

Cass. civ. Sez. V, Sent., 28-10-2015, n. 21965

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. SCODITTI Enrico - Consigliere -

Dott. MARULLI Marco - Consigliere -

Dott. TRICOMI Laura - Consigliere -

Dott. VELLA Paola - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 20234/2010 proposto da:

S.A.M., elettivamente domiciliata in ROMA VIA ATERNO 9, presso lo studio dell'avvocato CAPASSO Isabella, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato MARCELLO CAPRIO giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

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

- controricorrente -

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI TERNI;

- intimata -

avverso la sentenza n. 39/2009 della COMM. TRIB. REG. di PERUGIA, depositata il 10/12/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21/07/2015 dal Consigliere Dott. PAOLA VELLA;

udito per il controricorrente l'Avvocato CAPOLUPO che si riporta al controricorso;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

In data 2.10.2006 l'Agenzia delle entrate di Orvieto notificava a S.A.M. un avviso di accertamento con cui negava la detrazione del credito Iva maturato nell'anno di imposta 2003, con riguardo alle spese di ristrutturazione del fabbricato destinato ad attività agrituristica. L'Ufficio assumeva che dette spese, avendo l'edificio mantenuto la sua destinazione rurale ed agricola, dovevano imputarsi all'attività agricola, per la quale però, in mancanza di opzione per il regime ordinario, valeva la regola del regime forfetario, che non consentiva la detrazione dell'Iva.

La C.T.P. di Terni accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla contribuente, annullando solo le sanzioni.

Con sentenza n. 39/01/2009 la C.T.R. dell'Umbria respingeva invece l'appello principale della contribuente, in forza del combinato disposto del D.L. n. 557 del 1999 (circa la conservazione del carattere rurale dei fabbricati destinati ad agriturismo) e della L. n. 413 del 1991, art. 5 (sulla natura complementare dell'attività agrituristica rispetto a quella agricola, e la conseguente necessità di optare per il regime ordinario in relazione a quest'ultima, quale condizione per fruire della detrazione non forfetaria dell'Iva);

accoglieva invece l'appello incidentale dell'Ufficio, in ordine alla disapplicazione delle sanzioni, ritenendo insussistenti le condizioni di obbiettiva incertezza della normativa applicabile, previste dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8.

Per la cassazione della sentenza di secondo grado, depositata in data 10.12.2009, la contribuente ha proposto ricorso affidato ad unico motivo, corredato da successiva memoria ex art. 378 c.p.c.; l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo ed unico motivo di ricorso, la contribuente S. A.M. lamenta la "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36, commi 3 e 4 e art. 34, in uno con l'art. 19 stesso decreto, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

2. Secondo la ricorrente, i giudici d'appello, pur avendo riconosciuto, in fatto, che la contribuente svolgeva separatamente attività imprenditoriale agricola - secondo il regime forfetario ordinario - ed attività agrituristica - per la quale aveva invece optato per il regime Iva ordinario - avevano poi erroneamente ritenuto che il regime fiscale dovesse essere unico, trascurando che, ai sensi delle norme sopra indicate: a) i soggetti che esercitano più attività nell'ambito della stessa impresa hanno la facoltà di esercitare l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività svolte, nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio attività; b) in tale ipotesi la

detrazione Iva spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata; c) l'imposta si applica separatamente, secondo i corrispondenti regimi e sulla base dei corrispondenti volumi di affari.

3. Il ricorso è fondato.

4. La Commissione tributaria regionale ha erroneamente ritenuto che, ai sensi della Legge Statale n. 730 del 1985, artt. 1 e 5 (applicabile *ratione temporis*), del D.L. n. 557 del 1999 e della L. n. 413 del 1991, art. 5, il legislatore, pur avendo consentito all'imprenditore agricolo di svolgere ulteriori attività, le avrebbe attratte sotto la disciplina fiscale di quella agricola, in quanto ad essa complementari, lasciandogli la facoltà di un'unica e complessiva opzione per il regime Iva ordinario, in luogo di quello forfetario ordinariamente previsto per l'attività agricola; di qui ha concluso che la contribuente, non avendo esercitato l'opzione in favore del regime ordinario per l'attività agricola, non avrebbe potuto esercitare detta opzione per l'attività agrituristica, sebbene tali due attività fossero pacificamente soggette a contabilità separate, solo per quest'ultima con registrazione analitica delle fatture attive e passive.

5. Occorre subito evidenziare come sia pacifico, in fatto, che la contribuente ebbe ad esprimere l'opzione per il regime Iva ordinario con riguardo alla (sola) attività agrituristica, conservando invece il regime forfetario per l'attività agricola (cfr. pag. 5 controricorso). Di conseguenza, la decisione impugnata si fonda non già sulla mancata opzione del regime ordinario per lo svolgimento dell'attività agrituristica, bensì sulla attrazione di quest'ultima nel regime forfetario applicato alla distinta - ed anche contabilmente separata - attività agricola.

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

7. Invero, la 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; a sua volta, la 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". Pertanto, il fatto che l'immobile conservi - ai soli 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. 11395/2015, n. 17917/2014; conf.

Cass. n. 8944/2003). Ne consegue 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).

8. Per comprendere poi la corretta collocazione - in caso di opzione del regime ordinario per l'attività agrituristica - delle spese di ristrutturazione dell'immobile ad essa destinato, occorre altresì 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 c.c., singoli od associati, e da loro familiari di cui all'art. 230-bis c.c., attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarità 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, nonché gli edifici o parte di essi esistenti nel fondo e non più necessari alla conduzione dello stesso" (art. 3).

8.1. Successivamente, in attuazione della Legge Delega 5 marzo 2001, n. 57 (il cui art. 1, comma 1, ha sostituito l'art. 2135 c.c., 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 c.c., 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).

8.2. E' infine opportuno 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 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, il 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 del macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo".

9. Il coacervo delle richiamate disposizioni normative 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.

10. 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).

11. Applicando tali principi alla fattispecie in esame, ne discende che le spese di ristrutturazione del fabbricato destinato all'esercizio dell'attività agrituristica rientravano nel regime ordinario di detrazione dell'Iva, in forza dell'opzione ritualmente esercitata dalla contribuente; di qui l'illegittimità dell'avviso di accertamento per cui è causa.

12. 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.

13. 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 ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario della società contribuente.

Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.200,00 (di cui Euro 200,00 per esborsi) oltre accessori di legge, con compensazione delle spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 21 luglio 2015.

Depositato in Cancelleria il 28 ottobre 2015