerciale** e che solamente per una **finzione giuridica** assume la veste di **attività connessa** a quelle agricole, si manifesta nella sua pienezza se l'analisi si sposta sugli **aspetti fiscali**.

Per quanto riguarda la **fiscalità diretta**, l'**attività agrituristica** produce, a prescindere dal veicolo giuridico con la quale la si esercita, un **reddito di impresa** che può **fruire**, salvo scelte in senso diverso, di una **tassazione forfettaria** in misura pari al **25%** del volume d'affari generato, come previsto dall'[articolo 5 L. 413/1991](#).

Il **regime**, del resto, **ripropone** quanto previsto per le prestazioni di servizi in generale [dall'articolo 56-bis, comma 3, Tuir](#), ma con una **differenza** sostanziale: il **regime** previsto per le attività **agrituristiche** si rende **applicabile** anche per le **società di persone** (intese quali Snc e Sas), a differenza di quanto previsto dall'[articolo 56-bis, comma 4, Tuir](#) per le prestazioni di servizi generiche.

Anche per quanto riguarda l'**Iva**, l'[articolo 5 L. 413/1991](#) ricalca quanto previsto per le prestazioni di servizi generiche dall'[articolo 34-bis D.P.R. 633/1972](#), stabilendo una **detrazione forfettizzata** in misura pari al **50%** dell'Iva a debito generata.

Si viene a determinare, nel caso dell'Iva, una sorta di **doppio binario**, in quanto l'attività agricola principale seguirà regole Iva differenti e in tal senso si è espressa di recente anche la

Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 12729/2018](#) ribadendo che “*Se è vero che l'**articolo 5, L. 413/1991** disciplina in via autonoma e indipendente ai fini fiscali l'attività agrituristica e quella alberghiera, in disparte dal fatto che sia unica la partita Iva anche per l'attività agricola, è **possibile** per il contribuente **conservare** per l'**attività agricola** il regime **forfettario ordinario**, opzione naturale che non consente la **detrazione analitica**, e per l'attività **agrituristica** il **regime ordinario**; dunque, il regime fiscale può essere unico o meno a seconda del mancato esercizio dell'opzione o della sua scelta da parte del contribuente.*”.

In tal modo si origina un **doppio binario** in quanto possono sussistere, in capo al medesimo soggetto, due **differenti regimi Iva** che comportano l'obbligo di separazione delle contabilità ex [articolo 36 D.P.R. 633/1972](#).

I differenti regime Iva comportano **distinte modalità** di **detraibilità** dell'imposta con la conseguenza che possono sorgere contenziosi per quanto attiene, ad esempio, i **costi relativi agli immobili** per mezzo dei quali viene svolta l'attività agrituristica.

Di questi temi si è interessata anche di recente la **Corte di Cassazione** con l'[ordinanza n. 5954/2019](#) avente proprio a oggetto “*l'inerenza dei costi all'attività agrituristica e non a quella agraria, donde una errata contabilizzazione dei costi che non potevano essere portati a deduzione, considerando altresì non detraibile l'Iva assolta per tali costi, non inerenti l'impresa agraria*”.

In altri termini, a parere dell'Agenzia delle entrate, l'**immobile adibito ad agriturismo** non può che essere ricondotto tra i **beni dell'impresa agrituristica** che, avendo optato per il regime di cui all'[articolo 5 L. 413/1991](#), si vede forfettizzati i costi deducibili (nel limite del 75% di quelli sostenuti) e soprattutto l'Iva.

La Suprema Corte, dopo aver evidenziato l'**autonomia** sussistente tra **categoria catastale** di un fabbricato, **destinazione urbanistica** ed edilizia impressa e **regime fiscale** dei **contratti** connessi, evidenzia che “... il **criterio guida** resta il principio dell'**inerenza dei costi** con l'attività di impresa, quale disegnata dall'ampia discrezionalità di cui gode l'imprenditore. È quindi un **giudizio di collegamento logico** quello che viene **richiesto** prima ai verificatori e poi al giudice tributario da rendersi oggettivo tramite un logicamente argomentato **bilanciamento** delle emergenze probatorie.”.

Del resto, sempre la Suprema Corte sottolinea come la **possibilità** concessa all'imprenditore di gestire **due differenti attività sugli stessi beni** (il fondo e i corpi di fabbrica) strutturandoli in due aziende divise tra di loro, a cui si rendono applicabili regimi contabili e tributari (sia imposte dirette sia Iva), “**impedisce ogni automatica sovrapposizione** e richiede l'**analisi dell'inerenza dei costi sostenuti, non tanto sul bene, ma sul (a favore del) l'impresa**”.