

**CONTRATTI**

**AGRARI**

**TRIBUTI LOCALI**

**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. BIELLI Stefano - Consigliere -

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

Dott. TRICOMI Laura - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 9568-2009 proposto da:

V.E.M., elettivamente domiciliato in ROMA viale PARIOLI 43, presso lo studio dell'avvocato D'AYALA VALVA FRANCESCO, che lo rappresenta e difende con procura notarile del Not. Dr. GUIDO ZUNINO in VALENZA rep. n. 68678 del 30/03/2009;

- 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 la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1/2008 della COMM.TRIB.REG. di TORINO, depositata il 27/02/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 04/11/2014 dal Consigliere Dott. LAURA TRICOMI;

udito per il ricorrente l'Avvocato D'AYALA VALVA che insiste nell'accoglimento;

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

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### Svolgimento del processo

1. A seguito di processo verbale di constatazione relativo ad una verifica generale effettuata nel 2005, l'Ufficio finanziario emetteva nei confronti di V.E.M. gli avvisi di accertamento n. (OMISSIS) e n. (OMISSIS), relativi ad IVA, IRPEF ed IRAP per gli anni di imposta 2002 e 2003, con riferimento all'attività di agriturismo connessa all'attività agricola di coltivazioni miste di cereali ed altri seminativi: a fronte di redditi di impresa dichiarati in perdita per Euro 8.961 per il 2002 ed Euro 2.228 per il 2003, erano stati accertati redditi, rispettivamente, per Euro 32.311 e per Euro 24.900.

I rilievi riguardavano la omessa dichiarazione di sopravvenienze attive relative a contributi in conto capitale ricevuti in base alla L.R. n. 18 del 1999, la omessa contabilizzazione di ricavi derivanti dal riscontro tra le schede tenute per il T.U.L.P.S. e le ricevute e fatture emesse, l'indebita detrazione di costi non inerenti l'attività, per spese straordinarie di ristrutturazione del fabbricato rurale in cui veniva svolta l'attività di agriturismo, del quale il contribuente risultava essere conduttore e non proprietario, ed infine la indebita detrazione di costi non di competenza.

2. I ricorsi proposti dal contribuente, previa riunione, venivano respinti dalla Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria con sentenza n. 101/01/06.

Il giudice di primo grado affermava che le spese di ristrutturazione competevano, salvo patto contrario, al proprietario e non al conduttore, a nulla rilevando l'invocato patto contrario non scritto:

nessun rilievo in merito aveva la circostanza che proprietario del fabbricato rurale fosse la società Onna SRL, della quale era amministratore lo stesso ricorrente V., giacchè i soggetti del contratto di affitto erano evidentemente distinti, e la coincidenza delle cariche nella medesima persona fisica non poteva giustificare la mancanza di una pattuizione scritta.

Quanto alla detrazione dell'IVA sulle spese di ristrutturazione del fabbricato agricolo, aveva ritenuto che competeva all'attività agricola principale, per cui poteva essere esercitata nei modi ordinari solo quando fosse stata esercitata la relativa opzione fiscale, mentre dalla documentazione relativa all'attività agricola principale risultava applicato il regime forfettario di detrazione IVA. 3. Tale decisione era confermata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte con la sentenza n. 01/10/08, depositata il 27.02.08 e non notificata.

In particolare il giudice di secondo grado affermava che "La documentazione prodotta dal contribuente, costituita dall'assenso dei soci della società proprietaria dell'immobile, dalla documentazione prodotta per l'ottenimento dei contributi circa la reale effettuazione dei lavori e l'atto notarile di vincolo per la destinazione dell'immobile all'attività agrituristica non incidono sul punto relativo alla spettanza della detrazione dei costi e dell'IVA per le opere straordinarie di ristrutturazione dell'Immobilabile. L'attività agrituristica è definita dalle leggi di settore quale attività connessa a quella agricola che deve permanere quale attività principale e a cui fa capo l'immobile che ha le caratteristiche del fabbricato rurale in quanto strumentale alla predetta attività agricola". Concludeva sostenendo che le spese di ristrutturazione indebitamente erano state detratte dall'attività agrituristica in quanto il contratto di affitto agrario non presentava alcuna pattuizione che consentisse di escludere la applicazione della disciplina civilistica ex [art. 1621 c.c.](#), che pone le spese per le riparazioni straordinarie a carico del locatore.

Quanto alla detrazione dell'IVA sulle predette spese straordinarie, affermava che non era ascrivibile ad una semplice mancata opzione ma ad una sicura volontà manifestata dal contribuente di utilizzare il

regime forfettario per l'attività agricola, come da intercalare della dichiarazione annuale, che non consentiva ulteriori dubbi sul regime prescelto.

4. Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a dieci motivi, accompagnato da memoria ex [art. 378 c.p.c.](#). Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

### **Motivi della decisione**

1.1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente lamenta la violazione e/o falsa applicazione [dell'art. 1621 c.c.](#) in luogo della [L. n. 203 del 1982, art. 16](#), quale norma speciale [dell'art. 1620 c.c.](#), in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3, che riassume nel seguente quesito di diritto: "Dica Codesta On.le Suprema Corte se sia corretto ritenere che le opere straordinarie pacificamente di potenziamento dell'attività produttiva di un fabbricato rurale funzionale ad attività agrituristica, oggetto di affitto agrario, finanziato, per ciò, con contributi pubblici, siano regolate [dall'art. 1621 c.c.](#), quali spese di "riparazioni straordinarie"; o se, come si ritiene corretto, essendo siffatte opere volte, non già a riparare il fabbricato medesimo per il ripristino e/o il mantenimento della funzionalità produttiva, bensì per il potenziamento di quest'ultima, le stesse debbano essere inquadrate nella fattispecie [L. n. 203 del 1982](#), ex art. 16 disciplinante gli interventi strutturali volti all'aumento della redditività del fabbricato rurale, oggetto di contratto di affitto agrario, con conseguenze giuridiche separate e distinte sulla ripartizione delle spese sul piano contrattuale e, dunque, in ordine alla deducibilità delle stesse".

Secondo il ricorrente il giudice di appello ha errato nel ritenere che le spese di ristrutturazione del fabbricato rientrassero nelle "opere straordinarie di ristrutturazione dell'immobile" sussumendole nella fattispecie nella disciplina di cui [all'art. 1621 c.c.](#), anziché applicare la [L. n. 203 del 1982, art. 16](#), quale norma speciale rispetto [all'art. 1620 c.c.](#), in tema di "miglioramenti, addizioni e trasformazioni" (spese straordinarie e strutturali di incremento della produttività della cosa fruttifera di competenza di "ciascuna delle parti"), con conseguenze giuridiche distinte sul piano della distribuzione delle spese tra le parti contrattuali e, dunque, in ordine alla deducibilità/detraibilità delle stesse sul piano fiscale.

1.2. Il motivo è inammissibile e va respinto.

1.3. Innanzi tutto la censura, in merito alla sussunzione della fattispecie concreta nella pertinente disciplina normativa, trascura di considerare che il diverso ambito applicativo delle disposizioni richiamate presuppone un accertamento in fatto, circa la qualità e la natura degli interventi eseguiti sul fabbricato, la loro funzionalità e rilevanza rispetto all'utilizzo dello stesso, accertamento in fatto che è stato compiuto dal giudice di appello che li ha qualificati come "opere straordinarie di ristrutturazione", riconducendo, quindi, la fattispecie concreta nella disciplina di cui [all'art. 1621 c.c.](#): detta qualificazione in fatto, che si pone in termini ben diversi da quelli prospettati dal ricorrente, non risulta essere stata attinta da critica alcuna.

1.4. Come emerge dal processo verbale di constatazione, riportato nella parte "in fatto" del ricorso, la ditta individuale di V. E.M. esercitava l'attività di agriturismo connessa all'attività agricola principale di coltivazione mista di cereali ed altri seminativi mentre l'attività agrituristica era svolta anche in un fabbricato rurale concesso in affitto dalla società Immobiliare Onna SRL, proprietaria dello stesso.

Nel disputare dei rapporti tra il locatore ed il conduttore, nel presente giudizio, sono state richiamate le seguenti disposizioni normative:

- [l'art. 1621 c.c.](#), utilizzato nella decisione impugnata, disciplina, nell'ambito del contratto di affitto (libro 4, sezione 3 del codice civile) le "Riparazioni" e prevede "Il locatore è tenuto ad eseguire a sue spese, durante l'affitto, le riparazioni straordinarie. Le altre sono a carico dell'affittuario":

- [l'art. 1620 c.c.](#), invocato dal ricorrente, disciplina l'incremento della produttività della cosa" e prevede "L'affittuario può prendere le iniziative atte a produrre un aumento di reddito della cosa, purchè esse non importino obblighi per il locatore o non gli arrechino pregiudizio, e siano conformi all'interesse della produzione". - la [L. n. 203 del 1982](#) (Norme sui contratti agrari), sempre richiamata dal ricorrente, all'art. 16, collocato nel Capo 3 - che disciplina "Altre disposizioni per l'affitto a coltivatore diretto" - riguarda "Miglioramenti, addizioni e trasformazioni" e prevede "(1) Ciascuna delle parti può eseguire opere di miglioramento fondiario, addizioni e trasformazioni degli ordinamenti produttivi e dei fabbricati rurali, purchè le medesime non modifichino la destinazione agricola del fondo e siano eseguite ne rispetto dei programmi regionali di sviluppo oppure, ove tali programmi non esistano, delle vocazioni culturali delle zone in cui è ubicato il fondo. (2) La parte che intende proporre la esecuzione delle opere di cui al comma 1, in mancanza di un preventivo accordo, deve comunicare all'altra parte e all'ispettorato provinciale dell'agricoltura, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, corredata di progetto di massima, la natura, le caratteristiche e le finalità delle opere di cui si chiede l'esecuzione all'altra parte. (...) (6) In caso di dichiarazione negativa o di silenzio, l'affittuario può procedere senz'altro anche se la proposta delle opere di cui al primo comma è stata fatta dal locatore, alla esecuzione delle medesime.

Qualora il proprietario comunichi di voler eseguire direttamente le opere di cui al comma 1 con le eventuali modifiche stabilite dall'ispettorato, deve iniziare ed ultimare le relative opere entro i termini assegnati dall'ispettorato stesso. (7) Se il proprietario non dà inizio alle opere di cui al comma 1 o non le ultimava entro i termini di cui al comma precedente, l'affittuario può eseguirle a sue spese. L'affittuario è tenuto a comunicare, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, al proprietario e all'ispettorato la sua decisione di surrogarsi al locatore nella esecuzione o nel completamento delle opere".

Orbene, la lettura di tali disposizioni rende evidente che la qualificazione delle opere o dei lavori eseguiti, o da eseguirsi (in tema di distinzione tra spese straordinarie ed ordinarie, cfr. Cass. sent. n. 2464/1995) costituisce necessaria premessa della diversa applicazione normativa.

[L'art. 1621 c.c.](#), infatti, provvede a ripartire l'onere delle spese per le riparazioni, spese necessarie e funzionali alla manutenzione e conservazione del bene e delle sue qualità, tra il locatore ed il conduttore in relazione alla loro natura straordinaria o ordinaria (in tema, cfr. Cass. sent. n. 11194/2005).

[L'art. 1620 c.c.](#), che disciplina "le iniziative atte a produrre un aumento di reddito della cosa", consente al conduttore di assumere appunto delle "iniziative" e di sopportarne i relativi costi in ragione del potenziale incremento della produttività della cosa destinato a riverberarsi immediatamente a suo favore.

La [L. n. 203 del 1982](#), art. 16, disciplina l'esecuzione di "opere di miglioramento fondiario, addizioni e trasformazioni degli ordinamenti produttivi e dei fabbricati rurali", che possono essere realizzate sia dal proprietario che dal conduttore, ed al comma 2 prevede che "La parte che intende proporre la esecuzione delle opere di cui al comma 1, in mancanza di un preventivo accordo, deve comunicare all'altra parte e all'ispettorato provinciale dell'agricoltura, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, corredata di progetto di massima, la natura, le caratteristiche e le finalità delle opere di cui si chiede l'esecuzione all'altra parte.", regolando quindi i reciproci obblighi ed in proposito va altresì sottolineato che la CTR ha ribadito anche la mancanza di prova di pattuizioni contrarie tra le parti.

Peraltro il differente ambito applicativo di tali disposizioni è stato confermato anche dalla recente decisione di questa Corte che ha affermato "Deve escludersi che la disciplina di cui alla [L. 3 maggio 1982, n. 203, art. 16](#) - relativa a miglioramenti, addizioni e trasformazioni dei fondi rustici - possa trovare applicazione anche nell'ipotesi in cui l'affittuario o il titolare di un diritto di godimento consimile (come il colono parziario in ipotesi di mancata conversione) esegua riparazioni straordinarie che sarebbero spettate al concedente, ricadendo tale ipotesi nell'ambito di operatività [dell'art. 1577 cod. civ.](#), richiamato dal successivo art. 1621" (Cass. sent. n. 9459/2013).

1.5. Tanto premesso in punto di diritto va rilevato che l'assunto, meramente assertivo, posto dal ricorrente come premessa in fatto del quesito, secondo il quale si tratta di "opere straordinarie pacificamente di potenziamento dell'attività produttiva di un fabbricato rurale funzionale ad attività agrituristica, oggetto di affitto agrario, ... volte, non già a riparare il fabbricato medesimo per il ripristino e/o il mantenimento della funzionalità produttiva, bensì per il potenziamento di quest'ultima" contrasta in modo evidente con l'accertamento in fatto del giudice di appello e non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata sul punto, con immediate ricadute sull'ammissibilità del motivo che risulta anche

privo di autosufficienza in quanto dal ricorso, ed è bene sottolinearlo, non è dato comprendere quali opere in concreto siano state effettivamente eseguite.

2.1. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto di cui agli [artt. 1321 e 1322 c.c.](#), in relazione [all'art. 2723 c.c.](#), ex [art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3, che illustra con il seguente quesito "Dica codesta On.le Corte se, ai sensi del combinato disposto di cui agli [artt. 1321 e 1322 c.c.](#), in relazione [all'art. 2723 c.c.](#), sia legittimo ricercare eventuali patti derogatori alla distribuzione delle spese ex [art. 1621 c.c.](#), facendo esclusivo riferimento al contenuto del contratto;

o se, come si ritiene corretto, la limitazione della ricerca di patti derogatori al contenuto del contratto, anche in presenza delle prove di volontà derogatoria successiva alla stipulazione del contratto valga a disconoscere, concretamente, la libertà contrattuale di integrare in qualsiasi momento il contratto".

Sostiene infatti il contribuente che, anche qualora la fattispecie fosse stata correttamente inquadrata dal giudice di appello nell'ambito [dell'art. 1621 c.c.](#), questi aveva comunque errato nel ritenere che la pattuizione derogatoria ai fini dell'inversione dell'onere delle spese dovesse essere contenuta esclusivamente nel contratto di affitto e nel considerare irrilevante l'assenso dei soci della società concedente, richiesto dall'affittuario.

2.2. Il motivo è inammissibile sotto molteplici profili.

2.3. Innanzi tutto è carente sotto il profilo dell'autosufficienza in quanto quelle che sono definite "manifestazioni di volontà derogatoria da parte dei soci della società locatrice" al regime di cui [all'art. 1621 c.c.](#), non vengono riportate e ciò non consente la verifica della loro collocazione temporale e della effettiva portata delle stesse in vista della corretta qualificazione giuridica, considerato che la questione è posta sotto la veste della interpretazione della volontà contrattuale delle parti.

2.4. Quindi, il quesito si configura come astratto, sulla ampiezza della libertà contrattuale consentita alle parti, e privo di un diretto collegamento con la vicenda in esame, in cui la manifestazione di volontà successiva sarebbe da ascrivere ai soci di una società dotata di personalità giuridica e non alla società parte del contratto: la risposta positiva o negativa al quesito pertanto non risulta assumere alcuna decisiva valenza o ricaduta nel caso concreto.

3.1. Con il terzo motivo il ricorrente lamenta la contraddittorietà della motivazione in ordine ad un fatto controverso, consistente nella sussistenza o meno di patti derogatori rispetto al regime normativo delle spese straordinarie di riparazione ex [art. 1621 c.c.](#), in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 5.

Formula il seguente momento di sintesi "Il fatto controverso consiste nella sussistenza o meno di patti derogatori rispetto al regime delle spese di "riparazioni straordinarie" ex [art. 1621 c.c.](#). Il giudice regionale, sul punto, una volta accertata la sussistenza agli atti del consenso del concedente, prestato all'affittuario al fine di autorizzare i lavori, caricandolo delle spese, peraltro altrimenti non finanziabili a quest'ultimo con contributi pubblici, ha affermato comunque l'insussistenza di patti derogatori, atti ad invertire il carico delle spese rispetto alla regolamentazione ex [art. 1621 c.c.](#)".

3.2. Il motivo è infondato.

3.3. Il ricorrente sembra identificare l'assenso dei soci della società dotata di personalità giuridica, proprietaria dell'immobile, per l'ottenimento dei contributi regionali, con i patti derogatori al regime delle spese straordinarie previsto [dall'art. 1621 c.c.](#), identificazione che, come si è visto, non è stata condivisa dalla CTR: pertanto la motivazione non appare contraddittoria, ma piuttosto non in linea con le aspettative del ricorrente.

Peraltro, sul piano dell'autosufficienza, come già considerato sub 2.3., va rilevato che il ricorrente ha omesso di trascrivere il contenuto degli atti di assenso: ciò non consente a questa Corte alcuna verifica circa l'effettivo contenuto degli stessi ai fini del controllo, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, dell'esame e della valutazione fattane dal giudice del merito, al quale soltanto spetta di individuare le fonti del proprio convincimento e, a tale scopo, valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (ex multis, Cass. nn. 27162/2009, 6288/2011, 13327/2011).

4.1. Con il quarto motivo il ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione del [D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7](#) in combinata lettura con [l'art. 2723 c.c.](#), in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3.

Secondo il ricorrente il giudice di appello ha errato in quanto ha ritenuto irrilevante la prova documentale del patto aggiunto, malgovernando la normativa in tema di prova dei patti aggiunti.

Formula il seguente quesito "Dica Codesta On.le Corte se sia legittimo, ai sensi del [D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7](#) e [art. 2723 c.c.](#) in combinata lettura, escludere la "rilevanza" di un documento atto a provare la sussistenza del consenso del concedente ad invertire l'onere delle spese, in deroga [all'art. 1621 c.c.](#), successivo alla stipula del contratto agrario; o se, ai sensi della predetta norma il giudice debba sempre ritenere rilevante la prova documentale, salvo apprezzarne liberamente e motivamente il contenuto, giacchè, non essendo ammessa, tra l'altro, nel processo tributario la prova testimoniale, escludere la rilevanza di quella documentale equivale a denegare alla parte processuale il diritto a far valere in giudizio le proprie ragioni".

4.2. Con il quinto motivo il ricorrente lamenta la omessa motivazione in ordine al fatto controverso, consistente nella sussistenza o meno di patti derogatori rispetto al regime normativo delle spese straordinarie di riparazione ex [art. 1621 c.c.](#), in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 5.

Formula il seguente motivo di sintesi "Il fatto controverso consiste nella sussistenza o meno di patti derogatori rispetto al regime delle spese di "riparazione straordinarie" ex [art. 1621 c.c.](#). Il giudice regionale ha ritenuto immotivatamente "non incisiva" sulla risoluzione del fatto controverso la documentazione prodotta da contribuente, consistente nella prova dell'assenso del concedente, prestato all'affittuario ad onerarsi dei lavori di potenziamento strutturale del fabbricato rurale, a quest'ultimo finanziate con contributi pubblici".

4.3.1. I motivi quarto e quinto possono essere trattati congiuntamente perchè censurano il medesimo passaggio motivazionale e vanno dichiarati inammissibili sotto differenti profili.

4.3.2. Innanzi tutto va rilevato che, contrariamente a quanto affermato nel quarto motivo di ricorso che non coglie la ratio decidendi, la CTR non ha ritenuto irrilevante la prova documentale, ma ne ha valutato il contenuto, ritenendo però che lo stesso non era tale da incidere sulla regolamentazione delle spese prevista [dall'art. 1621 c.c.](#): questo si desume dallo sviluppo argomentativo della CTR, rispetto al quale la censura avrebbe dovuto essere motivazionale.

4.3.3. Ciò considerato, va osservato tuttavia che il vizio motivazionale proposto sul punto con il quinto motivo pecca sul piano dell'autosufficienza.

4.3.4. Il ricorrente non riproduce, nemmeno nei passi più significativi, la documentazione prodotta circa i pretesi patti (come già rilevato sub 2.3.), limitandosi a definirne il contenuto, di talchè non consente a questa Corte di apprezzare la fondatezza del motivo e di cogliere i passaggi contenuti nei documenti stessi che risultino idonei, secondo la sua prospettazione, a supportare la tesi della sussistenza di manifestazioni di volontà qualificabili come "patti derogatori" al regime di cui [all'art. 1621 c.c.](#) e riconducibili alla volontà della società a RL proprietaria dell'immobile.

5.1. Con il sesto motivo il ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione dell'[art. 75 del TUIR](#), in relazione al combinato disposto di cui agli [artt. 1620 e 1621 c.c.](#), in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 5.

Secondo il ricorrente la CTR ha errato nel ritenere che l'eventuale violazione delle disposizioni civilistiche abbia rilevanza fiscale.

Formula il seguente quesito "Dica Codesta On.le Corte se sia legittimo, ai sensi dell'[art. 75 vecchio TUIR](#), ritenere ineducibili le spese straordinarie di ristrutturazione del fabbricato rurale, ex [art. 1621 c.c.](#), anche se incontestatamente finalizzate ad incrementare la produttività della cosa fruttifera, ex [art. 1620 c.c.](#); o se siffatta interpretazione sia, come si ritiene corretto, poco rispettosa del canone ermeneutico di cui [all'art. 53 Cost.](#), il quale a prescindere dalle pattuizioni contrattuali tra concedente ed affittuario, impone di riconoscere le spese strutturali, effettivamente sostenute dall'imprenditore e funzionali, in primis, al potenziamento dell'attività produttiva della cosa fruttifera e, dunque, all'incremento dei redditi".

5.2. Appare opportuno, anche in ragione dei motivi che di seguito verranno esaminati, ricordare che l'attività agrituristica è soggetta ad un regime fiscale speciale - diverso da quello previsto per la attività agricola principale -, sia per le imposte dirette, che per l'IVA, al quale l'imprenditore può derogare, optando per il regime ordinario.

La [L. n. 413 del 1991, art. 5](#) (applicabile *ratione temporis*) così recita: "i. soggetti, diversi da quelli indicati al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917](#) e successive modificazioni, art. 87, comma 1, lett. a) e b) che esercitano attività di agriturismo di cui alla [L. 5 dicembre 1985, n. 730](#), determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti con l'esercizio di tale attività, al netto della imposta sul valore aggiunto, il coefficiente di redditività del 25 per cento.

2. I soggetti che esercitano attività di agriturismo di cui alla [L. 5 dicembre 1985, n. 730](#), determinano l'imposta sul valore aggiunto riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni.

3. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi delle disposizioni del presente articolo, esercitando l'opzione nella dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto per l'anno precedente; l'opzione ha effetto anche per la determinazione del reddito e deve essere comunicata all'ufficio delle imposte dirette nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi per l'anno precedente. Le opzioni sono vincolanti per un triennio".

Va rimarcato che, ai fini delle imposte sui redditi, l'impresa agrituristica non è compresa tra le attività agricole menzionate dal [D.P.R. n. 917 del 1986, art. 32, comma 2](#); di conseguenza, è assoggettata alle norme fiscali che disciplinano il reddito di impresa ([artt. 55 e seguenti del Tuir](#)).

Anche ai fini IVA l'esercizio dell'attività agrituristica non rientra nel regime speciale previsto dal [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34](#) per i produttori agricoli.

Perciò, in caso di esercizio congiunto dell'attività agricola (con applicazione del regime speciale di cui all'art. 34 cit.) e dell'attività agrituristica in regime forfetario, l'imprenditore agricolo è obbligato a tenere la contabilità separata ed il passaggio di beni dall'attività agricola a quella agrituristica (cd.

"passaggi interni") deve essere fatturato separatamente e registrato in registri separati ai sensi del [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36, commi 4 e 5](#); le liquidazioni periodiche Iva devono essere separate;

le due attività devono essere inserite in distinti quadri della dichiarazione annuale Iva. Naturalmente l'obbligo di contabilità separata vige anche quando i regimi prescelti siano uno forfetario e l'altro ordinario 5.3. Tanto premesso sul piano normativo, va rilevato che il motivo è inammissibile perchè non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata.

5.4. Il ricorrente dimentica che la CTR, nel caso in esame, in premessa ha affermato che l'immobile, avente le caratteristiche del fabbricato rurale, continuava a fare capo all'attività agricola principale, (fol. 4 della sentenza), con statuizione che non è stata oggetto di censura, e quindi, in modo inconciliabile con tale statuizione, il ricorrente considera acclarata la inerenza delle spese all'attività agrituristica, affermando apoditticamente che sono "incontestatamente finalizzate ad incrementare la produttività della cosa fruttifera, ex [art. 1620 c.c.](#)", ed oblitera che tale ultima circostanza non è stata nemmeno positivamente accertata in sede di merito (v. sub 1.1. e ss). In proposito giova ricordare che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili (cfr. Cass. sent. n. 21184 del 08/10/2014).

5.5. In punto di diritto, è opportuno rammentare che questa Corte, anche quando ha riconosciuto la deducibilità, ai sensi del [D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75](#), delle spese sostenute per la ristrutturazione dell'immobile utilizzato per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale e ad essa strumentale, senza che possa essere considerata ragione ostativa la circostanza che il predetto non fosse di proprietà dell'impresa, ma da essa condotto in locazione, e dunque rilevando che i costi per la ristrutturazione fossero stati sostenuti al fine della realizzazione del miglior esercizio dell'attività imprenditoriale e dell'aumento della redditività e risultassero dalla documentazione contabile (Cass. sent. n. 13327/2011),

si è fondata sull'accertamento in fatto, compiuto dal giudice di merito, secondo il quale le spese di cui trattavasi erano state sostenute "per il riordino e la ristrutturazione del locale" ed esse erano "certamente collegabili allo svolgimento dell'attività imprenditoriale": tale circostanza nel caso in esame non ricorre, in quanto la CTR ha ricondotto le spese all'attività agricola principale e non già all'attività agrituristica.

Questo ricordato orientamento di legittimità, peraltro, si contrappone ad altro più restrittivo, che afferma l'indeducibilità dal reddito di una società di persone e, conseguentemente, dei soci, dei costi di manutenzione straordinaria di un immobile condotto in locazione, in quanto privi di requisito dell'inerenza all'attività d'impresa richiesto dal [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, comma 5](#), (testo temporalmente applicabile alla fattispecie, ora art. 109 stesso D.P.R.), non essendo ravvisabile la correlazione tra la spesa od il costo sostenuti e l'esercizio effettivo dell'attività economica dell'imprenditore, richiesta dalla norma, in quanto il beneficiario ultimo dei miglioramenti apportati all'immobile condotto in locazione mediante spese di manutenzione straordinaria, rimane esclusivamente il locatore, anche in base ai principi normativi che regolano il contratto di locazione ([artt. 1576, 1609 e 1621 cod. civ.](#)), i quali prevedono che le riparazioni straordinarie rimangono a suo carico, sicchè il conduttore ben può ottenerne il rimborso (Cass. sent. n. 6936/2011; cfr. conf. Cass. sent. n. 2929/2006 in tema di attività alberghiera svolta in immobile condotto in locazione).

6.1. Con il settimo motivo il ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione del [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19](#), in relazione al combinato disposto di cui agli [artt. 1620 e 1621 c.c.](#), in relazione all'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3.

Formula il seguente quesito "Dica Codesta On.le Corte se sia legittimo, ai sensi del D.Lgs. n. 633 del 1972, art. 19 ritenere indetraibili le spese straordinarie di ristrutturazione del fabbricato rurale, ex [art. 1621 c.c.](#), anche se incontestatamente finalizzate ad incrementare la produttività della cosa fruttifera, ex [art. 1620 c.c.](#); o se siffatta interpretazione sia, come si ritiene corretto, poco rispettosa del canone ermeneutico di cui [all'art. 53 Cost.](#), il quale a prescindere dalle pattuizioni contrattuali tra concedente ed affittuario, impone di riconoscere le spese strutturali, effettivamente sostenute dall'imprenditore e funzionali, in primis, al potenziamento dell'attività produttiva della cosa fruttifera e, dunque, all'incremento dei redditi".

6.2. Il motivo è inammissibile perchè non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata.

6.3. Il giudice di appello, infatti, non ha escluso la detraibilità dell'IVA sulle spese sostenute, ma, dopo avere affermato che "L'attività agrituristica è definita dalle leggi di settore quale attività connessa a quella agricola che deve permanere quale attività principale e a cui fa capo l'immobile che ha le caratteristiche del fabbricato rurale in quanto strumentale alla predetta attività agricola" (fol. 4 della sentenza) - così riconducendo l'immobile all'attività agricola principale con statuizione che non è stata oggetto di censura -, ha individuato il regime di detrazione dell'IVA applicabile con quello forfettizzato disciplinato dal [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34](#) (Regime speciale per i produttori agricoli) nei termini che seguono "La detrazione dell'IVA sulle predette spese straordinarie non è ascrivibile ad una semplice mancata opzione ma ad una sicura volontà manifestata dal contribuente di utilizzare il regime forfettario per l'attività agricola, come da intercalare della dichiarazione annuale, che non consente ulteriori dubbi sul regime prescelto" (fol. 5 della sentenza).

6.4. Pertanto i riferimenti giurisprudenziali proposti dal ricorrente secondo i quali "In materia di IVA, l'affittuario di fondi rustici - il quale, surrogandosi al proprietario, è legittimato ad eseguire i relativi miglioramenti - ha il diritto di portare in detrazione l'imposta assolta sulle spese di ristrutturazione degli edifici rurali compresi nell'azienda agricola condotta in affitto, non rilevando che egli non ne sia proprietario, nè potendo il proprietario del fondo essere considerato come destinatario o consumatore finale dei lavori di ristrutturazione dei fabbricati rurali costituenti beni destinati all'esercizio dell'attività agrituristica" (Cass. sent. n. 10079/2009, conf. sent. n. 3544/2010), non appaiono pertinenti nel caso in esame, in quanto sulla scorta di una equivoca ed irrisolta confusione tra i regimi fiscali applicabili, il ricorrente trascura di considerare che il ragionamento argomentativo della CTR si fonda sulla premessa - immune da censure della parte privata - della riconducibilità dell'immobile rurale all'attività agricola principale, con le necessarie conseguenze sul piano fiscale, attesi i differenti regimi applicabili all'attività agricola e quella agrituristica, ma non perviene alla negazione del diritto alla detrazione (v. sub 5.2.) 7.1. Con l'ottavo motivo il ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione dell'[art. 75 del TUIR](#), in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3.



Secondo il ricorrente la CTR ha falsamente applicato l'[art. 75 del TUIR](#), laddove ha ritenuto che il recupero a tassazione tra le sopravvenienze attive dei contributi pubblici finalizzati al potenziamento dell'attività produttiva non fosse significativo ai fini fiscali e, dunque, non comportante, come sostenuto dal contribuente, la necessità di ricercare e sottoporre a tassazione il reddito in tutte le sue componenti, attive e passive.

Formula il seguente quesito "Dica Codesta On.le Suprema Corte, se sia legittimo, ai sensi dell'[art. 75 vecchio TUIR](#), ritenere che i contributi pubblici, ex art. 55, comma 3, lett. b) vecchio [TUIR](#), concorrano alla formazione del reddito, al contempo escludendo che vi concorrano, altresì, i pertinenti costi sostenuti dall'azienda nel relativo esercizio; o se, una siffatta impostazione, come si ritiene corretto, sia poco rispettosa della norma denunciata, la quale impone all'amministrazione finanziaria la ricerca e la tassazione del "reddito", tenendo conto sia delle componenti positive che delle componenti negative, quale corollario [dell'art. 53 Cost.](#)".

7.2. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza e va respinto.

7.3. Innanzi tutto va affermato che il motivo appare particolarmente oscuro ed assertivo circa la riferibilità delle sopravvenienze attive, da un lato, e dei costi, dall'altro, all'attività agrituristica e/o a quella agricola, alla luce di quanto chiarito sub 5.1. e ss. in merito ai differenti regimi fiscali ed agli obblighi contabili che discendono a carico dell'imprenditore che operi nei due settori. Non va poi dimenticato che, in tema di imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili (cfr. Cass. sent. n. 21184 del 08/10/2014).

Quindi va segnalato che il motivo appare anche carente sul piano della autosufficienza, poichè è omessa la specifica indicazione delle spese sostenute e la illustrazione della corrispondenza ai requisiti di deducibilità di legge, eventualmente fatti valere nelle fasi di merito del giudizio.

8.1. Con il nono motivo il ricorrente lamenta la violazione del [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34](#), in luogo della [L. n. 413 del 1991, art. 5, comma 3](#), in combinato disposto con il [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36](#) in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3.

Sostiene il ricorrente che la CTR ha errato nel ritenere che, in quanto l'attività agrituristica deve dirsi connessa all'attività agricola, "la volontà manifestata dal contribuente di utilizzare il regime forfettario per l'attività agricola, come da intercalare della dichiarazione annuale, ... non consente ulteriori dubbi sul regime prescelto" in quanto in tal modo ha denegato all'attività agrituristica l'autonomia e diversa regolamentazione fiscale che viceversa spetta alla stessa [L. n. 413 del 1991](#), ex art. 5, comma 3, non essendo viceversa meramente sussumibile nel "regime speciale per i produttori agricoli" [D.P.R. n. 633 del 1972](#), ex art. 34.

Formula il seguente quesito "Dica Codesta On.le Suprema Corte, se, ai sensi del [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 34](#) sia legittimo ritenere l'attività agrituristica assorbita dall'attività agricola e, dunque, regolata dal regime fiscale forfettario scelto per quest'ultima; o se, come si ritiene corretto, la regolamentazione fiscale dell'attività agrituristica sia prevista in via disgiunta ed autonoma dal combinato disposto di cui al [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36](#) in luogo della [L. n. 413 del 1991, art. 5, comma 3](#), con la conseguenza che, una volta optato per il regime ordinario in relazione a quest'ultima, le relative operazioni imponibili passive inerenti, siano normalmente deducibili ex art. [75 TUIR](#) e [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19](#)".

8.2. Il motivo è infondato e va respinto.

Il giudice di appello, come è evidente dalla lettura della sentenza, non ha affatto ritenuto l'attività agrituristica assorbita dall'attività agricola e regolata dal regime fiscale prescelto per quest'ultima, come è già stato già chiarito sub 6.3. e ss., ai cui argomenti si rinvia, ma ha ritenuto che il fabbricato rurale rientrasse nell'attività agricola principale.

9.1. Con il decimo motivo il ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione della [L. n. 413 del 1991, art. 5, comma 3](#), in combinato disposto con il [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36](#), con riferimento [all'art. 2135 c.c.](#), in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3.

A parere del ricorrente, in ogni caso, la CTR avrebbe fatto malgoverno della normativa escludendo la detraibilità dei costi sostenuti per la ristrutturazione del fabbricato rurale, perchè ritenuti necessariamente inerenti all'attività agricola "che deve permanere quale attività principale", in quanto ha ritenuto che il vincolo di connessione dell'attività agrituristica con l'attività agricola comporta necessariamente che il fabbricato, perchè rurale, sia attratto dall'attività agricola e, dunque, inerente a quest'ultima.

Secondo il ricorrente il requisito della connessione tra attività agricola ed attività agrituristica ex [art. 2135 c.c.](#), comma 3, così come non impedisce che le due attività siano fiscalmente separate, allo stesso modo non può impedire di riconoscere l'inerenza delle spese di ristrutturazione del fabbricato rurale strumentale all'attività agrituristica, secondo le regole fiscali proprie di questa attività.

Formula il seguente quesito "Dica Codesta On.le Suprema Corte, ai sensi del combinato disposto di cui alla [L. n. 413 del 1991](#), art. 5, comma 3, con il [D.P.R. n. 633 del 1972](#), art. 36, se, sulla base della mera connessione dell'attività agrituristica con l'attività agricola, ex [art. 2135 c.c.](#), comma 3, sia legittimo attrarre all'attività agricola, piuttosto che all'attività agrituristica, i costi sostenuti per la ristrutturazione del fabbricato rurale, ove si svolge esclusivamente l'attività agrituristica (come da accertamento in fatto), escludendone, di conseguenza, la detraibilità in relazione a quest'ultima separata attività in regime ordinario; o se, come si ritiene corretto, considerata la separazione contabile e fiscale delle suddette attività, le spese de quibus, incontestatamente ed esclusivamente strumentali all'attività agrituristica debbano seguire il regime prescelto per quest'ultima attività, con conseguente legittima detrazione dei relativi costi nei modi ordinari".

9.2. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza.

9.3. Osserva la Corte che, sul piano puramente teorico, il ricorrente giustamente fa rilevare, in buona sostanza, che le attività, agricola ed agrituristica possono insistere sui medesimi beni strumentali, con finalità, tempi o modalità di uso differenti e che ciò non deve pregiudicare i diritti dell'imprenditore contribuente ad un trattamento fiscale adeguato all'attività svolta ed alle sue capacità contributive. In concreto però ciò presuppone il corretto coordinamento delle due attività da parte dell'imprenditore, il quale è tenuto ad operare delle scelte fiscali preventive certe ed oggettive, proprio perchè svolge una pluralità di attività economiche organizzate, soggette anche al rispetto di specifiche regole contabili che consentano di ricondurre in modo oggettivo i beni strumentali, di volta in volta, all'attività agricola ovvero a quella agrituristica.

Orbene nel caso in esame, il ricorrente nel censurare la decisione del giudice di appello si limita, di nuovo, a proporre una serie di argomentazioni giuridiche astratte sul presupposto - meramente assertivo - della incontestabile ed esclusiva strumentalità all'attività agrituristica delle spese di cui si discute nel presente giudizio, presupposto che tuttavia, per le ragioni già esposte in precedenza (v. sub 5.4. e 6.3.), non trova alcuna conferma nella decisione impugnata.

10.1. Conclusivamente il ricorso va rigettato su tutti i motivi, infondati il terzo e il nono, inammissibili tutti gli altri.

10.2. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vanno liquidate a favore della Agenzia delle entrate nella misura stabilita in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte di cassazione, rigetta il ricorso, infondati i motivi terzo e nono ed inammissibili tutti gli altri;

condanna il ricorrente alla refusione delle spese del giudizio di legittimità che liquida nel compenso di Euro 5.200,00=, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 4 novembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 27 marzo 2015