

# IL SISTEMA FISCALE IN AGRICOLTURA

Gli speciali di PianetaPSR

Guida operativa agli aspetti fiscali  
degli interventi finanziati dai PSR



# IL SISTEMA FISCALE IN AGRICOLTURA

---

---

*Pubblicazione realizzata con il contributo FEASR (fondo europeo per l'agricoltura e lo sviluppo rurale)  
nell'ambito delle attività previste dal programma Rete Rurale Nazionale 2007-2013*

*Responsabile del progetto: Camillo Zaccarini Bonelli  
Contributo a cura di: Franco Preziosi e Gian Paolo Tosoni  
Con il coordinamento di: Alessandro Mastrantonio  
Grafica: Roberta Ruberto*

---



## INDICE

IL SISTEMA FISCALE IN AGRICOLTURA.....	3
TRATTAMENTO FISCALE RELATIVO AI FINANZIAMENTI RICONDUCIBILI ALLE PRINCIPALI CATEGORIE DI INVESTIMENTO .....	7
Premessa .....	7
1. REGIMI FISCALI DEI PRODUTTORI AGRICOLI .....	10
1.1 Ditte individuali, società semplici ed enti non commerciali.....	10
Imposte dirette .....	10
Regime contabile.....	12
Contributi.....	12
1.2 Società agricole .....	13
Imposte dirette .....	13
Determinazione del reddito per le società agricole in opzione .....	14
Valori dell'attivo e del passivo.....	15
Regime contabile.....	16
1.3 Società per azioni .....	17
Imposte dirette .....	17
IVA .....	17
Regime contabile.....	18
2. IL TRATTAMENTO CONTABILE DI UN BENE AMMORTIZZABILE .....	19
2.1 Fase 1: acquisto del bene .....	20
Acquisizione in proprietà .....	21
Acquisizione in leasing .....	21
Trattamento contabile.....	22

Regime imposte dirette.....	22
2.2 Fase 2: gestione del bene.....	23
Leasing .....	23
2.3 Fase 3: dismissione del bene.....	24
3. I COSTI PLURIENNALI.....	28
3.1 Aspetti contabili.....	29
Le barbatelle .....	30
Gli animali da riproduzione .....	30
4. TRATTAMENTO DEI CONTRIBUTI EROGATI ALLE AZIENDE AGRICOLE.....	31
5. PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI AGROFORESTALI .....	37
L'ammortamento degli impianti fotovoltaici .....	37

# TRATTAMENTO FISCALE RELATIVO AI FINANZIAMENTI RICONDUCEBILI ALLE PRINCIPALI CATEGORIE DI INVESTIMENTO

---

## PREMESSA

---

L'inquadramento contabile degli investimenti non prescinde dal regime fiscale del settore.

Il regime fiscale, sia con riferimento alle imposte dirette che indirette, prevede a favore del settore agricolo diversi regimi agevolativi.

Tuttavia non tutti i soggetti che esercitano le attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile possono accedervi; è infatti necessario rispettare determinati parametri, sia a livello soggettivo (forma giuridica con la quale viene esercitata l'attività), che a livello oggettivo (attività connesse, attività non agricole ai fini fiscali).

In ordine alla forma giuridica ed al regime fiscale applicato sussistono anche diversi adempimenti contabili richiesti sia dal codice civile che dalla normativa fiscale.

Il seguente schema serve a chiarire un'importante distinzione al fine di distinguere con più chiarezza i soggetti che operano nel mondo agricolo:

**Tabella 1: attività agricole secondo la legge e secondo il fisco italiano:**

	<b>Attività agricole secondo la norma civilistica</b>	<b>Attività rientranti nel reddito agrario</b>
norme di riferimento	articolo 2135 del codice civile	articoli 32 e 33 del TUIR; articoli 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/72
elencazione delle attività agricole	<ul style="list-style-type: none"> <li>- coltivazione del fondo;</li> <li>- selvicoltura</li> <li>- allevamento</li> <li>- attività connesse</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- coltivazione del fondo;</li> <li>- silvicoltura;</li> <li>- allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno ¼ dal terreno;</li> <li>-valorizzazione,manipolazione, trasformazione, conservazione e commercializzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dal fondo con riferimento ai beni inclusi nel D.M. 5.08.2010;</li> </ul>
elencazione delle attività agricole connesse:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- manipolazione, trasformazione conservazione, valorizzazione, e commercializzazione di prodotti prevalentemente ottenuti dal fondo</li> <li>- fornitura di beni o servizi con risorse o attrezzature dell'azienda agricola normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata;</li> <li>- attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale</li> <li>- attività di ricezione ed ospitalità (agriturismo)</li> </ul>	<p><b>ATTIVITA' NON RIENTRANTI NEL REDDITO AGRARIO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- allevamento animali con terreno insufficiente</li> <li>- fornitura di beni o servizi con risorse o attrezzature dell'azienda agricola normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata;</li> <li>- attività connesse di cui al 3° comma dell'articolo 2135 del codice civile aventi ad oggetto prodotti non rientranti nel D.M. 5.08.2010;</li> <li>- coltivazione in serra oltre i limiti di cui all'articolo 32 del TUIR;</li> <li>- agriturismo</li> </ul>

Ai fini delle imposte dirette si assiste alla seguente tripartizione di soggetti giuridici, con conseguente differenziazione del regime di determinazione del reddito previsto:

- 1) impresa individuale, società semplice, ente non commerciale → Reddito agrario (determinazione tariffe d'estimo catastali) → articolo 32 del D.P.R. n. 917/86 (TUIR)
- 2) S.n.c., S.a.s. → Reddito d'impresa → articoli 55 e seguenti → reddito agrario su opzione solo per le S.n.c. e S.a.s. agricole



3) S.r.l., S.p.A., cooperative agricole a mutualità prevalente → reddito d'impresa → articoli 73 e seguenti del TUIR → opzione per il reddito agrario consentita solo per le S.r.l. e alle Coop agricole. Ovviamente il reddito agrario essendo determinato in base a tariffe d'estimo prescinde dalla determinazione del reddito effettivo e, quindi, rappresenta l'ipotesi di maggior favore per un soggetto che svolge attività agricola.

Tuttavia l'applicazione quale regime naturale di determinazione del reddito è prevista solamente per le persone fisiche e società semplici. L'applicazione a questi soggetti della tassazione su base catastale però è concessa entro determinati limiti.

Infatti non è sufficiente che l'attività esercitata sia considerata agricola ai fini civilistici, ma deve esserlo anche ai fini fiscali. Pertanto sono soggette a tassazione catastale solo le società semplici e le ditte individuali che svolgono le attività agricole riportate nella terza colonna della tabella n. 1 di cui sopra.

Per chiarezza espositiva verranno esaminati i regimi fiscali relativi ai seguenti soggetti giuridici:

- 1) società semplice, ditta individuale;
- 2) società agricole (S.n.c., S.a.s., S.r.l. e Coop agricole) che hanno optato per il reddito agrario;
- 3) S.p.A. e le altre società agricole di cui al precedente punto due che non hanno optato per il reddito agrario.

Per ciascuna categoria di soggetti verranno evidenziati il regime fiscale ai fini delle imposte dirette che ha rilevanza in materia di investimenti, mentre per l'Iva i regimi sono due: quello speciale che non consente la detrazione dell'iva assolta sugli acquisti e quello normale che invece consente la predetta detrazione, tenendo presente che il regime speciale Iva si applica a tutti i soggetti a prescindere dalla natura giuridica e quello normale si applica per opzione.

Successivamente verranno trattati contabilmente la gestione dei beni ammortizzabili partendo dalla fase di acquisto per arrivare fino alla eliminazione del bene dalla sfera dell'impresa.

Verranno poi illustrati, in relazione alle varie tipologie di incentivi erogati, il trattamento contabile e fiscale dei vari contributi concessi al settore agricolo, quali:

- acquisto di macchine agricole
- acquisto in leasing di beni immobili e macchinari;
- impianti per la produzione di biogas, biomasse forestali e altre fonti rinnovabili;
- ricostruzione e ammodernamento di fabbricati.

# 1. REGIMI FISCALI DEI PRODUTTORI AGRICOLI

---

## 1.1 DITTE INDIVIDUALI, SOCIETÀ SEMPLICI ED ENTI NON COMMERCIALI

---

### *Imposte dirette*

Per questi soggetti il naturale regime di applicazione dell'Irpef è il reddito agrario e/o dominicale (a seconda che il produttore agricolo sia anche proprietario dei terreni che conduce).

In questo caso il reddito viene determinato in base alle rendite catastali dei terreni (i fabbricati rurali sono compresi nella rendita del terreno e quindi non sono autonomamente tassati) a prescindere dal reddito effettivamente prodotto dall'attività agricola esercitata.

Tuttavia l'articolo 32 del TUIR prevede per la tassazione su base catastale alcuni requisiti oltre a quello soggettivo (ovvero essere società semplici, ente non commerciale, imprese individuali): infatti non tutte le attività indicate dall'articolo 2135 del codice civile sono state automaticamente trasposte nell'articolo 32 del D.P.R. n. 917/1986.

Nel reddito agrario (articolo 32) rientrano solamente le attività agricole cosiddette principali, ovvero:

- coltivazione del fondo, silvicoltura;
- allevamento di animali;
- coltivazioni in serra mediante strutture fisse o mobili;

Relativamente alle attività di allevamento e alle coltivazioni in serra l'attività è tassata mediante il reddito agrario solo se svolta entro determinati limiti.

L'attività di allevamento di animali è considerata totalmente produttiva di reddito agrario se almeno un quarto dei mangimi necessari per l'alimentazione degli animali è ritraibile potenzialmente dal fondo.

I criteri con i quali determinare un quarto di mangimi necessari è fissata con decreti ministeriali. L'ultimo D.M. emanato, relativo al biennio 2009-2010, è del 10.05.2010, il quale riprende le tabelle e i coefficienti del D.M. 20.04.2006.

Le coltivazioni in serra sono, invece, totalmente produttive di reddito agrario a condizione che la superficie adibita alla coltivazione non ecceda il doppio di quella del terreno su cui insiste.

Anche in questo caso se non viene rispettato il parametro, l'attività (per la parte eccedente il doppio della superficie del terreno) è considerata produttiva di reddito d'impresa. Detta attività eccedente viene tassata in base al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale insiste la produzione in proporzione alla superficie eccedente.

Sono inoltre considerate produttive di reddito agrario anche le attività connesse dirette alla:

- manipolazione
  - trasformazione
  - conservazione
  - valorizzazione
  - commercializzazione
- } di prodotti ottenuti prevalentemente dal fondo  
nell'elenco di cui al D.M. 5.08.2010

I prodotti ottenuti da tali attività, ma non rientranti nell'elenco del suddetto D.M., sono produttivi di reddito d'impresa tassato con criteri forfetari di cui all'articolo 56-bis del TUIR. In questo caso infatti viene applicata una percentuale di redditività pari al 15% sui corrispettivi derivanti da tale attività.

Infine, se i prodotti utilizzati per dette attività connesse non sono prevalentemente ottenuti dal fondo o comunque dall'attività agricola principale del produttore, il reddito relativo all'attività connessa è considerato quale reddito d'impresa, limitatamente alla parte eccedente (solo ai fini delle imposte sui redditi e non anche ai fini civilistici) determinato in base alla contrapposizione di costi e ricavi ai sensi dell'articolo 55 e seguenti del TUIR.

Tutte le altre attività esercitate escluse dall'articolo 32 del TUIR sono produttive di reddito d'impresa poiché considerate attività commerciali ai fini fiscali. Un esempio di attività commerciale "fiscale" è l'attività di agriturismo la quale, pur essendo un'attività agricola per il codice civile, ai fini

fiscali assume la natura di attività commerciale (che può essere tassata in base alla legge 413/1991, articolo 5).

### ***Regime contabile***

Questi soggetti non tengono alcuna contabilità ai fini delle imposte dirette, ma soltanto la contabilità Iva.

La contabilità ai fini delle imposte dirette, semplificata o ordinaria, è obbligatoria soltanto per le attività agricole non rientranti nel reddito agrario qualora l'agricoltore non intenda adottare i regimi forfetari di determinazione del reddito.

### ***Contributi***

Essendo il reddito determinato con criteri diversi da quello effettivo, nel caso in cui l'azienda agricola percepisca un contributo per l'acquisto delle attrezzature necessarie alla coltivazione o allevamento o per ammodernare i propri fabbricati, questi saranno ricompresi nel reddito agrario e pertanto non sono autonomamente rilevanti.

## 1.2 SOCIETÀ AGRICOLE

### *Imposte dirette*

Innanzitutto va chiarito, in primis, che le società diverse dalla società semplice, anche se svolgono attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile, ai fini fiscali il loro reddito è determinato sempre in base alle regole del reddito d'impresa, poiché la loro attività viene considerata di natura commerciale, anche se l'attività da esse svolta rientra nei limiti indicati dall'articolo 32 del TUIR (articolo 55, comma 2, lettera c, del TUIR).

Per società agricola s'intende, in quest'ambito, la definizione fornita dall'articolo 2 del D.Lgs. 99/2004, ovvero:

- |   |   |  |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- S.n.c.</li> <li>- S.a.s.</li> <li>- S.r.l.</li> <li>- Coop agricole</li> </ul> | } | <p>1. aventi per oggetto esclusivo l'esercizio delle attività<br/>                 di cui all'art. 2135 del codice civile</p> <p>2. indicazione nella denominazione sociale della dicitura<br/>                 "società agricola" con terreni</p> |
|---|---|--|

Non è necessario ai fini delle imposte dirette che la società agricola abbia anche la qualifica di IAP (Imprenditore Agricolo Professionale) di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 99/2004.

Il comma 1093 dell'articolo 1 della legge n. 296/2006 (finanziaria 2007) ha previsto che le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola possono optare per la tassazione su base catastale prevista dall'articolo 32 del TUIR.

I criteri applicativi di tale opzione sono contenuti nel Decreto ministeriale n. 213 del 2007 ed ulteriori indicazioni sono state fornite dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 50/E del 2010.

Le caratteristiche principali della determinazione del reddito agrario su base opzionale sono le seguenti:

- soggetti ammessi: S.n.c., S.a.s., S.r.l., Coop agricole con terreni (non anche quelle di pura trasformazione) con la qualifica di società agricola;
- la qualifica di società agricola deve sussistere dal 1 gennaio dell'anno in cui s'intende optare. In caso contrario, l'opzione andrà effettuata nel periodo d'imposta successivo;
- l'opzione per il reddito agrario ha una validità di tre anni e va comunicata nella dichiarazione annuale IVA successiva al periodo d'imposta in cui la società ha maturato i requisiti per optare. Di conseguenza se si consegue la qualifica di società agricola nel luglio 2011, la società agricola potrà optare, con decorrenza nell'anno d'imposta 2012, per il reddito agrario nella dichiarazione Iva 2013;
- alla scadenza dell'opzione (3° anno) la scelta permane fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata. Va da sé che laddove vengano meno in capo ai soggetti optanti i requisiti prescritti dalla norma, l'opzione perde efficacia dal periodo d'imposta in corso alla data in cui si verifica l'evento caducativo;
- nel periodo di vigenza dell'opzione il reddito dichiarato è quello agrario (rendita catastale); tuttavia le società agricole devono dichiarare in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi (generalmente situato nel quadro RS del modello Unico SP e SC) i valori delle poste di bilancio.

### ***Determinazione del reddito per le società agricole in opzione***

Si precisa (come ribadito dal D.M. 213/2007 e dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 50/E del 2010) che il reddito delle società agricole rimane considerato quale reddito d'impresa ma viene assunto in base al reddito agrario.

La determinazione del reddito su base catastale riguarda solo le attività agricole dell'articolo 32 del TUIR svolte entro i limiti previsti dal predetto articolo; a titolo esemplificativo, gli allevamenti con mangimi non sufficienti saranno tassati catastalmente per la sola parte rientrante nel reddito agrario, mentre il reddito riferibile agli animali eccedenti verrà tassato analiticamente.

Pertanto producono reddito d'impresa le seguenti attività agricole:

- a) di produzione di vegetali eccedente il limite del doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;

- b) di allevamento di animali in numero superiore rispetto a quello stabilito con decreto ministeriale, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggiere occorrenti a seconda della specie allevata;
- c) agricole connesse che hanno ad oggetto beni provenienti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali non contemplati nella tabella allegata al decreto ministeriale 5.08.2010;
- d) di fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile;
- e) agrituristica, che è sempre produttiva di reddito d'impresa.

Le attività di manipolazione, conservazione, trasformazione e commercializzazione svolte dalla società su prodotti contemplati nella tabella allegata al citato decreto ministeriale, non derivanti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali, sono sempre produttive di reddito d'impresa determinato secondo le regole ordinarie. In assenza del requisito della "prevalenza", le suddette attività non possono qualificarsi come produttive di reddito agrario e devono essere tassate analiticamente.

Le società agricole non possono applicare i regimi forfetari (ad esempio, per le attività connesse l'imponibile è determinato nella misura del 15% per i beni e del 25% per i servizi); unica eccezione le S.n.c. e S.a.s. che svolgono l'agriturismo che possono beneficiare del forfait al 25% (articolo 5 della legge n. 413/91).

### **Valori dell'attivo e del passivo**

A seguito dell'emanazione della citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 50/E del 2010 alle società agricole che hanno optato per la determinazione catastale del reddito sono stati indicati i criteri per la compilazione del prospetto "Valori fiscali delle società agricole" contenuto nel quadro "RS" del Modello Unico.

La questione attiene alla determinazione del costo fiscalmente riconosciuto per le voci dell'attivo e del passivo ricordando che la società, pur optando per il reddito agrario, rientra comunque soggettivamente nel reddito d'impresa. La compilazione del prospetto ha lo scopo di assicurare la continuità dei valori in caso di cessazione dell'opzione per il reddito agrario (D.M. n. 213/2007).

La circolare ricorda che tali società devono comunque continuare a tenere la contabilità con le modalità originariamente adottate (semplificata oppure ordinaria) secondo i criteri del reddito d'impresa.

Ad esempio, si deve proseguire normalmente il processo di ammortamento secondo le percentuali fiscali, ancorché il risultato sia irrilevante sotto il profilo fiscale. Quindi, se una impresa acquista un autocarro del costo di 50.000 euro e la quota di ammortamento è del 20%, dopo il quinto anno si considera interamente ammortizzato, con la conseguenza che, se la società rientrerà in futuro nel regime ordinario di determinazione del reddito, nulla potrà ammortizzare; invece se lo venderà, il costo fiscalmente riconosciuto rimane di 50.000 euro in quanto l'ammortamento non è stato dedotto dal reddito.

Per quanto riguarda le rimanenze, anche esse sono irrilevanti durante il periodo di opzione, ma devono essere rilevate e riportate nell'apposito prospetto.

Ad esempio, la vendita dei prodotti agricoli in giacenza all'inizio dell'esercizio nel quale si è optato per il reddito agrario è irrilevante fiscalmente, ma le rimanenze iniziali del primo anno di regime di bilancio dopo il periodo di opzione generano ricavi, anche se nell'anno precedente non hanno rappresentato un costo deducibile.

In sostanza, le società che optano per il reddito agrario devono continuare a redigere normalmente il bilancio anche con i criteri fiscali, allo scopo di riportare i saldi nel prospetto della dichiarazione dei redditi così da avere i valori pronti in presenza di cambio di regime.

Il prospetto nel modello Unico deve, quindi, essere compilato indicando i valori iniziali e finali risultanti dal bilancio "fiscale" ovvero secondo i criteri della contabilità semplificata.

### **Regime contabile**

Le società a responsabilità limitata tengono la contabilità ordinaria (libro giornale e libro degli inventari).

Le società in nome collettivo e in accomandita semplice tengono la contabilità semplificata (registri IVA integrati con gli altri costi e spese non soggette ad Iva) qualora l'ammontare dei ricavi dell'anno precedente non abbia superato il limite di € 516.456,90.



## 1.3 SOCIETÀ PER AZIONI

Le società per azioni non possono, nemmeno su opzione, determinare il reddito in modo catastale. Il loro reddito è considerato intermente d'impresa ed è determinato in base alle regole previste per i soggetti passivi IRES.

### *Imposte dirette*

Come già detto, alle società di capitali che svolgono attività agricola (tranne per le S.r.l.) non è concesso alcun regime di favore per la determinazione del reddito. Infatti queste società sono considerate dal legislatore fiscale come soggetti esercenti attività d'impresa a tutti gli effetti e pertanto determinano l'imponibile fiscale come tutte le altre società di capitali soggette ad IRES.

Questo vuol dire che i beni strumentali acquistati dalla società sono soggetti alle ordinarie regole di deducibilità del costo e detraibilità dell'Iva. I beni ammortizzabili acquistati (oltre che inseriti nel libro cespiti) devono essere rilevati in contabilità al momento del loro acquisto o della loro entrata in funzione (ad esempio, nel caso delle costruzioni realizzate in autonomia) secondo i principi dettati dalle norme sul bilancio (articoli da 2423 a 2426 del codice civile).

La normativa fiscale prevede, all'articolo 13 del D.P.R. n. 600/1973, la tenuta dei registri Iva, libro inventari, tenuta della contabilità di magazzino. In questo caso è utile fornire una esemplificazione contabile della gestione di un bene ammortizzabile:

### *IVA*

Le società di capitali rientrano fra i soggetti che possono applicare il regime speciale. Ovviamente l'applicazione delle percentuali di compensazione è rivolta alle sole cessioni di prodotti agricoli e non anche alle operazioni diverse.

Una società di capitali ha convenienza a rimanere nel regime speciale quando la percentuale di compensazione coincide con l'aliquota del prodotto: in questo caso, infatti, la società non versa nulla all'erario. Se invece le percentuali di compensazione non coincidono con l'aliquota IVA applicata (4%, 10%, 20%) la rendita IVA viene comunque tassata quale componente positivo in quanto costituisce un ricavo.

**Esempio di determinazione della rendita IVA**

Voci:	Importi:	Descrizione:
<b>produttore agricolo in regime speciale che produce e vende latte. % di compensazione: 8,8%.</b>		
<b>Iva sugli acquisti:</b>	50.000	
<b>Iva sulle vendite:</b>	100.000	
<b>% di compensazione:</b>	88.000	= (100.000 x 8.8%)
<b>Imposta versata all'Erario:</b>	<u>12.000</u>	= [100.000 x (10% - 8,8%)]
<b>Rendita IVA:</b>	38.000	= (88.000 - 50.000) Iva trattenuta dal produttore agricolo - Iva sugli acquisti
		= (50.000 - 12.000) Iva sugli acquisti - Iva versata

La rendita Iva viene quindi rilevata come "altro ricavo" nella voce A.5 del conto economico.

**Regime contabile**

La società per azioni ha l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria.

## 2. IL TRATTAMENTO CONTABILE DI UN BENE AMMORTIZZABILE

---

In questo paragrafo sono riepilogate le varie fasi che un bene ammortizzabile (mobile nel caso dei trattori, o immobili quali i fabbricati) si trova ad affrontare nella vita dell'impresa.

Questi beni non sono considerati quali prodotti impiegati con le merci per ottenere il prodotto finito dell'azienda, ma fanno parte dei fattori produttivi che permettono all'azienda di produrre e quindi di realizzare, per quanto possibile, un profitto.

I fattori produttivi rientrano, quindi, nella categoria dei beni strumentali all'impresa e, pertanto, una volta acquisiti o realizzati, la loro utilità non si esaurisce in unico esercizio, ma si protrae per più anni, in relazione alla vita utile del cespite.

Per questo motivo il bene strumentale, oltre alla rilevazione del costo di acquisto o realizzazione, deve essere anche sistematicamente imputato in ogni esercizio, in base ad un piano di ammortamento definito in relazione alla vita utile e residua del bene.

La fase finale è quella di fuoriuscita dal bene dall'impresa. Questo può accadere per svariati motivi ed anche prima che sia terminato il processo di ammortamento.

Le due cause frequenti di dismissione di una bene dal patrimonio dell'impresa sono generalmente la dismissione (termine ammortamento) intervenuta a seguito della rottamazione o la vendita del bene.

In caso di cessione si possono poi venire a creare plusvalenze o minusvalenze, a seconda che il corrispettivo pattuito risulti, rispettivamente, superiore o inferiore al costo non ammortizzato del bene.

## 2.1 FASE 1: ACQUISTO DEL BENE

---

L'acquisizione di un bene può avvenire:

- a titolo oneroso
- a titolo gratuito

Oppure il bene può essere realizzato internamente all'impresa, nel qual caso trattasi di costruzioni in economia.

Nella fase di acquisizione, l'elemento importante da determinare è il costo del bene stesso.

Per le acquisizioni a titolo oneroso il costo del bene coincide generalmente con il prezzo pagato per il suo acquisto. In alcuni casi (ad esempio, quando l'iva è indetraibile), il costo deve essere aumentato o diminuito. Il costo va aumentato, nel caso degli immobili, delle spese notarili; oppure, se si tratta d'impianti, il costo va diminuito se per l'acquisto degli stessi è stato erogato uno specifico contributo.

Tralasciando i casi di acquisizione gratuita e di costruzione in economia del bene, si analizzerà invece la fattispecie dell'acquisto a titolo oneroso:

1. acquisizione in proprietà;
2. acquisizione mediante leasing.

La differenza fra i due metodi sta nel fatto che nell'acquisto mediante leasing il produttore agricolo non diventa immediatamente proprietario del bene (che invece rimane in carico alla società di leasing) come avviene nell'acquisizione diretta.

Inoltre il contratto di leasing intervengono tre soggetti anziché due:

1. costruttore;
2. locatore ovvero la società di leasing;
3. locatario impresa.

Il funzionamento del contratto di locazione è il seguente:

- la società di leasing acquista (o fa realizzare) un bene (mobile o immobile o anche immateriale come i software) sulle indicazioni fornite dal locatario (ovvero dall'impresa agricola), che ne assume tutti i rischi, e con facoltà di divenire proprietario del bene al termine del contratto versando un corrispettivo stabilito (riscatto);

- il locatore concede al locatario l'utilizzo del bene (non la proprietà), pertanto il bene non verrà iscritto nel registro dei cespiti.

### Acquisizione in proprietà

Di seguito si fornisce la rilevazione contabile dell'acquisto in proprietà del bene:

1.a) Impresa in regime ordinario IVA e contabilità ordinaria

Diversi	a	debiti v/fornitori		12.000
Trattore			10.000	
Iva a credito			2.000	
<i>Acquisto trattore nuovo</i>				
Deb v/fornitori	a	banca c/c		12.000
<i>Pagamento al fornitore del trattore</i>				
	a			

1.b) Impresa in regime speciale IVA

In questo caso l'IVA non è detraibile, ma la scrittura contabile è analoga a quella dei produttori agricoli in regime normale.

### Acquisizione in leasing

Ora si esamina il caso in cui il bene ammortizzabile venga acquistato mediante contratto di locazione finanziaria (leasing).

Si supponga che l'agricoltore acquisti un impianto per la trasformazione del pomodoro del valore di 50.000 euro con IVA 20%, della durata di 4 anni (48 mesi). Il riscatto è pari al 5% del valore del bene, ovvero 2.500 euro.

La rilevazione contabile è la seguente:

diversi	a	Fornitori (società di leasing)		12.000
canone leasing			10.000	
Iva a credito			2.000	
<i>stipula contratto leasing pagamento maxi canone</i>				
diversi	a	Fornitori (soc. leasing)		1.200
canone leasing			1.000	
Iva a credito			200	
<i>Pagamento canone mensile leasing</i>				

### Trattamento contabile

- **contabilità ordinaria:** rilevazione dell'acquisto del bene nel libro giornale. Andrà indicato sia il valore che l'Iva sul bene. In contropartita andrà rilevato un debito v/fornitori oppure nel caso di pagamento immediato l'uscita di denaro (cassa/banca). Il bene viene inoltre inserito nel registro dei beni ammortizzabili;
- **contabilità semplificata:** la fattura di acquisto viene rilevata nel registro Iva acquisti.

### Regime imposte dirette

- Reddito agrario (articolo 32 del TUIR): il costo del bene ammortizzabile non è deducibile. Inoltre non essendoci una contabilità, l'acquisto del bene strumentale non viene rilevato. Viene solo numerata la fattura relativa all'acquisto.
- Reddito impresa (S.n.c., e S.a.s., S.r.l.): il costo del bene è deducibile per quote di ammortamento.

## 2.2 FASE 2: GESTIONE DEL BENE

La seconda fase di un bene ammortizzabile durante la sua permanenza nell'impresa, la quale è appunto la permanenza e la contribuzione al processo produttivo dell'impresa stessa:

### 2.A) AGRICOLTORE IN REGIME ORDINARIO IVA E CONTABILITA' ORDINARIA

_____	a	_____	
Amm.to macch		F.do amm.to macchinari	900
<i>Rilevazione ammortamento di competenza dell'esercizio</i>			
_____		_____	

La medesima scrittura vale anche nel caso dell'agricoltore in regime semplificato.

La quota di ammortamento è stata calcolata applicando al costo di acquisto il coefficiente del 9% previsto dal D.M. 31.12.1988.

### Leasing

La gestione del leasing durante la vita del contratto è costituita dalle rilevazioni contabili del pagamento dei canoni nell'esercizio e in sede di chiusura dell'esercizio la rilevazione dei risconti attivi.

_____	a	_____	
diversi		Fornitori (soc. leasing)	1.200
canone leasing			1.000
Iva a credito			200
<i>Pagamento canone mensile leasing</i>			
_____		_____	

Ogni mese andrà ripetuta la medesima scrittura.

Al 31/12/2011 il canone anticipato non può essere dedotto in unico esercizio, pertanto la sua competenza deve essere "spalmata" in più esercizi in relazione alla durata residua del contratto.

risconti attivi	a	canone anticipato	3.480
<i>rinvio canoni di leasing di competenza degli esercizi successivi</i>			

N.B. L'importo si determina dividendo il canone anticipato per il numero dei giorni del contratto moltiplicato per il numero dei giorni residui. Esempio canone anticipato di 600 euro per un contratto della durata di cinque anni; il risconto attivo corrisponde ai 4/5.

## 2.3 FASE 3: DISMISSIONE DEL BENE

L'ultima fase che un bene attraversa durante la sua permanenza è la fase della dismissione:

- **Il bene ammortizzabile può uscire dall'impresa per i seguenti motivi:**
  - distruzione volontaria
  - cessione a titolo oneroso
  - perdita fortuita (furto, incendio, etc.)

In caso di contratto di leasing: esaurita la durata del contratto (si è arrivati al canone di dicembre del quarto anno successivo), l'impresa agricola può scegliere se acquistare o meno il bene a lui locato. Se effettua l'opzione per l'acquisto dell'impianto deve corrispondere alla società di leasing il prezzo di riscatto (pari nell'esempio ad euro 2.500).



Le scritture contabili relativi alla fuoriuscita dal bene dell'impresa si diversificano a seconda del modo in cui il bene esce:

1) Distruzione volontaria

E' necessario distinguere fra due ipotesi:

→ Bene completamente ammortizzato, si eseguirà la seguente scrittura:

F.do amm.to macchinari <i>dismissione trattore interamente amm.to</i>	a	macchinari	10.000
--	---	------------	--------

→ Bene non completamente ammortizzato:

Quando il bene non è completamente ammortizzato viene rilevata una sopravvenienza passiva relativa alla distruzione del bene:

Diversi F.do Amm.to macch. Sopravvenienza passiva Per distruzione beni	a	Macchinari	10.000 900 9.100
---	---	------------	------------------------

Si ricorda che ai fini di vincere la presunzione di cessione del bene di cui all'articolo 53 del D.P.R. n. 633/72, il bene deve essere smaltito secondo le procedure indicate dal D.P.R. n. 441/1997.

Se invece il bene viene ceduto a terzi (in qualità di rottame) occorrerà rilevare anche il costo per lo smaltimento.

2) Cessione a titolo oneroso

2.a) Calcolo senza ammortamenti pro-rata temporis (cioè l'ammortamento dei giorni dell'anno in cui il bene viene venduto)

Il trattore era stato acquisito al prezzo di euro 10.000 + IVA, è stato ammortizzato per euro 9.100 e viene ceduto al prezzo di euro 2.500 più IVA

diversi	a	diversi		
Cliente Z			3.000	
F.do Amm.to			9.100	12.100
		Macchinari	10.000	
		Plusvalenza	1.600	
		Iva a debito	500	

2.b) Cessione con ammortamenti pro-rata temporis

amm.to macch.	a	F.do amm.to Macch.		900
diversi	a	Diversi		
Cliente Z			3.000	
F.do amm.to macch			10.000	13.000
	a	macchinari	10.000	
	a	Plusvalenza	2.500	
	a	Iva a debito	500	

3) Perdita fortuita del bene:

- Caso di furto
- Caso incendio
- Valutare se vi è la presenza di polizze assicurative → eventuale indennizzo a seguito della perdita costituisce una sopravvenienza attiva
- Se l'assicurazione fornisce un nuovo bene → rilevazione fra i cespiti ammortizzabili

PERDITA DEL BENE PER INCENDIO:

Diversi	a	Macchinari		10.000
F.do Amm.to macc			9.100	
Sopravvenienza pass			900	

Se invece la compagnia di assicurazione fornisce un indennizzo questo ultimo costituisce una sopravvenienza attiva.

Nel caso in cui il bene perito nell'incendio fosse stato completamente ammortizzato la sopravvenienza passiva non viene rilevata.

### 3. I COSTI PLURIENNALI

---

In molti casi gli acquisti di fattori della produzione agricola hanno la natura di costi pluriennali (animali da riproduzione, quote latte, marchi, brevetti, ecc.).

Anche in questo caso la gestione contabile dei predetti beni varia a seconda che l'impresa agricola rientri nel reddito agrario (persone fisiche e società semplici) ovvero nel reddito d'impresa.

In entrambi i casi si pone il problema ai fini dell'IVA di stabilire se tali beni abbiano natura di beni ammortizzabili ed in quanto tali non rientrano nel volume d'affari.

Infatti l'articolo 20 del D.P.R. n. 633/72 esclude dal volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili; per stabilire il concetto di bene ammortizzabile occorre fare riferimento alla disciplina delle imposte dirette.

La disciplina relativa alle imposte dirette classifica fra i beni ammortizzabili anche quelli immateriali quali sono i marchi ed i brevetti; pertanto la cessione di un marchio o di un brevetto effettuato da una impresa agricola non concorre a formare il volume d'affari.

Per quanto riguarda le quote latte ed i diritti di reimpianto dei vigneti si ritiene che essi rappresentino dei diritti (articolo 103, comma 2 del Tuir) ed hanno la natura di beni in quanto risultano annotati presso registri tenuti dalle Regioni e quindi sono individuabili.

Essi hanno quindi la natura di beni immateriali ammortizzabili e la loro cessione non rientra nel volume d'affari. Invece la cessione di animali da riproduzione rappresenta comunque la vendita di un bene oggetto della attività zootecnica e pertanto rientra sempre nel volume d'affari.

### 3.1 ASPETTI CONTABILI

---

Gli aspetti contabili interessano soltanto le società diverse dalla società semplice che in quanto tali hanno l'obbligo delle scritture contabili ancorché essendo S.n.c., S.a.s. o S.r.l., abbiano optato per la determinazione del reddito agrario su base catastale.

In ordine alla classificazione contabile le spese pluriennali possono avere una diversa classificazione ai fini civilistici da quella fiscale.

I marchi vengono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale nella apposta voce B) 4; l'ammortamento viene eseguito sotto il profilo civilistico per la durata stimata di utilizzazione o cioè del beneficio del bene; i principi contabili consentono un ammortamento massimo di vent'anni ovviamente spiegando le ragioni di un utilizzo così prolungato; ai fini fiscali l'ammortamento viene eseguito in diciottesimi.

Per quanto riguarda i brevetti il trattamento contabile ai fini civilistici segue la durata effettiva dell'utilizzo mentre ai fini fiscali la deduzione avviene in due anni.

Le quote latte ed i diritti di reimpianto vengono classificati nell'attivo patrimoniale nelle immobilizzazioni immateriali (altre) e vengono ammortizzati in base alla durata di effettivo utilizzo; per le quote latte stante la modifica della normativa comunitaria che dovrebbe mantenere l'attuale regime fino all'anno 2013, tale termine fissa il periodo di ammortamento.

Quindi se un allevatore ha acquistato le quote nell'anno 2010 la quota di ammortamento è pari al 25% stimando l'utilizzo nei residui 4 anni.

Per i diritti di reimpianto dei vigneti vale la vita utile del vitigno che generalmente è pari a 20 anni e ciò determina la durata dell'ammortamento. Questi criteri sono comuni sia ai fini civilistici che ai fini fiscali.

### ***Le barbatelle***

Le piante da frutta o le viti sono considerate spese pluriennali (Ministero delle Finanze circolare n. 11 del 10 aprile 1991; l'Agenzia delle Entrate in occasione della agevolazione consistente nella detassazione del reddito consentita per i beni - Tremonti bis - li ha considerati beni).

Ai fini civilistici possono essere classificate fra i beni materiali (impianti o altri beni). L'ammortamento sia civilistico che fiscale avviene con riferimento alla vita produttiva del bene (esempio 20 anni per i vitigni, ecc.).

### ***Gli animali da riproduzione***

Anche gli animali da riproduzione quali le vacche da latte, tori, scrofe, verri, galline ovaiole hanno il medesimo regime contabile delle piante da frutto (vedi circolare n. 11/1991 citata). Quindi ai fini civilistici vengono classificati fra i beni materiali mentre l'ammortamento viene effettuato in base alla vita utile del bene (articolo 108 del D.P.R. n. 917/86).

## 4. TRATTAMENTO DEI CONTRIBUTI EROGATI ALLE AZIENDE AGRICOLE.

---

Per i soggetti che non determinano il reddito con i criteri catastali (sia per regime naturali, che per opzione) il contributo rileva, alternativamente, come ricavo o riduzione di costi, a seconda della finalità per il quale viene concesso il contributo.

Da un punto di vista aziendale, i contributi alle imprese si distinguono in:

- **contributi in conto esercizio**, finalizzati ad integrare i ricavi o a coprire determinati costi di gestione.

Le regole di contabilizzazione di tali contributi sono contenute nel Documento interpretativo del Principio contabile n. 12, in base al quale vanno imputati nel bilancio secondo il principio di competenza economica, indipendentemente, quindi, dall'effettiva percezione, nel momento in cui esiste la certezza giuridica di aver diritto al contributo.

A livello contabile sono da considerarsi dei ricavi di esercizio, da indicare nella voce A5) – “Altri ricavi e proventi” di Conto economico (creando un'apposita sottovoce ai fini della separata indicazione rispetto agli altri proventi e ricavi) qualora erogati per la copertura di costi inseriti nella classe B - "Costi della produzione" di Conto economico.

Sono da considerarsi contributi in conto esercizio anche i contributi in conto interessi, che vanno cioè a diminuire l'importo degli interessi passivi a carico dell'impresa che abbia contratto un finanziamento.

Contabilmente i contributi in conto interessi devono essere rilevati tra i componenti finanziari del risultato di esercizio (voce C.17 - "interessi ed altri oneri finanziari" del Conto economico, a diminuzione degli oneri finanziari).

Nel caso in cui la certezza giuridica dei contributi in conto interessi si abbia in periodi successivi al sostenimento del costo per interessi, tali contributi vanno classificati al rigo C.16d) – “Altri proventi finanziari” di Conto economico. I contributi in conto esercizio, infine, vanno contabilizzati nella voce E.20) - "proventi straordinari" di Conto economico, qualora

percepiti in occasione di particolari eventi eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti ed inondazioni, ecc.);

- **contributi in conto capitale**, non correlati a specifici fattori produttivi. Consistono in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria, senza quindi che la loro erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento. L'imputazione in bilancio avviene in base al principio di competenza, mediante collocazione nell'area della gestione straordinaria nella voce E.20) di Conto economico;

- **contributi in conto impianti**, la cui erogazione è subordinata all'acquisizione o realizzazione di beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati dalla specifica legge di concessione, la quale solitamente vincola anche l'impresa a non distogliere i beni stessi dall'uso previsto per un tempo determinato.

Tali contributi sono iscrivibili in bilancio nel momento in cui sussiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati.

Le regole di contabilizzazione di tali contributi sono contenute nel Principio contabile n. 16, in base al quale gli stessi devono essere rilevati a Conto economico con un criterio sistematico, basato sulla vita utile dei cespiti.

I contributi in conto impianti, infatti, si riferiscono e sono commisurati al costo dei cespiti e, in quanto tali, devono partecipare, direttamente o indirettamente, alla formazione del reddito dell'esercizio nel rispetto del criterio di competenza economica.

Tale criterio di rilevazione può essere applicato con due distinti metodi di contabilizzazione, che producono i medesimi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto, entrambi ritenuti corretti:

- *iscrizione a riduzione del Costo dei cespiti* cui i contributi si riferiscono. Pertanto, vengono imputati a Conto economico solo ammortamenti determinati sul costo netto (costo - contributo) del cespite.

- *imputazione a Conto economico nella - voce A5) - "Altri ricavi e proventi"* e contestuale rinvio per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi.

In tal modo si imputano a Conto economico ammortamenti calcolati sul costo lordo dei cespiti e altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio.



Questo metodo di rilevazione consente di dare evidenza del contributo percepito ed inoltre non andando a ridurre il costo bene genera “indirettamente” un beneficio relativo alla riduzione delle spese di manutenzione sui beni ammortizzabili dell’impresa (che possono essere al massimo del 5%).

A livello fiscale i contributi vanno invece distinti in due categorie: in conto esercizio ed in conto capitale.

- **contributi in conto esercizio:** la disciplina fiscale dei contributi erogati alle imprese è contenuta negli articoli 85 e 88 del D.P.R. n. 917/1986.

In particolare, ai sensi delle lett. g) e h) dell'articolo 85 sono considerati ricavi “i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge”.

Ai fini della tassazione dei contributi in conto esercizio si deve fare riferimento al criterio di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR.

Per individuare con esattezza il periodo di competenza, si possono distinguere, in base alle modalità di erogazione del contributo, le seguenti ipotesi:

- contributo erogato da un ente pubblico: momento in cui il beneficiario viene a conoscenza del decreto di liquidazione del contributo stesso;
- erogazione non subordinata ad alcun atto formale esterno: momento in cui sono venuti ad esistenza tutti gli elementi oggettivi da cui dipende il diritto al contributo da parte dell'impresa;
- contributo la cui concessione è sottoposta a condizione risolutiva: il contributo è conseguito nell'esercizio in cui viene concesso (facendo riferimento ai due criteri sopra descritti), salva la restituzione del contributo ottenuto, qualora si verifichi la condizione risolutiva;
- contributo con concessione sottoposta a condizione sospensiva: rileva il momento in cui il soggetto erogante, avendo accertato il verificarsi della condizione, emette una delibera formale.
- contributi in conto capitale: le modalità di tassazione di detti contributi sono individuate in via residuale dall'articolo 88, comma 3, lettera b), del TUIR, in base al quale 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'articolo 85 (contributi in conto esercizio) e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato (contributi in conto impianti).

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".

Di conseguenza:

- la tassazione dei contributi in conto capitale avviene secondo il criterio di cassa;
- il contribuente ha facoltà di rateizzare tale importo in un numero di rate costanti che va, a sua scelta, da due a cinque, a decorrere dall'esercizio di incasso.

Ulteriori precisazioni sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 2/E del 2010 in merito al trattamento dei contributi pubblici percepiti dalle aziende agrituristiche in attuazione delle misure agevolative dei Piani di Sviluppo Rurale (che sono regionali ma emanati in base al Piano Nazionale di Sviluppo Rurale).

In particolare era stato chiesto all'Amministrazione la corretta qualificazione fiscale di contributi che nel bando di approvazione venivano definiti in c/capitale, ma che in realtà vengono erogati a fronte della realizzazione di ben individuati investimenti e, quindi, la loro natura sarebbe quella di contributi in conto impianti.

L'imputabilità del contributo a fattori di produzione dell'azienda ad utilità ripetuta fa sì che la determinazione dell'obbligazione tributaria non sia istantanea e coincidente con l'incasso del contributo stesso 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.

L'Agenzia ha poi indicato che il criterio secondo cui individuare il momento in cui sorge l'obbligazione tributaria coincide con l'emissione del decreto di concessione del contributo. Solo in quel momento, infatti, diviene certo il diritto dell'impresa a percepire il contributo stesso.

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. Conseguentemente, 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.

La citata risoluzione n. 2/E va però indirizzata alle aziende agrituristiche che determinano il reddito in modo analitico, secondo le regole proprie del reddito d'impresa e non anche gli imprenditori

agricoli (S.n.c., S.a.s., S.S.) che abbiano adottato il regime forfetario del reddito di cui all'articolo 5 della legge n. 413/1991, il quale assorbe nella tassazione forfetaria anche i contributi concessi.

Pertanto i contributi relativi:

- Ricostruzione e ammodernamento fabbricati
- Acquisto bestiame da riproduzione
- Acquisto di materiale vegetale e barbatelle (settore forestale)

devono essere ricollocate in una delle suddette quattro fattispecie (delibera formale, maturazione, condizione sospensiva, realizzazione dell'impianto) di momenti impositivi al fine di rilevare il contributo nell'esercizio in cui viene maturata la certezza alla erogazione.

**Tabella 2. prospetto riassuntivo della tassazione dei contributi**

CONTRIBUTI - CONTABILIZZAZIONE e TASSAZIONE			
Tipologia di contributo	Criterio di rilevazione contabile	Rilevazione a bilancio	Criterio di tassazione
Conto esercizio	Competenza	- Voce A5 di C.E.	Competenza
		- Voce C17 di C.E. (con segno meno)	
Conto capitale		Voce E20 di C.E.	Cassa, con facoltà di rateizzazione
Conto impianti		Voce A5 di C.E. + risconto passivo Classe B di S.P. (con segno meno)	Ripartizione in base alla vita utile del bene agevolato

La registrazione contabile una volta che si è verificato il momento impositivo è la seguente:

1.a) AGRICOLTORE IN REGIME ORDINARIO IVA E CONTABILITÀ ORDINARIA:

Diversi	a	debiti v/fornitori		12.000
Trattore			7.000	
Contr. c/impianti			3.000	
Iva a credito			2.000	
<i>Acquisto trattore a fronte del quale è stato erogato</i>				
<i>Un contributo di € 3.000,00</i>				



Ipotizziamo che il contributo concesso all'acquisto del trattore sia pari ad €3.000,00 il costo del trattore in questo caso sarà pari ad 7.000,00 nel libro cespiti.

Nel caso in cui invece venga scelta l'altra modalità di rilevazione (risconti e altri ricavi) la registrazione contabile è la seguente:

Regione Lombardia	a	Contributo in c/impianti		5.000
-------------------	---	--------------------------	--	-------

Al 31/12, la registrazione del risconto è la seguente:

Risconti passivi	a	Contributo in c/impianti		4.100
------------------	---	--------------------------	--	-------

Il risconto è passivo in quanto viene inviato ad un esercizio successivo.

Le predette scritture contabili non devono essere ovviamente svolte dalle imprese agricole che rientrano nel reddito agrario.

## 5. PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI AGROFORESTALI

---

### *L'ammortamento degli impianti fotovoltaici*

Un'ulteriore problematica, sorta dalla discrasia fra posizione dell'Agenzia delle Entrate ed Agenzia del Territorio, riguarda la qualifica (per i soggetti operanti nel regime d'impresa e le società) di come qualificare l'impianto fotovoltaico: ovvero se lo stesso possa essere considerato un bene mobile strumentale o un immobile.

La distinzione è importante in quanto va ad impattare sulla durata del processo di ammortamento, sulla durata minima dei contratti di leasing.

Sulla qualificazione civilistica e fiscale dell'impianto fotovoltaico esistono infatti i due punti di vista: il primo è quello espresso dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 46/E del 2007 che considera gli impianti fotovoltaici come beni mobili, mentre il secondo punto di vista è quello indicato dalla circolare n. 3/T dell'Agenzia del Territorio, la quale invece considera i predetti impianti come beni immobili.

L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che l'impianto fotovoltaico (non integrato) situato su un terreno non costituisce impianto infisso al suolo, in quanto normalmente i moduli che lo compongono possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la funzionalità originaria.

Invece, secondo l'Agenzia del Territorio (circolare 3/2008) chiarisce che i moduli fotovoltaici rappresentano il carattere sostanziale di centrale elettrica e quindi di "opificio", con riferimento alla categoria catastale "D/1".

La diversa classificazione si riflette anche sulla durata minima del contratto di leasing per i soggetti che rientrano nel reddito d'impresa. Si ricorda che la deducibilità fiscale del canone è condizionata dalla durata minima del contratto pari a due terzi del periodo di ammortamento.

Quindi, se l'impianto fotovoltaico è un bene mobile la durata minima del contratto può essere di sette anni e mezzo mentre se si trattasse di un bene immobile la durata minima dovrebbe essere di 18 anni.

Nella fattispecie si ritiene che prevalga la definizione di impianto attribuita dall'Agenzia delle Entrate e quindi la deducibilità fiscale del canone di leasing sia consentita con la durata di sette anni e mezzo.

L'eventuale accatastamento comporta anche l'applicazione dell'Ici a meno che non si tratti di impianti di produzione di energia realizzati nell'ambito delle attività agricole rientranti nel reddito agrario, nel qual caso hanno natura rurale e quindi sono esclusi dall'imposta.

L'Agenzia delle Entrate è ritornata sul tema con la circolare n. 38/E del 2010 (risposte 1.8.a e 1.8.b) confermando la propria interpretazione secondo cui gli impianti fotovoltaici sono beni mobili. Lo fa rafforzando la propria interpretazione in base alla legge n. 296/2006 (articolo 1, commi 271-279) che prevedeva il credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate.

Pertanto la scelta di come qualificare l'impianto discende dal ricadere o meno nelle due condizioni:

- facile rimozione dei moduli (ovvero non sono sostenute antieconomiche spese di ripristino del terreno/fabbricato);
- possibilità di reimpiegare i pannelli fotovoltaici rimossi per la produzione di energia.

**GIAN PAOLO TOSONI**