



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 16 marzo 2009

Oggetto: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Trattamento ai fini IVA e imposte dirette delle spese di costruzione di una piscina sostenute da un'azienda agrituristica.

Con l'istanza indicata in oggetto è stato posto il seguente

Quesito

L'istante svolge l'attività agricola in qualità di coltivatrice diretta e l'attività accessoria di agriturismo su fondi ed immobili di proprietà.

Al fine di incrementare i servizi offerti alla clientela e rendere più allettante la propria offerta turistica, l'istante avrebbe intenzione, una volta ottenute tutte le autorizzazioni di natura urbanistica e sanitaria, di procedere alla costruzione di una piscina.

Pertanto, chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale da riservare ai costi sostenuti per la relativa costruzione; in particolare, se l'imposta assolta possa essere considerata detraibile ai sensi dell'articolo 19 e se i medesimi costi siano deducibili ai fini della determinazione del reddito dell'impresa esercitata.

Soluzione prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che la piscina, qualora la costruzione rispetti tutte le prescrizioni di natura urbanistica e sanitaria previste dalla normativa attuale, possa essere qualificata come “strumentale” all'attività agrituristica e che, quindi, l'IVA assolta e afferente le spese di costruzione sia detraibile ai sensi degli articoli 19 e seguenti del DPR n. 633 del 1972.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

La disciplina generale dell’agriturismo è contenuta nella legge quadro n. 96 del 20 febbraio 2006 che all’articolo 2 così ne definisce i requisiti:

“Per attività agrituristiche si intendono le 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 tra 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”.

Nel caso di specie occorre far riferimento anche all’articolo 3, comma 13, della legge regionale umbra del 14 agosto 1997, n. 28 secondo cui possono essere utilizzati per le attività agrituristiche, oltre ai locali siti nell’abitazione dell’imprenditore agricolo ubicata nel fondo, anche *“le piscine, di superficie inferiore a mq. 150 e con profondità massima dell’acqua non superiore a cm. 140, presenti nell’azienda agrituristica, a disposizione esclusivamente degli alloggiati”*; la norma precisa, inoltre, che le suddette strutture *“sono considerate ad uso privato”*.

La disposizione in esame sembra confermare che la piscina possa far “naturalmente” parte della struttura agrituristica e che, quindi, possa essere considerata bene relativo all’esercizio dell’attività agrituristica.

A sostegno della sussistenza di un nesso di diretta strumentalità tra l’utilizzo della piscina e lo svolgimento dell’attività agrituristica si pone la considerazione che costituiscono oggetto di tale attività non solo i servizi di ospitalità e somministrazione, ma anche i particolari servizi aggiuntivi offerti al turista come, per l’appunto, l’utilizzo della piscina.

Ciò stante, con riferimento al quesito posto nell’istanza, si osserva che il regime IVA dell’attività agrituristica è regolato dall’articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il quale al comma 2 prevede che *“i soggetti che esercitano attività di agriturismo di cui alla legge 5 dicembre 1985, n. 730, determinano l’imposta sul valore aggiunto riducendo l’imposta relativa alle*

operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni".

Tale regime, pur essendo quello naturale per l'attività di agriturismo, non è obbligatorio; il successivo comma 3 prevede, infatti, la possibilità di esercitare l'opzione per il regime ordinario a condizione che l'opzione (vincolante per un triennio) esercitata ai fini IVA abbia effetto anche ai fini delle imposte dirette.

Ne consegue che il problema della detraibilità dell'IVA assolta sui costi sostenuti per la realizzazione di piscine si pone solo qualora il contribuente opti per il regime ordinario.

In tal caso, si ritiene che i costi sopportati per la relativa costruzione siano, in linea di principio, inerenti, a condizione che la piscina sia in possesso delle caratteristiche tecniche previste dalla citata legge regionale umbra e sia in concreto utilizzata come bene strumentale all'attività dell'impresa agrituristica; al ricorrere di tali condizioni, l'IVA assolta è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Per quanto concerne la deducibilità dei costi sostenuti per la costruzione della piscina ai fini della determinazione del reddito di impresa, si ritiene che, al ricorrere dei presupposti di fatto in precedenza menzionati, sia possibile procedere all'ammortamento degli stessi nel caso in cui la piscina sia realizzata su un terreno relativo all'impresa agrituristica.

Solo in questa ipotesi, a ben vedere, i costi sostenuti sono riferibili alla costruzione di un bene immobile strumentale ammortizzabile di proprietà dell'impresa.

Diversamente, qualora il contribuente realizzi la piscina su un terreno di terzi, le relative spese di costruzione saranno capitalizzabili e iscrivibili nella voce "altre immobilizzazioni immateriali"; ciò in quanto l'opera realizzata, essendo inseparabile dal terreno cui accede, non può essere iscritta in bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione del 27 dicembre 2005, n. 179 le spese in esame, benché siano iscritte in bilancio tra le

immobilizzazioni immateriali, costituiscono, invero, oneri pluriennali e più precisamente spese relative a più esercizi di cui al comma 3 dell'articolo 108 del Tuir.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.