

Proventi dell'attività agrituristica didattica soggetti al regime del «pro rata»

Cass. Sez. VI Civ. 14 settembre 2022, n. 26995 ord. - Luciotti, pres.; Di Marzio, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Fattoria Carcaci di C.R. (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Palermo 3 maggio 2021)

Imposte e tasse - IVA - Attività agrituristica didattica - Attività separata - Detrazioni - Regime del c.d. «pro rata» - Inclusione.

In tema di IVA, i proventi dell'attività agrituristica didattica rientrano nell'applicazione del regime del c.d. «pro rata», ai fini del calcolo del regime di detraibilità. Pertanto, in presenza di attività agricola e di fattoria didattica è necessario tenere distinte e separate le medesime in quanto le prestazioni didattico-educative, riconosciute da programmi statali o regionali, sono esenti ai sensi dell'art. 10, n. 20 del d.p.r. n. 633/1972. A tale attività è quindi applicabile il meccanismo citato del «pro rata» di cui all'art. 19 bis dello stesso decreto.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Le fattorie didattiche, ormai diffuse sull'intero territorio nazionale, costituiscono un punto d'incontro tra la realtà rurale e il mondo della scuola, generalmente inteso, dove i ragazzi, il corpo docente ed anche i genitori possono vivere a stretto contatto con la natura e gli animali ed imparare tutto quello che un'azienda agricola è in grado di fare e produrre. Si realizzano, così, attività pedagogiche ed educative a favore dei partecipanti che sono vissute dai medesimi direttamente sul «campo» con l'ausilio del personale della stessa azienda che provvede a fornire loro tutte le informazioni che riguardano, ad esempio, le colture praticate sul fondo, gli animali allevati e i prodotti ottenuti. Una esperienza che per molti è del tutto nuova ma che è di particolare rilievo perché serve a risaltare anche le nostre antiche tradizioni «contadine» che devono comunque essere tramandate per non perdere quel patrimonio culturale che fa parte della nostra storia. Solitamente, le fattorie didattiche sono delle aziende agrituristiche che dedicano parte della loro attività a questa funzione organizzando appositi incontri didattici.

A tal riguardo si fa presente che con l'art. 1, comma 2, della legge n. 578/1996, recante «Interventi programmati in agricoltura per l'anno 1996», il Ministero delle politiche agricole e forestali, in collaborazione con gli Assessorati regionali all'agricoltura e d'intesa con il Ministero dell'istruzione dell'università e della ricerca, ha approvato a livello nazionale un Programma interregionale di «Comunicazione ed educazione alimentare» con il preciso intento di sensibilizzare le scuole ad un'alimentazione di qualità attraverso la conoscenza del sistema agroalimentare italiano ed avviare così interventi didattici ed educativi integrativi che prevedono specifiche attività promozionali a favore delle scuole, fra cui, lo svolgimento di visite presso fattorie didattiche ormai presenti, come già detto, in molte Regioni italiane.

L'Amministrazione finanziaria si è occupata delle fattorie didattiche sotto il profilo fiscale, ed in particolare ai fini IVA, precisando che le prestazioni didattico-educative, riconosciute da programmi statali o regionali, sono esenti dall'imposta ai sensi dell'art. 10, n. 20 del d.p.r. n. 633/1972¹.

L'articolo da ultimo citato prevede che sono esenti da IVA le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale.

¹ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 53 del 15 marzo 2007 e risposta ad interpello n. 228 del 28 luglio 2020.

A tale riguardo – chiarisce sempre l'Amministrazione finanziaria – la citata disposizione, subordina il beneficio dell'esenzione al verificarsi di due presupposti, uno di carattere oggettivo e l'altro soggettivo, per cui le prestazioni:

- devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica;
- devono essere rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni.

Pertanto, occorre accertare se le attività svolte durante le visite presso le aziende iscritte all'albo regionale delle fattorie didattiche presentino gli anzidetti requisiti richiesti dalla normativa di riferimento (il già menzionato art. 10, n. 20 del d.p.r. n. 633/1972).

L'Agenzia delle Entrate ha altresì puntualizzato, sempre nello stesso documento di prassi, che allorché l'attività agricola è svolta unitamente a quella di agriturismo (quest'ultima con detrazione IVA forfettaria del 50 per cento), comprendente l'attività di degustazione dei prodotti aziendali, è necessario separare le attività ai sensi dell'art. 36, con obbligo di fatturazione dei passaggi di beni dall'attività agricola a quella agrituristica. Ciò vale se entrambe, o anche una sola delle attività, siano effettuate in regime speciale aggiungendo poi che «la separazione delle attività è necessaria anche se viene svolta l'attività di fattoria didattica, in quanto le prestazioni didattico-educative, riconosciute da programmi statali o regionali, sono esenti ai sensi dell'art. 10, n. 20. A tale attività è quindi applicabile il meccanismo del «*pro rata*» di cui all'art. 19 *bis*.

A tale riguardo, va detto che, ai fini del calcolo del «*pro rata*», l'articolo da ultimo citato, dispone al comma 2, che per il calcolo della percentuale di detrazione non si tiene conto, fra l'altro, delle operazioni esenti indicate ai numeri da 1 a 9 del predetto art. 10, ferma restando la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni. Da qui l'applicazione del «*pro rata*» alle attività in questione, atteso che non rientrano fra le operazioni di cui ai predetti numeri.

In considerazione della compresenza di attività soggette a regimi IVA diversi, è necessario tenere, quindi, distinte contabilità per le prestazioni didattiche rese in esenzione e per quelle rese nell'ambito dei diversi regimi forfetari.

Può, quindi, verificarsi che il contribuente eserciti contemporaneamente attività che danno luogo ad operazioni imponibili e attività che danno luogo ad operazioni esenti.

Le operazioni esenti sono quelle individuate dal più volte richiamato art. 10. Il successivo art. 19, comma 5, del decreto IVA, dispone che «ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19 *bis*» (c.d. «*pro rata*» di detrazione).

Il «*pro rata*» si traduce sostanzialmente in un calcolo matematico che determina appunto una percentuale di detrazione in base alla quale il contribuente determina l'ammontare delle operazioni detraibili.

Da quanto sopra consegue che i soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti non possono portare in detrazione l'IVA afferente agli acquisti di beni e servizi mentre per coloro che effettuano promiscuamente entrambe le operazioni, esenti e quelle che danno diritto a detrazione, sarà possibile fruire di quest'ultima in ragione di quanto determinato dall'applicazione del c.d. «*pro-rata*», cioè della percentuale (di detrazione) che viene calcolata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

Lo scopo della norma è, quindi, quello di consentire al contribuente che abbia effettuato operazioni imponibili e operazioni esenti il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o importazioni, o a lui addebitata dai fornitori a titolo di rivalsa, solo limitatamente alla parte imputabile proporzionalmente («*pro rata*») alle operazioni imponibili e alle operazioni a queste a tal fine assimilate, effettuate nel periodo d'imposta.

I soggetti che si trovano nell'anzidetta situazione non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il «*pro rata*» a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

Ciò premesso, la Cassazione, con l'ordinanza n. 26995 del 14 settembre 2022, in epigrafe, ha esaminato una vertenza sorta a seguito del diniego dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate di procedere al rimborso di quanto versato da parte di un'azienda agricola, in riferimento ad attività che dovevano essere assoggettate al regime del c.d. «*pro rata*»; in particolare l'attività agrituristica didattica. Più propriamente, la contribuente, oltre ad esercitare l'attività agricola e di allevamento, svolgeva anche attività agrituristica didattica che rappresentava, fra l'altro, una parte rilevante del volume d'affari complessivo. L'ufficio aveva parzialmente accolto l'istanza di rimborso, desunta dalla dichiarazione dei redditi, ma non quella attinente l'attività didattica ritenendo che questa fosse soggetta al regime del «*pro rata*». Per l'Amministrazione finanziaria il diniego era giustificato dal fatto che l'azienda (deve ritenersi che si trovasse in regime di contabilità ordinaria) avrebbe dovuto effettuare una riduzione proporzionale della detrazione operata sugli acquisti nella misura corrispondente alla percentuale derivante dall'applicazione degli artt. 19, comma 5, e 19 *bis*, del decreto in materia d'IVA («*pro rata*»).

Il legale rappresentante della «Fattoria», di diverso avviso, ricorreva alla Commissione tributaria provinciale sostenendo che l'attività didattica era da ritenersi esente dall'imposta, ai sensi dell'art. 10, n. 20 del d.p.r. n. 633/1972, per cui non rientrava nel regime del calcolo del «*pro rata*»; a giudizio del ricorrente questa era svolta in via del tutto occasionale e accessoria rispetto a quella principale agricola e, di conseguenza, doveva riconoscersi la piena detraibilità dell'IVA sugli acquisti, ai sensi del disposto dell'art. 19 *bis*, comma 2; i proventi erano da considerarsi, quindi, fuori dal «*pro rata*».

I primi giudici si erano espressi in senso favorevole, accogliendo le doglianze del ricorrente, riconoscendo all'azienda il diritto al rimborso delle spese sostenute ed inerenti all'attività didattica che, giova ribadirlo, costituivano una parte consistente come risultava dalle relative fatture.

L'appello dell'Agenzia era rigettato dalla C.T.R. ritenendo anch'essa che i proventi conseguenti all'attività agrituristica didattica, svolta dalla Fattoria in questione, non rientravano nell'applicazione del regime del c.d. «*pro rata*», ai fini del calcolo del regime di detraibilità dell'IVA. Contrariamente a quanto confutato dall'Agenzia la quale ribadiva che, nello specifico, non sussisteva alcun nesso di accessorialità tale da giustificare l'esclusione dal «*pro rata*», i giudici di secondo grado confermavano la decisione della C.T.P. condividendone le motivazioni e cioè che l'attività «didattica» era da ritenersi accessoria a quella principale agricola e di allevamento, aggiungendo poi che le operazioni di attività didattica erano state effettuate in un arco di tempo ben definito, con accreditamento come attività agricola presso la Regione, e, dunque, quali operazioni secondarie e subordinate all'attività principale ed a questa ultima collegate da un nesso di causalità necessaria e diretta.

Uniformandosi così al pronunciamento dei giudici di primo grado la C.T.R. affermava parimenti che l'esenzione dall'applicazione del regime del «*pro rata*», in relazione alle attività didattiche, dipendesse dalla loro natura di attività secondarie e subordinate rispetto all'attività principale per cui, nello specifico, si trattava di attività accessorie. Va da sé che la stessa Commissione era giunta a tale conclusione senza però aver appurato come l'attività didattica, diversamente da quelle finanziarie (non soggette a «*pro rata*» per espressa previsione normativa) e comunque non subordinata a quella principale, avesse avuto un ruolo non marginale (anzi cospicuo) in relazione all'ammontare complessivo dei proventi dell'azienda agricola. L'Agenzia delle Entrate ricorreva così per cassazione contestando la sentenza della C.T.R. in quanto aveva disatteso la normativa di riferimento e più segnatamente il combinato disposto degli artt. 19, comma 5, e 19 *bis*, del d.p.r. n. 633/1972, opponendo che nel caso di specie non sussisteva alcun rapporto di accessorialità fra l'attività agricola e quella agrituristica didattica tale da giustificare l'esclusione dal «*pro rata*»; esclusione che compete solo alle operazioni finanziarie esenti, individuate ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10, del decreto IVA, e non anche per l'attività didattica esercitata sotto altra forma.

Nel merito la Suprema Corte, accogliendo il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, non ha potuto fare altro che condividere le osservazioni da questa formulate, rilevando che, in base a quanto stabilito dall'art. 19 *bis* del d.p.r. n. 633/1972, ai fini dell'applicazione del regime del «*pro rata*», non si tiene conto delle altre operazioni esenti indicate dall'art. 10, nn. da 1 a 9, dello stesso decreto, quando formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili (ad esempio: le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio, le operazioni relative a valute estere, le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, etc.).

Diversamente – sottolinea la Suprema Corte – le attività didattiche rientrano nella previsione di cui allo stesso articolo, comma 1, n. 20 e non sono quindi attività escluse dall'applicazione del «*pro rata*» posto che non possono qualificarsi come accessorie a quelle operazioni esenti di cui ai suddetti nn. da 1 a 9 dell'art. 10 del decreto IVA.

Luigi Cenicola