

Roma, 22 gennaio 2010

OGGETTO: *Consulenze giuridiche – Quesito in materia di contributi regionali erogati ad aziende agrituristiche.*

Quesito

Nell'ambito dei Piani di Sviluppo Rurale, le Regioni dispongono l'erogazione di contributi a favore delle aziende agrituristiche finalizzati sia alla ristrutturazione degli immobili da destinare alle attività svolte dalle predette aziende, sia all'acquisto di beni strumentali.

Le associazioni di categoria del settore agricolo fanno presente che tali aiuti sono concessi per sostenere gli investimenti operati dalle aziende agricole che si sostanziano nel recupero del patrimonio edilizio rurale, mediante trasformazione di fabbricati (spesso in pessimo stato di conservazione) in strutture ricettive vere e proprie e nell'acquisto di dotazioni come macchinari, attrezzature, arredi e simili purché strettamente funzionali allo svolgimento delle attività agrituristiche di ospitalità e ricezione.

Le Associazioni precisano, inoltre, che i contributi, nonostante siano concessi dalle Regioni a parziale copertura dei costi sostenuti per la realizzazione degli investimenti sopra descritti ed erogati solo a seguito del completamento delle azioni previste dal bando, sono definiti – in sede di delibera – con il termine generico di “contributi in conto capitale”.

RISOLUZIONE N. 2/E

Ciò premesso, le Associazioni istanti chiedono quale sia il corretto trattamento fiscale da riservare ai contributi erogati dalle Regioni alle aziende agrituristiche e, in particolare, se possano essere assoggettati alla disciplina prevista per i contributi in conto impianti a prescindere dalla circostanza che gli stessi siano definiti in via normativa come contributi in conto capitale.

Soluzione prospettata

Le Associazioni ritengono che le Regioni, nel qualificare la tipologia di aiuto come “contributo in conto capitale”, abbiano utilizzato il termine in senso “atecnico”, con l’esclusivo intento di non attribuire all’erogazione la qualifica di contributo in conto esercizio e senza considerare che i contributi in conto capitale si sostanziano in contributi in conto capitale “in senso stretto” e contributi in conto impianti.

Al riguardo, le Associazioni osservano che nell’atto di concessione del contributo, oltre ad essere precisato che l’erogazione viene effettuata per la ristrutturazione, il ripristino, la conversione e il completamento di fabbricati rurali, nonché per l’acquisto di dotazioni “strumentali” (cucine, arredi, ecc.), è anche specificato che l’esecuzione del progetto finanziato deve effettuarsi nel rispetto di condizioni prestabilite. In altre parole, nel menzionato atto di concessione non viene solo richiesto un collegamento specifico tra il finanziamento e l’investimento (dunque non vi è un rinvio generico all’incremento dei mezzi patrimoniali dell’impresa) ma è altresì prevista la revoca del contributo qualora questo non risulti utilizzato per le finalità prefissate.

Pertanto, le Associazioni ritengono che il finanziamento in parola debba essere considerato, sul piano fiscale, come contributo in conto impianti e non come contributo in conto capitale.

A sostegno di tale posizione osservano, inoltre, che sebbene il comma 3 dell’articolo 88 del TUIR definisca contributi in conto impianti quelli “*per l’acquisto di beni ammortizzabili, indipendentemente dal tipo di finanziamento*”

RISOLUZIONE N. 2/E

adottato”, sia la prassi che la dottrina più autorevole ne danno un’interpretazione più ampia rispetto alla formulazione letterale. Secondo le Associazioni istanti è fuori di dubbio, ad esempio, che la realizzazione in economia di un bene ammortizzabile agevolata attraverso una contribuzione “*in qualsiasi forma erogata*” integri l’ipotesi di contributo in conto impianti.

Tale definizione trova riscontro, in particolare, nell’interpretazione fornita dall’Amministrazione finanziaria con riguardo alle agevolazioni riconosciute dall’articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. Visco sud) ovvero dall’articolo 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383 (c.d. Tremonti-*bis*). In merito a quest’ultima agevolazione, le Associazioni ricordano che nella circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E è stato affermato, per gli investimenti immobiliari, che:

- la norma agevola l’acquisto di fabbricati nuovi da imprese costruttrici (o anche da soggetti diversi, se mai utilizzati) e la loro costruzione in economia;

- si considera nuovo anche il fabbricato che ha subito una radicale trasformazione che superi per importo il costo d’acquisto. L’immobile usato diventa agevolabile se la struttura è radicalmente modificata e, a tal fine, non è necessario che l’immobile sia stato strumentale prima della trasformazione. Le opere compiute fanno nascere un bene nuovo a tutti gli effetti che rileva in capo all’acquirente per l’intero costo sostenuto.

Infine, sempre in tema di equiparazione sostanziale tra acquisto del bene, costruzione dello stesso e spese sostenute per la sua trasformazione, le Associazioni citano sia la risoluzione 16 marzo 2009, n. 65/E in cui è stato affermato che i costi sostenuti da un agriturismo per la costruzione di una piscina sono riferibili “alla costruzione di un bene strumentale ammortizzabile”; sia la normativa IVA laddove prevede la rettifica della detrazione dell’imposta relativa all’acquisto di beni ammortizzabili anche a fronte di prestazioni di servizi relative alla “*trasformazione, al riadattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi*” (cfr. articolo 19-*bis*2 del DPR n. 633 del 1972). L’applicazione di tale disposizione comporta, pertanto, il recupero dell’IVA detratta a fronte non solo

RISOLUZIONE N. 2/E

dell'acquisto di beni ammortizzabili ma anche di spese ed oneri sostenuti per la trasformazione e l'adattamento o per la ristrutturazione, quando i beni acquistati (o ristrutturati) sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Ai sensi dell'articolo 88, comma 3, lettera b) del TUIR, si considerano sopravvenienze attive *“i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'art. 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto”*.

I contributi disciplinati dalla norma richiamata, definiti in conto capitale, non sono correlati a specifici fattori produttivi (siano essi di esercizio che a fecondità ripetuta) consistendo in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e, di conseguenza, assumono rilevanza fiscale - come sopravvenienze - nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore.

Tali contributi, prima dell'entrata in vigore delle disposizioni recate dall'articolo 21, comma 4, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, potevano essere accantonati nella misura del 50 per cento in una riserva in sospensione di imposta da tassare al momento dell'utilizzo, se avveniva per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio. Attualmente, invece, essi concorrono al reddito interamente nell'esercizio in cui sono stati conseguiti ovvero, a scelta del contribuente, nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto in quote costanti.

Occorre osservare che prima delle modifiche apportate dalla citata legge n. 449 del 1997, i contributi concessi specificamente in relazione all'acquisto di

RISOLUZIONE N. 2/E

beni ammortizzabili erano assoggettati alla stessa disciplina fiscale dei contributi in conto capitale¹. A partire dal 1° gennaio 1998, invece, i c.d. “contributi in conto impianti” non generano né sopravvenienze attive né ricavi bensì rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono. Ciò significa che, per effetto delle modifiche intervenute, i contributi in conto impianti non assumono più autonoma rilevanza fiscale ma devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi.

Tale obiettivo può essere raggiunto, secondo quanto indicato dal principio contabile n.16 dei dottori commercialisti (paragrafo F), con due metodi alternativi: imputando il contributo percepito a riduzione diretta del cespite ovvero (il che è equivalente, salvo una migliore ma più complessa rappresentazione) con la tecnica dei risconti passivi mediante imputazione graduale a conto economico pari alla stessa misura adottata per gli ammortamenti del cespite agevolato.

Con il primo metodo di contabilizzazione, il contributo partecipa alla formazione dell'utile attraverso le minori quote di ammortamento calcolate sul costo di acquisto del cespite al netto dei contributi; con il secondo metodo, il contributo, imputato a conto economico tra gli “Altri ricavi e proventi” (voce A5) per l'intero ammontare riconosciuto, viene rinviato per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione in bilancio di risconti passivi. Pertanto, i maggiori ammortamenti, calcolati sul costo lordo del cespite, vengono “compensati” dalle rispettive quote di contributo di competenza di ciascun esercizio.

¹ La formulazione dell'articolo 55, lettera b), del TUIR, in vigore fino al 31 dicembre 1997, non operava alcuna distinzione tra i contributi in conto capitale e contributi in conto impianti, considerando sopravvenienze attive tutti i contributi diversi da quelli erogati in conto esercizio: “*i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere e) e f) del comma 1 dell'articolo 53. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto; tuttavia il loro ammontare, nel limite del 50 per cento e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o i beni ricevuti siano destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa*”.

RISOLUZIONE N. 2/E

Risulta chiaro che l'omessa contabilizzazione di tali contributi secondo i criteri menzionati comporta, per i soggetti beneficiari, la deduzione di maggiori quote di ammortamento rispetto a quelle fiscalmente consentite, ovvero la determinazione di una minore plusvalenza o di una maggiore minusvalenza nell'ipotesi di cessione del cespite. In tal caso, l'Amministrazione finanziaria deve procedere al controllo e alla rettifica dei maggiori ammortamenti effettuati se questi non risultino recuperati tra le variazioni in aumento nelle dichiarazioni dei redditi interessate.

L'imputabilità del contributo a fattori di produzione ad utilità ripetuta fa sì che la determinazione dell'obbligazione tributaria non è istantanea e coincidente con l'incasso del contributo stesso - come avviene per quelli concessi in conto capitale - ma prolungata a più periodi d'imposta, in quanto collegata agli ammortamenti o, comunque, alle vicende che determinano la rilevanza fiscale del costo del cespite.

Il sorgere dell'obbligazione tributaria non risulta, dunque, collegato all'esercizio in cui avviene l'emissione del decreto di concessione che individua, invece, il momento in cui diviene certo il diritto dell'impresa a percepire il contributo. La corretta individuazione di tale momento, tuttavia, non risulta irrilevante in quanto è a partire dall'esercizio in cui si forma la certezza dell'esistenza del contributo che il costo del cespite eventualmente già acquistato deve essere decurtato, con effetto fiscale, delle somme spettanti anche se non ancora percepite. Ne consegue che nessun obbligo tributario deve essere assolto dal soggetto destinatario del contributo in esame qualora il bene, iscritto in bilancio, non risulti ancora entrato in funzione.

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi dell'articolo 85, comma 1, lettere h) e g) del TUIR, non generano sopravvenienze attive bensì ricavi i contributi spettanti in base a disposizioni contrattuali e quelli *“spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge”*.

RISOLUZIONE N. 2/E

I contributi in conto esercizio sono, generalmente, destinati ad integrare i ricavi o a ridurre i costi e gli oneri di gestione e, come già precisato, devono essere rilevati in contabilità per competenza e non per cassa, vale a dire nell'esercizio in cui sorge il diritto a percepirla, anche se successivo all'esercizio al quale gli stessi si riferiscono.

Tanto premesso, si osserva che la questione interpretativa posta dalle Associazioni di categoria operanti nel settore agricolo, concernente l'individuazione della corretta disciplina fiscale da applicare ai finanziamenti erogati dalle Regioni alle aziende agrituristiche sulla base dei Piani Regionali di Sviluppo, richiede una preliminare analisi volta a stabilire l'esatta natura dei contributi stessi.

Si deve tenere presente che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative: i contributi in "conto esercizio" sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione; i contributi in "conto capitale" sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento mentre i contributi in "conto impianti" sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati.

In particolare, il contributo in conto impianti si differenzia dal contributo "in conto capitale" in quanto non comporta un generalizzato accrescimento delle risorse a disposizione del soggetto beneficiario risultando, invece, rigidamente subordinato all'acquisizione o alla realizzazione delle immobilizzazioni previste dalla legge di concessione (cfr. risoluzione del 29 marzo 2002, n. 100/E).

Questo ultimo aspetto è stato ribadito nella risoluzione del 19 luglio 2002, n. 241/E in cui sono stati ricondotti nella categoria dei contributi in conto impianti i crediti d'imposta di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, riconosciuti oltre che per l'acquisto di beni, anche per la realizzazione degli stessi in appalto o in economia da parte del soggetto beneficiario, nonché per il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione e

RISOLUZIONE N. 2/E

l'ammodernamento di impianti esistenti, ad esclusione dei meri interventi di manutenzione di beni preesistenti agevolabili (cfr. circolare del 18 aprile 2008, n. 41, paragraf. 6.2.1). Come evidenziato anche dalle Associazioni di categoria, un'analogha posizione è stata assunta dall'Agenzia delle entrate con riguardo all'agevolazione Tremonti-*bis*.

Nel caso di specie, sulla base di quanto rappresentato nell'istanza di consulenza giuridica e dall'esame di alcune delibere regionali, emerge che i finanziamenti concessi alle aziende agrituristiche da parte delle Regioni, denominati contributi in conto capitale, sono:

- finalizzati ad interventi di ristrutturazione del fabbricato rurale e all'acquisto di macchine, attrezzature, impianti e arredi per l'esercizio dell'attività agrituristica;
- revocabili nel caso in cui il beneficiario non li utilizzi secondo le condizioni prestabilite.

Le delibere, infatti, 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. In alcuni casi, ad esempio, il contributo risulta subordinato al rispetto del vincolo di non alienabilità e di divieto di cambio di destinazione d'uso del bene agevolato per un periodo di tempo minimo prefissato.

La specificità delle norme che disciplinano il riconoscimento e la concessione del contributo alle aziende agrituristiche è tale, dunque, da escludere che nel caso di specie si tratti di contributi in conto capitale (sebbene formalmente definiti tali) erogati al solo fine di rafforzare la struttura patrimoniale dell'azienda.

In conclusione, si ritiene che gli aiuti regionali erogati a favore delle aziende agrituristiche che assumono le caratteristiche prima evidenziate possano essere considerati, fiscalmente, come contributi in conto impianti ed essere conseguentemente sottoposti alla disciplina fiscale prevista per questi ultimi.

RISOLUZIONE N. 2/E

E' solo il caso di precisare che le considerazioni svolte sopra riguardano i soggetti che determinano il reddito in modo analitico, vale a dire secondo le regole proprie del reddito d'impresa. Resta inteso che qualora l'imprenditore agricolo destinatario del contributo regionale abbia adottato il regime di determinazione forfetaria del reddito, ex articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il predetto contributo risulta irrilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile. Ciò in quanto, ai sensi della norma richiamata, quest'ultimo si determina applicando il coefficiente di redditività del 25 per cento all'ammontare dei ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività agrituristica.