

IMPOSTA Detrazioni	VALORE	AGGIUNTO	(IVA)
-------------------------------------	---------------	-----------------	--------------

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PICCININNI Carlo - Presidente -

Dott. VALITUTTI Antonio - Consigliere -

Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere -

Dott. MARULLI Marco - Consigliere -

Dott. VELLA Paola - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 26979-2010 proposto da:

C.P. C.C. E B.I. SS (società semplice), in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DUILIO 6, presso lo studio dell'avvocato CARMELO MONTANA, rappresentata e difesa dall'avvocato RANCHINO ANGELO giusta delega a margine;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI TERNI;

- intimati -

Nonchè da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- controricorrente incidentale -

contro

C.P. C.C. E B.I. SS, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI TERNI;

- intimati -

avverso la sentenza n. 11/2010 della COMM.TRIB.REG. di PERUGIA, depositata l'11/02/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 16/12/2014 dal Consigliere Dott. PAOLA VELLA;

udito per il ricorrente l'Avvocato RANCHINO che si riporta;

udito per il controricorrente l'Avvocato PUCCIARIELLO che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento dell'incidentale.

Svolgimento del processo

In data 28.9.2006 l'Agenzia delle entrate di Orvieto notificava alla società semplice C.P., C.C. e B. I., in persona del legale rappresentante C.P., esercente attività agricola ed agrituristica, un avviso di accertamento per indebito rimborso ed indebita compensazione Iva - anno 2003 (rispettivamente pari ad Euro 39.000,00 ed Euro 468,00), sul presupposto che le spese di ristrutturazione del fabbricato destinato ad attività agrituristica, da cui era scaturito il credito di imposta, in considerazione della sua destinazione rurale ed agricola, D.L. n. 557 del 1993, ex art. 9, comma 3-bis, dovevano imputarsi all'attività agricola, per la quale però, in mancanza di opzione per il regime ordinario, doveva ritenersi vigente la regola del regime forfetario, che non consentiva appunto la detrazione dell'Iva.

La Commissione tributaria provinciale di Terni accoglieva parzialmente il ricorso del contribuente, annullando le sole sanzioni.

Con sentenza n. 11/4/10, depositata in data 11.2.2010, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria respingeva tanto l'appello principale della contribuente, che aveva insistito sull'avvenuto esercizio dell'opzione del regime ordinario per l'attività agrituristica, in forza di comportamento concludente, quanto l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate, la quale aveva ritenuto insussistenti le condizioni di obbiettiva incertezza sulla portata delle norme da applicare.

Per la cassazione della sentenza di secondo grado la contribuente ha proposto ricorso affidato a tre motivi, corredato da memoria ex art. ex art. 378 cod. proc. civ..

L'agenzia delle entrate ha proposto a sua volta ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, parte ricorrente lamenta: "Art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 34 e della L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 5, in

relazione alla L. n. 730 del 1985, art. 2, L. 20 febbraio 2006, n. 96, art. 3 ed al D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, convertito in L. n. 133 del 1994", chiedendo a questa Corte di esprimersi in merito al seguente principio: "indipendentemente dal complesso delle norme di cui alla L. n. 730 del 1985, art. 2, L. 20 febbraio 2006, n. 96, art. 3 ed al D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3bis convertito in L. n. 133 del 1994, secondo le quali lo svolgimento dell'attività agrituristica non costituisce distrazione dalla destinazione agricola dei fondi e degli edifici interessati per i quali permane, ai fini fiscali, carattere rurale, IVA assolta sulle spese di ristrutturazione inerenti l'attività agrituristica non può essere detratta nell'ambito dell'attività agricola in quanto l'impresa agrituristica non è compresa tra le attività agricole menzionate dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 32, comma 2 (cosiddetto testo unico delle imposte dirette o TUIR); di conseguenza, essa è assoggettata alle norme fiscali che disciplinano il reddito di impresa (artt. 55 e seguenti del TUIR).

Conseguentemente, l'IVA sulle spese di ristrutturazione del fabbricato inerente a detta attività deve essere pertanto detratta in via ordinaria quando, dall'esercizio di opzione o da comportamento concludente sia comprovato che il contribuente abbia tenuto una contabilità ordinaria separata".

2. Con il secondo mezzo, così descritto: "Art. 360, commi 3 e 5 - errata valutazione delle risultanze processuali sull'esercizio del diritto di opzione - violazione e falsa applicazione della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 137 e D.P.R. n. 442 del 1997, art. 1", parte ricorrente chiede analogamente a questa Corte di esprimersi sul seguente principio: "Posto che i rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede (art. 10 comma 1 dello Statuto del Contribuente), alla luce del D.P.R. n. 442 del 1997, art. 1, che ha stabilito che l'opzione e la revoca dei regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili, è validamente effettuata l'opzione per la separazione della contabilità a fini agrituristici attraverso la concreta tenuta, sin dall'inizio dell'anno, di contabilità ordinaria per l'attività agrituristica e attraverso la presentazione di dichiarazione IVA annuale mediante diversi modelli per attività agricola ed agrituristica. Ciò presuppone infatti in modo inequivocabile la scelta di un determinato regime osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime base".

3. Con il terzo motivo, formulato in via subordinata nei seguenti termini: "Art. 360, commi 3 e 5 - omessa decisione su un punto decisivo della controversia - omessa motivazione", parte ricorrente segnala la mancata decisione del giudice di secondo grado sul motivo di appello proposto dalla contribuente in via subordinata, finalizzato al ricalcolo dell'Iva non ammessa in detrazione, distinguendo tra i costi di ristrutturazione dei fabbricati rurali da quelli sostenuti per dotarsi di attrezzature e arredi necessari all'attività agrituristica, non contestati quanto ad inerenza e deducibilità in quanto "certamente non attratti dall'attività agricola".

4. Il primo motivo di ricorso è fondato, con assorbimento del secondo e del terzo (quest'ultimo peraltro formulato, come visto, solo in via subordinata).

5. La Commissione tributaria regionale, seguendo pedissequamente i rilievi contenuti nel p.v.c. e nel conseguente avviso di accertamento (cfr. pag. 4 e pag. 8 del controricorso), ha ritenuto che, per il combinato disposto della L. n. 730 del 1985, art. 2 e D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3-bis, (convertito dalla L. n. 133 del 1994):

a) le spese di ristrutturazione del fabbricato destinato all'attività agrituristica sarebbero "da imputare esclusivamente all'attività agricola", in ragione della destinazione rurale del fabbricato; b) per l'attività agricola il regime naturale è quello forfetario (che non consente la detrazione analitica), a meno che non si dimostri che ci si è avvalsi della facoltà di opzione per il regime Iva ordinario, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 34, opzione però non effettuata nel caso di specie, avendo i contribuenti ammesso di non aver barrato - per errore - la relativa casella, in sede di dichiarazione Iva; c) dal verbale di contraddittorio del 13.11.2006 emerge che per l'attività agricola non è stata tenuta la contabilità ordinaria, nè sono stati istituiti i libri obbligatori.

6. La società ricorrente, nel dedurre che l'Iva sulla ristrutturazione del fabbricato poteva essere dedotta nell'ambito dell'attività agrituristica, grazie all'opzione per il regime ordinario effettuata per facta concludentia, obietta alle suddette conclusioni del giudice d'appello, partitamente, che: a) è irrilevante, ai fini della detrazione Iva, il D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3-bis, (convertito dalla L. n. 133 del 1994) laddove afferma - ai diversi fini delle imposte catastali - che lo svolgimento di attività agrituristica non distrae i fondi e gli edifici interessati dalla destinazione agricola, dal momento che l'impresa

agrituristica non è compresa tra le attività agricole di cui all'art. 32, comma 2, T.U.I.R., e resta soggetta alle norme fiscali che disciplinano il reddito di impresa ex art. 55T.U.I.R.;

b) l'opzione per il regime Iva ordinario, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 34, può essere effettuata anche per comportamento concludente, ai sensi del D.P.R. n. 442 del 1997, art. 1, e così sarebbe in concreto avvenuto per l'attività agrituristica, come dedotto e riconosciuto anche nel p.v.c. e nell'avviso di accertamento; c) in concreto, nell'anno 2004 erano stati presentati due distinti modelli di dichiarazione Iva, uno per l'attività agricola con contabilità in regime forfetario (privo di operazioni imponibili), l'altro per l'attività agrituristica, con esposizione di un volume di affari di Euro 7.067,00 ed un credito Iva di Euro 39.000 ed Euro 468,00 (per l'acquisto di beni ammortizzabili riferiti a spese di ristrutturazione del fabbricato adibito ad attività agrituristica).

7. In realtà, occorre subito evidenziare come sia in fatto pacifico - poichè espressamente attestato dall'Ufficio in tutti i gradi del giudizio (v. pag. 21, 25, 57 e 60 del controricorso) - che "in ordine agli adempimenti fiscali, l'attività agricola era esercitata nell'ambito del regime speciale di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34, mentre per l'attività di agriturismo veniva effettuata apposita opzione per il regime ordinario ai sensi della L. n. 413 del 1991, art. 5, comma 3". Di conseguenza, la decisione impugnata si fonda non già sulla mancata opzione del regime ordinario per lo svolgimento dell'attività agrituristica (dato pacifico), bensì sulla attrazione della ristrutturazione dell'immobile destinato all'attività agrituristica nel regime forfetario applicato per l'attività agricola, in forza della previsione per cui "lo svolgimento di attività agrituristiche ... non costituisce distrazione della destinazione agricola dei fondi degli edifici interessati" (L. n. 730 del 1985, art. 2, comma 2, poi sostituito dalla Legge quadro n. 96 del 2006, art. 3, comma 3, per cui "i locali utilizzati ad uso agrituristico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali"), nonchè della disposizione per cui "ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del testo unico delle imposte sui redditi" nonchè - tra l'altro - "ai fabbricati destinati all'agriturismo" (D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3-bis, convertito dalla L. n. 133 del 1994, nel testo vigente *ratione temporis*).

8. Tale conclusione del giudice d'appello non è però condivisibile.

Invero, la prima disposizione citata (L. n. 730 del 1985, art. 2, comma 2) si limita a prevedere che l'utilizzo di edifici per lo svolgimento di attività agrituristiche non distrae i fondi - sui quali essi insistono - dalla destinazione agricola; la seconda invece (L. n. 33 del 1994, art. 9, comma 3-bis) attribuisce carattere rurale agli edifici destinati all'agriturismo ai fini catastali, essendo la stessa norma rubricata "istituzione del catasto dei fabbricati".

Senonchè, il fatto che l'immobile conservi - ai fini catastali - la destinazione rurale, non esclude - ai diversi fini del regime Iva - che i soggetti che esercitino più attività nell'ambito della stessa impresa agricola possano optare per l'applicazione separata dell'imposta, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 34 e 36, con conseguente fruizione del regime speciale per una o più attività e di quello ordinario per le restanti (Cass. n. 17917/2014; conf. Cass. n. 8944/2003), con l'effetto che, in presenza di valida opzione per il regime ordinario (come nel caso di specie) le attività agrituristiche possono rimanere distinte dalle attività agricole svolte in regime forfetario e beneficiare, così, della detrazione analitica, fermo restando che analoga opzione per il regime ordinario è possibile anche per le attività agricole in senso stretto (v. Cass. n. 24945/2011).

9. Per comprendere dunque la corretta collocazione, in caso di opzione del regime ordinario per l'attività agrituristica, delle spese di ristrutturazione dell'immobile ad essa destinato, occorre considerare che la prima disciplina normativa del settore (L. 5 dicembre 1985, n. 730, intitolata appunto "Disciplina dell'agriturismo") definiva attività agrituristiche, all'art. 2, "esclusivamente le attività di ricezione ed ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 cod. civ., singoli od associati, e da loro familiari di cui all'art. 230-bis cod. civ., attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarietà rispetto alle attività di coltivazione del fondo, Silvi-coltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali", includendo tra tali attività anche il "dare stagionalmente ospitalità, anche in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori" (art. 2, comma 3, lett. a), ed aggiungendo che potevano "essere utilizzati per attività agrituristiche i locali siti nell'abitazione dell'imprenditore agricolo ubicata nel fondo, nonchè gli edifici o parte di essi esistenti nel fondo e non più necessari alla conduzione dello stesso" (art. 3). Successivamente, in attuazione della legge delega 5 marzo 2001, n. 57 (il cui art. 1, comma 1, ha sostituito l'art. 2135 cod. civ., includendo espressamente tra le "attività connesse" a quelle di coltivazione del fondo, selvicoltura ed allevamento di animali - attività agricole in senso stretto - anche le attività, esercitate dall'imprenditore agricolo, dirette "alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse della azienda normalmente

impiegate nell'attività agricola esercitata ... ivi comprese le attività ... di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge"), la nozione di "attività agrituristica" è stata rivisitata dal D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 (il cui art. 3, comma 1, la riferiva alla "organizzazione di attività ricreative, culturali e didattiche, di pratica sportiva, escursionistiche e di ippoturismo finalizzate ad una migliore fruizione e conoscenza del territorio, nonché la degustazione dei prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita del vino, ai sensi della L. 27 luglio 1999, n. 268") ed infine ridisciplinata dalla legge quadro 20 febbraio 2006, n. 96 - non applicabile però alla fattispecie in esame ratione temporis - il cui art. 2, comma 1, ne ha individuato il contenuto tipico nelle "attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 cod. civ., anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra 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", mentre l'art. 3 ha previsto che "possono essere utilizzati per attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti sul fondo" (comma 1), precisando che "i locali utilizzati ad uso agrituristico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali (comma 3).

10. Occorre altresì considerare che il settore agricolo è stato interessato anche dalla riforma del catasto rurale. In particolare, il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 ("Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali", a norma della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 156) ha previsto, all'art. 1, che: "le costruzioni rurali costituenti unità immobiliari destinate ad abitazione e loro pertinenze vengono censite autonomamente mediante l'attribuzione di classamento, sulla base dei quadri di qualificazione vigenti in ciascuna zona censuaria" (comma 4); "le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale "D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole", nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite" (comma 5). Lo stesso D.P.R. n. 139 del 1998, art. 2, comma 1, è intervenuto in ambito fiscale introducendo il D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, comma 3-bis (conv. in L 26 febbraio 1994, n. 133) in base al quale "deve riconoscersi carattere rurale", sia alle costruzioni strumentali alle attività produttive di reddito agrario indicate nell'art. 29 (attuale art. 32) T.U.I.R., sia "alle costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo".

11. Tale complesso normativo evidenzia chiaramente l'intenzione del Legislatore di considerare in modo unitario l'attività agrituristica (in quanto attività connessa allo svolgimento di quelle agricole in senso stretto), la quale include tipicamente l'attività di organizzazione ed esecuzione del servizio di ospitalità ed alloggio, che non può essere fornito se non attraverso la realizzazione e messa a disposizione di immobili costruiti sul fondo ed adibiti ad uso abitativo, in funzione del temporaneo soggiorno dei clienti. Ne consegue che anche le spese sostenute per la ristrutturazione e manutenzione di tali immobili, la cui funzione tipica, riconosciuta dalla legge, è "strumentale" all'esercizio della attività agrituristica (a sua volta connessa a quella agricola), debbono godere dell'ordinario regime di detrazione Iva, laddove la relativa opzione sia stata regolarmente esercitata.

12. In proposito, questa Corte ha già avuto occasione di affermare che non opera nemmeno la limitazione alla detraibilità dell'imposta per le spese di ristrutturazione degli immobili destinati ad uso abitativo, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis-1, comma 1, lett. i), la quale trova giustificazione solo laddove il consumatore finale benefici direttamente di tali lavori in quanto utilizzatore "in proprio" del bene immobile, a fini esclusivamente abitativi, ovvero laddove l'immobile ristrutturato venga destinato ad utilizzo promiscuo del soggetto passivo, poichè - salva l'ipotesi di imprese che abbiano quale attività esclusiva o principale la costruzione degli immobili - in questi casi viene meno lo stesso presupposto su cui si fonda il diritto alla detrazione d'imposta, in attuazione del principio di neutralità fiscale, e cioè l'impiego strumentale del bene immobile nell'esercizio dell'attività economica soggetta ad Iva. Presupposto invece pienamente ricorrente laddove le spese di ristrutturazione riguardino immobili utilizzati per l'esercizio dell'impresa avente ad oggetto l'attività agrituristica, per i quali la funzione abitativa dell'immobile - costituendo mezzo di attuazione della prestazione di servizio concernente la ospitalità e ricettività alloggiativa della clientela - è direttamente strumentale allo svolgimento dell'attività economica assoggettata ad Iva, e perciò stesso soggetta al generale regime di detrazione delle spese inerenti, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, (Cass. n. 3455/2014).

13. Applicando tali principi alla fattispecie in esame, ne discende che le spese di ristrutturazione del fabbricato destinato all'esercizio dell'attività agrituristica rientrano nel regime ordinario di detrazione

dell'Iva in forza dell'opzione ritualmente esercitata dalla società, con conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento per cui è causa.

14. Resta infine assorbito anche l'unico motivo di ricorso incidentale, con il quale l'Agenzia delle entrate ha lamentato la violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), con riguardo alla decisione del giudice d'appello di annullare le sanzioni irrogate dall'Ufficio, essendone più radicalmente venuto meno lo stesso presupposto.

15. In conclusione, la sentenza impugnata va cassata e, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, con l'accoglimento dell'originario ricorso della contribuente.

16. Alla soccombenza segue la condanna dell'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, nella misura liquidata in dispositivo; le peculiarità della vicenda processuale giustificano invece la compensazione delle spese processuali dei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale, dichiara assorbiti i restanti, compreso il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della società contribuente.

Condanna l'intimata Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.000,00 oltre accessori di legge ed Euro 200,00 per esborsi, con compensazione delle spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 16 dicembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 3 giugno 2015