

Agriturismo

guida fiscale

novembre 2006

PRESENTAZIONE

La riscoperta della natura ha portato recentemente all'affermarsi di una particolare offerta turistica proposta da imprenditori agricoli che in Toscana, per la sua storia e la sua cultura, assume un particolare rilievo economico. I principi fondamentali in materia, fissati oltre venti anni fa dal legislatore nazionale, sono stati recepiti nel corso degli anni dalla varie leggi regionali e, da ultimo, confermati dalla nuova legge quadro.

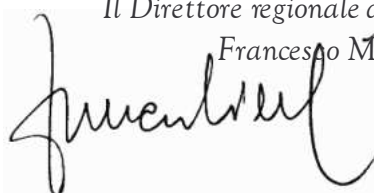
Lo sviluppo di un'attività che valorizzi le risorse del territorio nazionale, incentivando le produzioni tipiche e, in generale, salvaguardando la cultura e le tradizioni locali, costituisce l'obiettivo fondamentale del legislatore.

A conferma dell'importanza di sostenere lo sviluppo dell'agriturismo, anche la normativa fiscale ha stabilito da quasi quindici anni un regime particolarmente vantaggioso per le imprese agrituristiche, consistente nella determinazione forfetaria del reddito imponibile e nella detrazione forfetaria dell'IVA. L'unica condizione per usufruire di tale regime è che l'attività agriturbistica sia svolta nel pieno rispetto delle regole stabilite dalle singole regioni per l'esercizio dell'attività.

Scopo di questa guida è illustrare, in modo comprensibile anche ai non addetti ai lavori, la normativa tributaria che riguarda l'esercizio dell'attività agriturbistica, per avvicinare sempre più il Fisco ai bisogni dei cittadini.

Il Direttore regionale della Toscana

Francesco Miceli



PARTE I - ASPETTI GENERALI

PREMESSA

Il fenomeno dell'agriturismo, inteso come ospitalità nelle aziende agricole, nasce e si sviluppa in Italia agli inizi degli anni '70, quando qualche agricoltore decide di "riconvertire" la propria attività, sempre meno redditizia, proponendo strutture ricettive utilizzabili per il soggiorno in campagna come alternativa al turismo alberghiero.

Negli anni successivi si assiste ad uno sviluppo di questa forma di ricezione turistica, in virtù di una crescente riscoperta dell'ambiente naturale.

Il fenomeno agrituristico, partito fra la diffidenza di molti, è quindi "esplosivo" nel giro di pochi anni, con la conseguenza che il legislatore italiano ha sentito la necessità di regolamentare la materia con la Legge 5 dicembre 1985, n. 730.

Per la prima volta è stata disciplinata l'attività agrituristica, ponendo dei limiti dimensionali alla capacità economica delle aziende agricole per evitare che gli agricoltori diventassero esclusivamente albergatori.

La legge n. 730 del 1985, recepita nel corso degli anni dalle singole leggi regionali cui era stata affidata la disciplina di dettaglio sul piano locale, è stata recentemente abrogata dalla legge n. 96 del 20 febbraio 2006, che ha introdotto una serie di novità.

Tra queste occorre ricordare la previsione di un certificato di abilitazione all'attività agrituristica secondo le modalità fissate da parte della Regione; la possibilità di avviare l'agriturismo con la semplice comunicazione di inizio attività al Comune; la possibilità di esercitare l'agriturismo durante tutto l'anno anche per le attività ricettive.

La nuova legge ha anche imposto alle Amministrazioni regionali di uniformarsi alle nuove disposizioni legislative entro la fine di settembre 2006.

La legge n. 96 del 2006 è stata peraltro impugnata davanti alla Corte Costituzionale dalle Regioni Lazio e Toscana perché ritenuta in contrasto con i criteri di ripartizione della legislazione stabiliti attualmente dalla Costituzione (art. 117).

Per quanto riguarda la Regione Toscana, la stessa ha precisato che, in attesa dell'esito del ricorso, le amministrazioni comunali e provinciali (enti competenti in merito al rilascio dell'autorizzazione per l'esercizio dell'agriturismo) dovranno provvedere all'applicazione della legge regionale n. 30 del 23 giugno 2003 "Disciplina dell'attività agrituristica in Toscana".

NOZIONE DI AGRITURISMO

Nel linguaggio comune il termine agriturismo ha un significato molto ampio, che comprende qualsiasi attività turistica svolta in un'azienda agricola e finalizzata ad ottenere – dietro compenso – servizi di alloggio, somministrazione di pasti e bevande, possibilità di partecipare alle stesse attività agricole.

Dal punto di vista giuridico con agriturismo si intende il complesso di attività di ricezione e ospitalità, esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile – singoli o associati – attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali.

In caso di esercizio dell'agriturismo, sussistono in capo allo stesso imprenditore agricolo due attività: agricola (coltivazione e vendita ordinaria dei prodotti); agrituristica (concessione di ospitalità e di somministrazione di alimenti dietro corrispettivo).

L'attività agrituristica deve essere strettamente legata a quella agricola.

Soggetti che possono esercitare l'attività agrituristica

L'attività agrituristica può essere esercitata dai seguenti soggetti:

- l'imprenditore agricolo, come definito dall'articolo 2135 del codice civile, sia in forma singola che associata
- i suoi familiari, elencati all'art. 230 bis del codice civile
- i lavoratori dipendenti dell'imprenditore agricolo a tempo determinato, indeterminato e parziale

Tali soggetti sono considerati lavoratori agricoli ai fini della vigente disciplina previdenziale, assicurativa e fiscale.

Ai sensi dell'art. 2135 del codice civile è imprenditore agricolo chi esercita una o più di queste attività:

- coltivazione del fondo
- silvicoltura
- allevamento di animali
- altre attività connesse alle precedenti. Tra le attività connesse sono espressamente previste le attività di ricezione ed ospitalità riconducibili all'esercizio dell'agriturismo.

Può esercitare l'attività agrituristica anche l'*Imprenditore Agricolo Professionale (I.A.P.)*, figura introdotta dal decreto legislativo n. 99 del 2004, che gode di vantaggi fiscali e contributivi al pari delle persone fisiche qualificate come coltivatori diretti.

La qualifica di IAP sussiste in presenza del possesso di conoscenze e competenze professionali adeguate (art. 5, Reg. CEE 1257/99); dell'esercizio delle attività proprie dell'imprenditore agricolo – definite dall'art. 2135 del codice civile – direttamente o come socio di società, per almeno il 50 per cento del proprio tempo di lavoro complessivo; il reddito globale da lavoro deve provenire per almeno il 50 per cento dalle attività agricole, escludendo da tale calcolo i redditi assimilati a lavoro dipendente. Anche gli enti di tipo associativo possono essere considerati l'Imprenditore Agricolo Professionale se il loro statuto prevede quale oggetto sociale l'esercizio delle attività prestate dall'imprenditore agricolo in modo esclusivo; tali enti devono, inoltre, essere in possesso dei seguenti requisiti:

- società di persone: almeno un socio persona fisica (o i soci accomandatari, in caso di società in accomandita semplice) deve essere qualificato IAP
- società cooperative: almeno un quinto dei soci deve possedere la qualifica di IAP
- società di capitali: almeno un amministratore deve possedere la qualifica di IAP

Soggetti che non possono esercitare l'attività agrituristica

Non può esercitare attività agrituristica - a meno che non sia stato riabilitato:

- chi ha riportato nell'ultimo triennio, con sentenza passata in giudicato, condanna per uno dei delitti previsti dagli articoli 442, 444, 513, 515 e 516 del codice penale, o per uno dei delitti in materia di igiene e di sanità o di frode nella preparazione degli alimenti previsti da leggi speciali
- chi è sottoposto a misure di prevenzione ai sensi della legge 27 dicembre 1956, n. 1423, e successive modificazioni, o è stato dichiarato delinquente abituale

ATTIVITÀ AGRITURISTICHE

Le attività oggetto di agriturismo sono quelle di ricezione e di ospitalità esercitate attraverso l'utilizzazione dell'azienda agricola, in rapporto di connessione, con le attività di coltivazione del fondo, allevamento del bestiame e silvicoltura che devono rimanere principali.

Costituiscono oggetto dell'attività agrituristica:

- dare ospitalità in alloggi o spazi aperti per la sosta di campeggiatori
- somministrare pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, ivi compresi i prodotti a carattere alcolico e superalcolico; la legge n. 96 del 2006 prevede una preferenza per i prodotti caratterizzati dai marchi DOP, IGP, IGT, DOC, DOCG o compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agroalimentari tradizionali.

Sono considerati di propria produzione i cibi e le bevande prodotti, lavorati e trasformati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola e ottenuti attraverso lavorazioni esterne

- organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la miscita di vini, alla quale si applica la legge 27 luglio 1999, n. 268
- organizzare, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonché escursionistiche e d'ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale

Ai fini del riconoscimento delle diverse qualifiche di imprenditore agricolo, nonché della priorità nell'erogazione dei contributi – e ad ogni altro fine che non sia di carattere fiscale – il reddito dell'attività agrituristica è considerato reddito agricolo (ultimo comma, art. 2 della legge 96 del 2006).

Ai fini fiscali, invece, l'impresa agrituristica non è compresa tra le attività agricole menzionate dall'art. 32, comma 2, del DPR n. 917 del 1986 (cosiddetto Testo unico delle imposte dirette o TUIR); di conseguenza, è assoggettata alle norme fiscali che disciplinano il reddito di impresa (articoli 55 e seguenti del TUIR).

REQUISITI PER L'ESERCIZIO

La legge n. 96 del 2006 ha demandato l'individuazione di criteri, limiti e obblighi amministrativi per lo svolgimento dell'attività agrituristica alle Amministrazioni regionali.

Esse stabiliscono i criteri per la valutazione del rapporto di connessione delle attività agrituristiche rispetto alle attività agricole, che devono però rimanere prevalenti, con particolare riferimento al tempo di lavoro necessario all'esercizio delle stesse attività.

PARTE II - ASPETTI FISCALI

PREMESSA

La legge n. 96 del 2006 non ha innovato le prescrizioni fiscali relative all'esercizio dell'attività agrituristica. Continua ad applicarsi le disposizioni fiscali previste dall'articolo 5 della legge n. 413 del 1991 – espressamente richiamate nell'art. 7, comma 2, della legge n. 96 del 2006 – che prevedevano un particolare regime forfetario utilizzabile sia per la determinazione dell'imponibile sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

IMPOSTE SUI REDDITI

Il regime forfetario

Il reddito derivante dall'esercizio dell'attività agrituristica si considera, ai fini delle imposte sui redditi, quale reddito di impresa, cioè reddito derivante dall'esercizio abituale, ancorché non esclusivo, di una delle attività indicate nell'art. 55 del DPR n. 917 del 1986. In concreto, l'art. 5 della legge n. 413 del 1991 ha previsto un particolare regime forfetario di determinazione del reddito dell'agriturismo, che consiste nell'applicare al totale dei ricavi derivanti dall'attività agrituristica, al netto dell'IVA, una percentuale di redditività pari al 25 per cento del relativo ammontare, senza tener conto dei componenti negativi di reddito registrati ed inerenti all'attività.

I ricavi da prendere in considerazione sono solo quelli conseguiti nel periodo d'imposta, così come stabilito dall'art. 109 del TUIR.

Esempio

Il signor Mario Rossi, imprenditore agricolo, ha intrapreso un'attività agrituristica nell'anno 2005 stabilendo di determinare il reddito secondo il criterio forfetario. Durante il primo anno di attività i ricavi realizzati, al netto dell'IVA, ammontano a complessivi euro 25.000, a fronte di costi complessivamente sostenuti per euro 7.000.

Applicando il regime forfetario, il reddito d'impresa realizzato per l'anno 2005 con l'attività agrituristica ammonterà ad euro 6.250 (il 25 % dell'importo dei ricavi, euro 25.000) e non euro 18.000 (ossia la differenza tra ricavi e costi), come accadrebbe se il signor Rossi avesse utilizzato il regime ordinario di determinazione del reddito d'impresa.

Soggetti ammessi al regime forfetario

Il regime forfetario è applicabile ai redditi realizzati da imprenditori individuali, società di persone e assimilate, enti non commerciali che svolgono attività di agriturismo.

Restano esclusi – con la conseguenza che si applicherà il regime ordinario – le società di capitali, le società cooperative, le società di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. In ogni caso, ai soggetti che esercitano l'attività di agriturismo non sono applicabili i parametri presuntivi di compensi e ricavi né gli studi di settore per la determinazione induttiva del reddito.

Opzione per il regime ordinario

Il regime forfetario previsto dall'art. 5 della legge n. 413 del 1991, pur essendo il regime naturale per i soggetti a cui è applicabile, non è obbligatorio. Di conseguenza, l'imprenditore agricolo che decide di iniziare l'attività agrituristica può valutare la convenienza di optare per il regime ordinario.

Esempio

Il signor Mario Rossi, imprenditore agricolo, ha intenzione di iniziare nell'anno 2007 un'attività agrituristica e presume di sostenere, nei primi tre anni di attività, ingenti spese superiori al 75% dei ricavi preventivati, come risulta dalla tabella:

Anno	Ricavi presunti	Costi presunti
2007	€ 20.000	€ 18.000
2008	€ 25.000	€ 20.000
2009	€ 30.000	€ 23.000

In tal caso, potrebbe essere conveniente per il signor Rossi optare per il regime ordinario, considerato che il reddito determinato in ciascun anno per differenza tra ricavi e costi sarebbe inferiore a quello determinato in misura forfetaria, come risulta dalla tabella:

Anno	Ricavi	Costi	Reddito regime ordinario	Reddito regime forfetario
2007	€ 20.000	€ 18.000	€ 2.000	€ 5.000
2008	€ 25.000	€ 20.000	€ 5.000	€ 6.250
2009	€ 30.000	€ 23.000	€ 7.000	€ 7.500

L'opzione, regolamentata dal DPR n. 442 del 1997, non deve essere necessariamente espressa, ma può desumersi anche dal comportamento assunto dal soggetto che adempie correttamente gli obblighi dall'inizio del periodo d'imposta o dell'attività (cd. comportamento concludente). L'opzione per

il regime ordinario deve poi essere comunicata nella prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta operata (si veda quanto indicato nelle pagine seguenti in materia di dichiarazione IVA). La mancata formalizzazione non rende inefficace la scelta, ma sarà suscettibile di sanzione. L'opzione è vincolante per almeno un triennio, oltre il quale può essere revocata con le stesse modalità.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Il regime forfetario

Anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'art. 5 della legge n. 413 del 1991 prevede un particolare regime forfetario di determinazione dell'imposta: i soggetti esercenti l'attività di agriturismo determinano l'IVA riducendo del 50 per cento l'imposta relativa alle operazioni imponibili a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni.

Attenzione

Agli effetti dell'IVA, a differenza di quanto avviene ai fini delle imposte sui redditi, il regime forfetario si applica a tutti i soggetti che esercitano l'attività agrituristica, ivi comprese le società di capitali, le società cooperative e gli enti commerciali.

Esempio

Il signor Mario Rossi, imprenditore agricolo, ha intrapreso un'attività agrituristica nell'anno 2005 stabilendo di determinare l'IVA secondo il criterio forfetario. Durante il primo anno di attività l'IVA applicata alle operazioni imponibili effettuate (cosiddetta IVA a debito) ammonta a euro 10.000 complessivi, a fronte di un'IVA pagata sugli acquisti di euro 1.000.

Applicando il regime forfetario, l'IVA che il signor Rossi dovrà versare sarà pari ad euro 5.000 (ossia il 50% dell'IVA sulle operazioni imponibili di euro 10.000) e non euro 9.000 (ossia la differenza tra il totale dell'IVA sulle operazioni imponibili e il totale dell'IVA sugli acquisti), come accadrebbe se il signor Rossi avesse utilizzato il regime ordinario di determinazione dell'imposta.

Opzione per il regime ordinario

Anche ai fini IVA, come per le imposte sui redditi, il regime forfetario non è obbligatorio: l'imprenditore agricolo che decide di iniziare l'attività agrituristica può valutare la convenienza di operare per il regime ordinario. Come evidenziato nell'esempio precedente, se l'imprenditore agricolo si trova ad iniziare una nuova attività agrituristica sostenendo ingenti spese di approntamento dei lo-

cali (esclusi interventi di ristrutturazione sui fabbricati destinati ad abitazione), degli arredi, ecc., può avere interesse a detrarre l'IVA sugli acquisti in maniera ordinaria, poiché l'importo relativo è verosimilmente maggiore di quello corrispondente al 50 per cento dell'IVA sulle operazioni imponibili effettuate.

L'opzione, così come avviene in tema di imposte sui redditi, può desumersi anche dal comportamento concludente e deve essere comunicata nella prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta operata. La mancata formalizzazione non rende inefficace la scelta, ma è suscettibile di sanzione. L'opzione è vincolante per almeno un triennio, oltre il quale può essere revocata con le medesime modalità.

Non applicazione regime speciale IVA dell'agricoltura

L'esercizio dell'attività agrituristica non rientra nel regime speciale IVA previsto dall'art. 34 del DPR n. 633 del 1972 per i produttori agricoli. Perciò, in caso di esercizio congiunto dell'attività agricola (con applicazione del regime speciale di cui all'art. 34) e dell'attività agrituristica in regime forfettario, l'imprenditore agricolo è obbligato a tenere la contabilità separata ai sensi dell'art. 36, comma 4, del DPR n. 633 del 1972. Ciò comporta che il passaggio di beni dall'attività agricola a quella agrituristica (cd. "passaggi interni") venga fatturato separatamente e registrato in registri separati; che le liquidazioni periodiche IVA siano separate; che le due attività vengano inserite in distinti quadri della dichiarazione annuale IVA.

Attenzione

L'unico caso in cui non sussiste l'obbligo di tenere la contabilità separata è quando l'imprenditore agricolo sceglie l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari per entrambe le attività (agricoltura e agriturismo).

IMPOSTA REGIONALE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

Secondo quanto prevede il D.Lgs n. 446/1997, presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta a produrre o scambiare beni o a prestare servizi, indipendentemente dalla sua natura giuridica e fiscale. L'imprenditore agricolo che svolge un'attività agrituristica è soggetto all'applicazione dell'IRAP, come previsto anche per i soggetti che esercitano in modo continuativo attività commerciali, professionali o artistiche.

Ai fini della determinazione della base imponibile occorre distinguere a seconda che il soggetto che esercita l'attività di agriturismo utilizzi o meno il regime forfetario previsto dall'art. 5 della legge n. 413 del 1991.

Regime forfetario

L'imprenditore agrituristico determina la base imponibile IRAP sottraendo dall'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA questi elementi: gli acquisti inerenti all'attività soggetti alla registrazione ai fini IVA; i contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro; le spese relative agli apprendisti e ai disabili; le spese relative al personale assunto con contratto di formazione lavoro. L'imposta è determinata applicando all'imponibile l'aliquota percentuale prevista a livello regionale. L'imprenditore agricolo che esercita l'attività agrituristica in regime forfetario può comunque optare per la determinazione della base imponibile IRAP secondo i criteri previsti per le imprese commerciali (si veda quanto indicato nelle pagine seguenti in materia di opzione per il regime ordinario IRAP).

Regime ordinario

Se l'imprenditore agricolo non si avvale del regime forfetario, determina l'IRAP utilizzando i criteri previsti per le imprese industriali, commerciali e di servizi. Di conseguenza, la base imponibile è ottenuta come differenza tra i componenti positivi e i componenti negativi di reddito, partendo dallo schema di conto economico previsto dall'art. 2425 del codice civile, tenendo conto di alcune regole particolari, di deducibilità ed imputazione, stabilite dalla legge per alcune tipologie di costi o, più in generale, di voci del conto economico (es. indeducibilità delle spese per prestazioni di lavoro e degli interessi passivi, irrilevanza delle componenti straordinarie di reddito ecc.).

Opzione per il regime ordinario IRAP

Come ricordato, l'imprenditore agricolo che esercita l'attività agrituristica in base al regime forfetario può comunque optare per la determinazione della base imponibile IRAP secondo i criteri ordinariamente previsti per le imprese commerciali.

L'opzione, regolamentata dall'art. 9 del decreto legislativo n. 446 del 1997, non deve essere necessariamente espressa, ma può desumersi anche dal comportamento assunto dal soggetto adempiendo correttamente i relativi obblighi dall'inizio del periodo d'imposta o dell'attività.

L'opzione per il regime ordinario deve poi essere comunicata nella prima dichiarazione IRAP successiva alla scelta operata (si veda quanto indicato nelle pagine successive, in materia di dichiarazione IRAP).

L'opzione, con efficacia ai soli fini IRAP – valida fino a revoca con un periodo minimo di quattro anni – comporta l'osservanza degli obblighi di cui all'art. 18 del DPR n. 633 del 1972, integrando le scritture contabili previste ai fini IVA con gli elementi utili ai fini reddituali.

TENUTA DELLA CONTABILITÀ

L'imprenditore agricolo che esercita l'attività di agriturismo avvalendosi del regime forfetario previsto dall'art. 5 della legge n. 413 del 1991, ottiene il vantaggio di semplificare la tenuta della contabilità. Infatti, ai sensi dell'art. 18-ter del DPR n. 600 del 1973, è obbligato a tenere unicamente i seguenti registri richiesti ai fini IVA:

- registro dei corrispettivi (art. 24, DPR n. 633/72), in cui devono essere riportati gli incassi giornalieri riferiti all'attività agrituristica
- registro degli acquisti (art. 25, DPR n. 633/72), in cui devono essere riportate, in data anteriore alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale, nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione, le fatture e le bollette doganali relative ai beni ed ai servizi acquistati nell'esercizio dell'attività agrituristica. In questo registro devono essere registrati anche i "passaggi interni" di beni dall'attività agricola a quella agrituristica

Se l'imprenditore agricolo sceglie il regime ordinario, deve tenere i registri normalmente previsti per i soggetti imprenditori che esercitano attività commerciale.

DICHIARAZIONI FISCALI

Dichiarazione di inizio attività

Chi intraprende l'esercizio di un'impresa, di un'arte o di una professione nel territorio dello Stato deve darne comunicazione ad uno degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate attivi sul territorio nazionale entro trenta giorni dall'inizio dell'attività.

A tale obbligo è tenuto anche l'imprenditore agricolo che inizia l'attività agrituristica, utilizzando i modelli AA9/7 (persone fisiche) e AA7/7 (soggetti diversi dalle persone fisiche) che devono essere presentati direttamente presso l'ufficio oppure trasmessi per via telematica.

Imposte sui redditi

Occorre distinguere a seconda che il soggetto esercente l'attività agrituristica sia una persona fisica o un soggetto diverso.

Persona fisica

Il reddito derivante dall'attività di agriturismo deve essere dichiarato utilizzando il quadro RD del modello Unico Persone Fisiche in caso di persona fisica che determina il reddito in modo forfetario.

Se viene scelta la determinazione del reddito imponibile in modo analitico, attraverso l'adozione del regime semplificato o del regime ordinario, deve essere utilizzato il quadro RG (in caso di contabilità semplificata) o il quadro RF (in caso di contabilità ordinaria) del Mod. Unico Persone Fisiche.

Esempio

Il signor Mario Rossi, imprenditore agricolo, ha intrapreso un'attività agrituristica nell'anno 2005 stabilendo di determinare il reddito secondo il criterio forfetario. Durante il primo anno di attività i ricavi realizzati, al netto dell'IVA, ammontano a euro 25.000. Di conseguenza, il reddito d'impresa realizzato dal signor Rossi con l'attività agrituristica ammonta ad euro 6.250 (25% dell'importo dei ricavi di euro 25.000). Per dichiarare il reddito realizzato, il signor Rossi deve compilare il quadro RD della sua dichiarazione dei redditi, Mod. Unico 2006 Persone Fisiche, nel modo seguente: al rigo RD9 (sez. III), colonna 1, inserisce l'ammontare dei ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività di agriturismo, ossia l'importo di euro 25.000; al rigo RD9 (sez. III), colonna 4, indica l'ammontare complessivo del reddito determinato sommando il 25% dell'importo della colonna 1, ossia l'importo di euro 6.250.

Soggetto diverso da persona fisica

Se il soggetto che esercita l'attività di agriturismo non è una persona fisica, dichiara il reddito realizzato nel quadro RG della dichiarazione dei redditi in caso di contabilità semplificata, ed il quadro RF in caso di contabilità ordinaria. In entrambi i casi, il soggetto che determina il reddito secondo il criterio forfetario, deve barrare la casella "Attività di agriturismo".

In ogni caso, le società semplici che esercitano attività agrituristica utilizzando il regime forfetario, determinano il reddito compilando il quadro RD, sez. III del Modello Unico Società di Persone.

Imposta sul valore aggiunto

Per illustrare le modalità di compilazione della dichiarazione IVA, occorre distinguere se l'impresa agrituristica abbia o meno stabilito di determinare forfetariamente l'IVA.

IVA determinata forfetariamente

Il soggetto non deve effettuare alcuna opzione e deve compilare il quadro VG, sezione 4, rigo VG40 del Modello IVA 2006. L'importo dell'IVA ammessa in detrazione, da inserire nel rigo VG40, è de-

terminato applicando la percentuale del 50 per cento all'imposta relativa alle operazioni imponibili indicata nel quadro VE, rigo VE41.

Esempio

Il signor Mario Rossi, imprenditore agricolo, ha intrapreso un'attività agrituristica nell'anno 2005 stabilendo di determinare l'IVA secondo il criterio forfetario. Durante il primo anno di attività l'IVA sulle operazioni imponibili incassata ammonta ad euro 5.000.

Di conseguenza, l'IVA da versare sarà pari ad euro 2.500 (50% dell'importo dell'IVA sulle operazioni imponibili).

Al fine di dichiarare l'IVA da versare, il signor Rossi deve compilare il Modello IVA 2006, indicando al rigo VE41 il totale dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, ossia euro 5.000, ed al rigo VG40 il 50 per cento dell'importo da ultimo citato, ossia euro 2.500.

IVA determinata non forfetariamente

Se l'impresa agrituristica ha stabilito di determinare l'IVA secondo le regole ordinarie, la stessa deve esercitare l'opzione compilando il rigo VO32, casella 1, del Modello IVA 2006. L'opzione è vincolante per un triennio ed è valida fino a revoca. La casella 2 del rigo VO32 deve essere compilata per comunicare l'eventuale revoca dell'opzione effettuata in anni precedenti. La determinazione dell'IVA dovuta segue in tal caso le regole ordinarie.

Imposta regionale sulle attività produttive

Per illustrare le modalità di compilazione della dichiarazione IRAP occorre distinguere se l'impresa agrituristica utilizzi o meno il regime forfetario previsto dall'art. 5 della legge n. 413 del 1991.

Regime forfetario

L'imprenditore agrituristico deve utilizzare la sez. III del quadro IQ. I soggetti che esercitano congiuntamente l'attività agricola e di agriturismo per la quale si avvalgono del regime forfetario, possono compilare la sezione III del quadro IQ cumulando i dati delle due attività. Tuttavia, trattandosi di attività che generano presupposti impositivi autonomi, non è possibile operare eventuali compensazioni tra risultati positivi e negativi. In questo caso è necessario compilare due quadri IQ.

Regime ordinario

L'imprenditore agrituristico in questo caso deve utilizzare la sez. I del quadro IQ. Questa sezione deve essere utilizzata anche dall'imprenditore agricolo che esercita l'attività agrituristica decidendo di optare per la determinazione della base imponibile IRAP secondo i criteri ordinariamente previsti per

le imprese commerciali. In quest'ultimo caso va barrata l'apposita casella "Produttori agricoli opzione". Nel caso invece si voglia revocare l'opzione deve essere barrata la casella "Produttori agricoli revoca" e compilata la sezione III.

FABBRICATI E AGRITURISMO

Imposte sui redditi

La legge n. 96 del 2006, oltre a disporre che per lo svolgimento dell'attività di agriturismo possano essere utilizzati gli edifici o parte degli stessi già esistenti nel fondo (art. 3, comma 1), ha confermato la ruralità dei fabbricati adibiti ad uso agriturismo, nel senso che i relativi locali sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali (art. 3, comma 3, legge n. 96 del 2006). Ciò comporta, ai fini delle imposte sui redditi, che tali fabbricati non producano reddito proprio (art. 42 del TUIR). Sarà invece tassato il reddito fondiario del terreno sul quale si trovano i fabbricati (reddito agrario e reddito dominicale). Anche questa novità della legge n. 96 del 2006 dovrà essere recepita da apposita legge regionale.

Imposta sul valore aggiunto

Ai fini IVA, in caso di cessione di fabbricati rurali destinati all'attività agrituristica, si applica l'aliquota agevolata al 4 per cento se la costruzione rurale è destinata ad uso abitativo ed è ceduta dall'imprenditore che l'ha costruita alle condizioni previste dal D.L. n. 223/2006. La stessa aliquota è prevista anche per la cessione di beni forniti per la costruzione dei fabbricati rurali in questione – escluse le materie prime e i semilavorati – e per le prestazioni di servizi dipendenti dai contratti di appalto relativi alla costruzione degli stessi fabbricati. Si applica l'aliquota ordinaria al 20 per cento nei casi diversi da quelli precedentemente elencati.

Attenzione

In caso di interventi di recupero edilizio, ai fini dell'esercizio di attività agrituristiche è applicabile l'aliquota IVA del 10% per le prestazioni di servizi relative ai lavori previsti dalle lettere b), c), d) dell'art. 31 della legge n. 457 del 1978, effettuati sulle costruzioni rurali.

L'IVA relativa ai costi sostenuti per gli interventi di recupero (restauro, risanamento e ristrutturazione, manutenzione ordinaria o straordinaria) sui fabbricati utilizzati nell'ambito dell'impresa agrituristica è detraibile solamente se si tratta di immobili ad uso non abitativo e se l'impresa ha optato per il regime ordinario.

CONTROLLI FISCALI

Le imprese agrituristiche sono assoggettate ai normali controlli del Fisco. Come per altre attività, l'Amministrazione finanziaria ha definito particolari modalità di effettuazione delle verifiche, che mirano a ricostruire la potenzialità economica dell'impresa agriturbistica sulla base dei dati contabili ed extracontabili (es: appunti, agende di prenotazioni, ecc.) rilevati durante l'accesso. In particolare, i verificatori devono accertare la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge regionale che disciplina la materia affinché l'impresa agricola possa essere qualificata anche come agriturismo. Se mancano tali requisiti (es: la prevalenza dell'attività agricola su quella commerciale), i verificatori provvedono all'esecuzione dei controlli considerando non applicabile il regime forfetario previsto dalla legge n. 413 del 1991. In ogni caso, come in precedenza ricordato, ai soggetti che esercitano l'attività di agriturismo non sono applicabili i parametri presuntivi di compensi e ricavi né gli studi di settore per la determinazione induttiva dei ricavi. Questo aspetto è particolarmente importante perché l'assoggettamento al regime dei parametri o degli studi di settore comporta una serie di adempimenti formali, quali la comunicazione all'Agenzia delle Entrate (mediante la dichiarazione fiscale Modello UNICO) di tutti i dati richiesti in relazione allo studio di settore applicabile. Infine, le imprese agrituristiche, ove rientrassero nel regime fiscale derivante dall'applicazione degli studi di settore, sarebbero costrette a misurarsi con le speciali "stime" di ricavi che gli studi realizzano.

APPROFONDIMENTI

Per approfondire le problematiche relative alla disciplina fiscale dell'agricoltura, si rinvia alla guida n. 2/2004 – Agenzia informa "Guida Fiscale per il settore Agricolo" – pubblicata dall'Agenzia delle Entrate e disponibile anche on-line (www.agenziaentrate.it – nella rubrica "Le guide dell'Agenzia").

RIFERIMENTI NORMATIVI

Codice Civile, articoli n. 230 bis, 2135, 2445
Codice Penale, articoli n. 442, 444, 513, 515, 517
Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446
DPR 22 ottobre 1972, n. 633
DPR 29 settembre 1973, n. 600
DPR 22 dicembre 1986, n. 917
Legge 5 dicembre 1985, n. 730
Legge 31 dicembre 1991, n. 413, art. 5
Legge 20 febbraio 2006, n. 96

AGRITURISMO – guida fiscale

a cura del Settore Gestione Tributi
Direzione regionale della Toscana

ringraziamenti
M^o Gianfranco Mello
per aver gentilmente permesso la riproduzione delle sue opere
www.mello-arte.it
agenzia Atlantide phototrail per le foto dei dipinti
www.atlantidephototrail.com