

**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. PIVETTI Marco - Presidente -

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -

Dott. VALITUTTI Antonio - Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - rel. Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 25000/2007 proposto da:

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 ope legis;

- ricorrente -

contro

G.D., elettivamente domiciliato in ROMA VIALE DELLE MILIZIE 38, presso lo studio dell'avvocato DI GIROLAMO Stefano, che lo rappresenta e difende giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 16/2007 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 28/05/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 03/06/2013 dal Consigliere Dott. STEFANO OLIVIERI;

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

udito per il controricorrente l'Avvocato DI GIROLAMO che si riporta;

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

### **Svolgimento del processo**

La Commissione provinciale di Lucca con la decisione n. 71/2005 accoglieva parzialmente il ricorso proposto da G.D., imprenditore agricolo, avverso l'avviso di accertamento con il quale era stato recuperata l'imposta di Euro 3.797,00 indebitamente detratta su fatture relative a lavori di ristrutturazione di due fabbricati ubicati, rispettivamente, in Comune di (OMISSIS) ed in Comune di (OMISSIS), in quanto immobili destinati a uso abitativo per i quali la detrazione IVA non era consentita dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis 1, comma 1, lett. i).

I primi giudici riconoscevano il diritto alla detrazione per l'immobile ubicato in (OMISSIS) in quanto risultava provato l'impiego del bene nell'attività agricola (residenza rurale), mentre disconoscevano il diritto a detrazione, ritenendo legittimo l'avviso di accertamento, per l'altro immobile sito in Comune di (OMISSIS), difettando la prova della effettiva destinazione dell'immobile all'esercizio della attività di agriturismo.

Con sentenza 28.5.2007 n. 16 la Commissione tributaria della regione Toscana, accertando in base alla documentazione prodotta la destinazione ad attività di agriturismo anche dell'altro immobile, accoglieva l'appello principale del contribuente, riconoscendo il diritto a detrazione anche per l'immobile in (OMISSIS), e rigettava l'appello incidentale proposto dall'ufficio finanziario, confermando la decisione di prime cure nella parte in cui aveva dichiarato spettante il diritto alla detrazione della imposta relativa alle spese di costruzione dell'immobile rurale in (OMISSIS).

Impugna la sentenza per cassazione la Agenzia delle Entrate con un unico motivo con il quale deduce violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis 1.

Resiste con controricorso il contribuente.

### **Motivi della decisione**

Dalla intestazione della sentenza di appello, dal ricorso principale e dal controricorso emerge che oggetto del giudizio di merito era l'"atto di contestazione delle violazioni in materia IVA" per indebita detrazione dell'IVA per l'anno 2003 - relativa a fatture passive aventi ad oggetto le spese sostenute per la costruzione di un immobile in Comune di (OMISSIS) e per la ristrutturazione di altro immobile in Comune di (OMISSIS) - e notificato in data 22.1.2005, con il quale veniva irrogata una sanzione pecuniaria di Euro 8.750,00.

La pronuncia della CTR della Toscana in data 28.5.2007 n. 16, da un lato, ha escluso la violazione tributaria quanto alla detrazione IVA effettuata sulle cinque fatture passive per lavori di ristrutturazione dell'immobile sito in Comune di (OMISSIS), in quanto dalla documentazione prodotta dal contribuente rimaneva provato che l'immobile era destinato all'esercizio di attività di agriturismo, regolarmente autorizzata con provvedimento che individuava anche le unità di posti letto per la ricezione alloggiati va dei clienti; dall'altro ha riconosciuto anche il diritto a detrazione della imposta relativa ai costi di costruzione dell'altro immobile in Comune di (OMISSIS) destinato ad abitazione dell'imprenditore agricolo sul presupposto per cui la trasformazione dell'immobile da "annesso agricolo" a "residenza rurale",

eseguita in base a regolare concessione edilizia, non aveva comportato una modifica della destinazione d'uso, rimanendo pur sempre l'immobile funzionale alla attività agricola svolta dal contribuente.

Con riferimento ad entrambi gli immobili, pertanto, la CTR ha pronunciato l'annullamento dell'atto di irrogazione delle sanzioni pecuniarie impugnato dal contribuente con il ricorso introduttivo.

Con l'unico motivo la Agenzia fiscale censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 e art. 19 bis 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), sostenendo che i Giudici territoriali si sarebbero limitati ad accertare che negli immobili veniva svolta attività agrituristica senza considerare che il divieto di detrazione IVA concerneva gli immobili destinati ad uso abitativo e che tra le diverse costruzioni strumentali destinate a tale attività non potevano fruire della detrazione le spese sostenute per quelle utilizzate per uso abitativo.

Occorre premettere che l'esercizio della attività agrituristica ha ricevuto un primo riconoscimento normativo con la L. 5 dicembre 1985, n. 730 (Disciplina dell'agriturismo) che all'art. 2 definiva tali "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 complementarità rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvi-coltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali", Stabilendo che "Rientrano fra tali attività: a) dare stagionalmente ospitalità, anche in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori;..." (art. 2, comma 3, lett. a), ed inoltre 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).

Successivamente l'attività di agriturismo è stata considerata dal D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 - emanato in attuazione della delega "per la modernizzazione nei settori dell'agricoltura, delle foreste, della pesca e dell'acquacoltura" disposta con la L. 5 marzo 2001, n. 57, art. 7, che all'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", ed ha previsto, inoltre, all'art. 3, comma 1, che la nozione di "attività agrituristica" doveva essere riferita 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".

In seguito l'attività agrituristica ha ricevuto una nuova puntuale disciplina con la L. 20 febbraio 2006, n. 96 (che ha abrogato e sostituito la precedente L. n. 730 del 1985): l'art. 2 comma 1 della legge, individua il contenuto tipico della attività agrituristica 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", precisando al comma 2 che "Rientrano fra le attività agrituristiche: a) dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori;....."; l'art. 3 della legge, venendo a considerare le modalità organizzative di tale servizio, prevede che "possono essere utilizzati per attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti sul fondo" (comma 1), precisando opportunamente che "i locali utilizzati ad uso agrituristico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali (comma 3).

Il settore agricolo è stato interessato anche dalla riforma del catasto rurale. 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 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" (art. 1 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" (art. 1, comma 5).

Il medesimo decreto presidenziale, è intervenuto inoltre, con l'art. 2, in ambito fiscale, sostituendo il D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, comma 3, conv. in L. 26 febbraio 1994, n. 133 e prevedendo una serie di requisiti soggettivi ed oggettivi "ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali" per i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa posseduti dall'imprenditore agricolo o dai soggetti impiegati nelle attività agricole o connesse, disciplinando altresì le "costruzioni strumentali all'attività agricola" e stabilendo, ai fini fiscali, che "deve riconoscersi carattere rurale", oltre alle costruzioni strumentali alle attività produttive di reddito agrario indicate nell'art. 29 (attuale art. 32) T.U.I.R., anche "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" (D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, conv. in L. n. 133 del 1994, introdotto dal D.P.R. n. 139 del 1998, art. 2, comma 1).

Il complesso normativo richiamato (la L. n. 96 del 2006, non trova applicazione "ratione temporis" alla fattispecie controversa, ma può fornire utili criteri interpretativi delle previgenti norme) evidenzia l'intenzione del Legislatore di voler considerare in modo unitario l'attività agrituristica, quale attività connessa allo svolgimento di quelle agricole in senso stretto, ed alla quale deve essere ricondotto, contraddistinguendone il contenuto tipico, la organizzazione ed esecuzione del servizio di ospitalità e di alloggio, che non può che essere fornito attraverso la realizzazione e messa a disposizione di immobili costruiti sul fondo ed adibiti ad uso abitativo durante il temporaneo soggiorno dei clienti (in proposito, opportunamente il D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 3, comma 1, specificava che "la stagionalità della ospitalità agrituristica si intende riferita alla durata del soggiorno dei singoli ospiti"). La esigenza alla quale soddisfano tali "fabbricati destinati ad edilizia abitativa" non ne distrae la funzione tipica, riconosciuta dalla legge, di beni immobili "strumentali" all'esercizio della attività connessa a quella agricola, come è dato desumere dal riconoscimento legislativo del carattere rurale - con conseguente attribuzione della categoria catastale D/10- indistintamente ai "fabbricati destinati all'agriturismo", senza poter quindi distinguersi all'interno di tale categoria, come sembra ipotizzare invece la Agenzia fiscale, tra fabbricati destinati ad attività produttive e fabbricati destinati ad abitazione, differenziando le spese sostenute per la ristrutturazione e manutenzione di tali immobili ai fini della detrazione IVA che rimarrebbe preclusa per i secondi ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis 1, comma 1, lett. i).

La limitazione imposta dalla norma tributaria alla detraibilità dell'imposta sostenuta per le spese di ristrutturazione degli immobili destinati ad uso abitativo, trova infatti giustificazione 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, sicchè - salva la ipotesi di imprese che abbiano quale attività esclusiva o principale la costruzione degli immobili - in questi casi viene meno lo stesso presupposto sul quale si fonda il diritto alla detrazione d'imposta (attraverso il quale si attua il principio della neutralità fiscale) e cioè l'impiego strumentale del bene immobile nell'esercizio dell'attività economica soggetta ad IVA: ne segue che, con riferimento alle spese (di acquisto, locazione, ristrutturazione, manutenzione e gestione) relative ad un bene immobile destinato ad uso abitativo, non si pone la esigenza di traslare il carico economico della imposta per non farlo gravare su soggetti che utilizzano strumentalmente tali beni nell'esercizio della impresa.

Tale essendo la "ratio legis" del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis 1, comma 1, lett. i), occorre quindi distinguere gli immobili "ad uso abitativo" secondo la corrispondente destinazione urbanistica e catastale (che implicano il godimento diretto da parte del consumatore finale), dagli immobili utilizzati invece per l'esercizio della 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), non potendo escludersi per questi ultimi l'applicazione del generale regime, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 19, di detrazione delle spese inerenti che nella specie - imposta relativa alla fattura per costi di ristrutturazione -, non essendo dato ricavare elementi in contrario - come sembra ipotizzare l'Agenzia fiscale - dalla esenzione IVA, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 8 bis, per le operazioni di cessione degli immobili abitativi effettuate da soggetti diversi dalle imprese di costruzione, od esecutrici dei lavori di ristrutturazione ovvero che esercitano la rivendita di beni immobili.

In conclusione il ricorso deve essere rigettato e l'Agenzia fiscale soccombente va condannata alla rifusione delle spese di lite liquidate in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte:

- rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese del presente giudizio liquidate in Euro 3.000,00 per compensi professionali, Euro 200,00 per esborsi, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 3 giugno 2013.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2014