

## Attività agricola e agrituristica con distinti regimi fiscali. Opere di ristrutturazione di fabbricati rurali strumentali Inerenza dei costi

Cass. Sez. Trib. 28 febbraio 2019, n. 5954 - Cirillo, pres.; Fracanzani, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. M.B.M. (avv. Scoccini). (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Toscana 10 luglio 2012)

*L'impresa che esercita contemporaneamente sia l'attività agricola che quella agrituristica ed abbia optato, ai fini IVA, per distinti regimi fiscali, quello ordinario per l'impresa agricola, con deduzione analitica, e quello della detrazione forfetaria nella misura del 50 per cento dell'IVA sulle fatture emesse per l'attività agrituristica, deve, nel caso di interventi di miglioria sui fabbricati destinati ad uso agriturismo, imputare i costi sostenuti a quest'ultima attività e non a quella agricola stante in principio dell'inerenza.*

(Omissis)

### FATTO

Il contribuente conduce un'azienda agricola con complementare attività di agriturismo a far data dal dicembre 2002 giusto contratto di affitto di fondo rustico in (omissis).

In ragione della duplice attività - con imprese distinte seppur complementari - ha optato per distinti regimi fiscali, secondo la disciplina agevolativa prevista per questo tipo di attività: nello specifico, l'impresa agricola soggiace al regime ordinario, con deduzione analitica, mentre l'attività agrituristica è regolata dalla detrazione a forfait nella misura del 50 per cento dell'IVA sulle fatture emesse, irrilevanti quelle subite.

Da un controllo sugli anni di imposta 2004, 2005, 2006 è emerso che siano stati sostenuti e contabilizzati come attività agricola dei costi per la ristrutturazione e la miglioria di immobili rurali adibiti ad attività di agriturismo. Per conseguenza, l'Ufficio ha contestato l'inerenza dei costi all'attività agrituristica e non a quella agraria, donde una errata contabilizzazione dei costi che non potevano essere portati a deduzione, considerando altresì non detraibile l'IVA assolta per tali costi, non inerenti all'impresa agraria.

Evocato su ricorso del contribuente, il giudice di prossimità non ne apprezzava le ragioni, ritenendo che la destinazione urbanistica ed edilizia - pacificamente rurale - degli edifici non comporta un'automatica attrazione al regime fiscale agrario di ogni lavoro che vi sia svolto, occorrendo valutare l'inerenza dei costi che, nel caso di specie, erano di miglioria dell'attività agrituristica.

Interponeva appello il privato soccombente, vedendo riformata la sentenza di primo grado sulla motivazione del carattere fondamentalmente complementare dell'attività agrituristica rispetto a quella agraria e sulla ritenuta destinazione agricola degli edifici dove erano stati svolti i lavori, dedicati ad abitazione di un operario, a magazzino e cantina. Donde erano annullati i provvedimenti impositivi di recupero a tassazione per IVA indeducibile ed i conseguenti provvedimenti sanzionatori.

Avverso la sentenza della Commissione territoriale, propone ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria, cui replica il contribuente con puntuale controricorso, interponendo altresì ricorso incidentale (autonomo).

### DIRITTO

Con il primo motivo di gravame si lamenta violazione e/o falsa applicazione del d.p.r. n. 633 del 1972, artt. 19 e 36, nonché della legge n. 413 del 1991, art. 5, in parametro all'art. 360 del codice di rito civile, comma 1, n. 3, ove, nella sostanza, il patrono erariale contesta un'indebita sovrapposizione delle diverse discipline applicabili alle due attività - agrituristica ed agricola - gerite con contabilità separata.

Con il secondo motivo si solleva insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi al fine del decidere, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, rilevando come - sul profilo determinate, cioè la natura delle spese sostenute e la loro riconducibilità ad una o all'altra delle due attività contabilmente separate - il giudice di merito non abbia accertato la destinazione dell'immobile, né verificato la natura dei lavori in rapporto al loro scopo, sovrapponendo (e mescolando) le due attività.

I due motivi possono essere trattati congiuntamente, stante la loro evidente connessione.

In altri termini, movendo da diversi profili, si eccepisce che la qualificazione agricola degli edifici ed il carattere complementare dell'attività agrituristica abbia illegittimamente attratto alla contabilità dell'impresa agricola (con IVA esposta deducibile) anche i costi sostenuti per l'attività agrituristica, il cui regime fiscale ammette solo l'abbattimento forfetario del 50 per cento dell'IVA sulle fatture attive emesse per servizi (di refezione, di alloggio, di vendita prodotti), ma non per quelle passive, relative a costi sostenuti.

Dalla lettura della sentenza qui gravata (secondo capoverso della parte motiva) si desume che il convincimento del giudice territoriale deriva dal carattere agricolo della destinazione degli edifici su cui sono stati svolti i lavori e (terzo e quinto periodo, seconda pagina della motivazione) da una loro vocazione agrituristica non attuale e addirittura eventuale.

Ai fini del decidere non è conferente il richiamo di parte contribuente (pag. 3 controricorso) a precedenti di questa Corte in ordine al carattere ancillare dell'attività agrituristica, che qui non è revocato in dubbio.

All'opposto, merita sottolineare l'autonomia fra la categoria catastale in cui è allibrato un immobile, la destinazione urbanistica ed edilizia che gli viene impressa dallo strumento di pianificazione territoriale, l'eventuale vincolo storico, artistico o ambientale che lo grava ed il regime fiscale dei contratti che lo hanno per oggetto o che - non avendolo ad oggetto - lo riguardano, quali appunto i contratti di lavori di ristrutturazione o miglioramento funzionale.

In tale ottica, il criterio guida resta il principio dell'inerenza dei costi con l'attività di impresa, quale disegnata dall'ampia discrezionalità di cui gode l'imprenditore. È quindi un giudizio di collegamento logico quello che viene richiesto prima ai verificatori e poi al giudice tributario, da rendersi oggettivo tramite un logicamente argomentato bilanciamento delle emergenze probatorie.

La stessa libera scelta dell'imprenditore di gestire due attività sugli stessi beni (fondo, corpi di fabbrica) organizzandoli in due aziende diverse, con diversa contabilità e diverso regime di deduzione dell'IVA passiva assolta, impedisce ogni automatica sovrapposizione e richiede l'analisi dell'inerenza dei costi sostenuti, non tanto sul bene, ma a favore dell'impresa.

A tali principi non si è attenuta la sentenza qui gravata.

In questo, dai documenti contabili analizzati nei provvedimenti di ripresa a tassazione (e compiutamente riportati nel corpo del ricorso ai fini dell'autosufficienza del motivo) emerge chiaramente trattarsi di opere connesse all'attività ricettiva che è propria dell'agriturismo e non dell'impresa agricola: lavori per piscina, progettazione e realizzazione alloggi da destinare ad attività agrituristica, da potenziare e migliorare, come si evince anche dai titoli edilizi presentati ai competenti uffici comunali. Non si tratta all'evidenza di costi teleologicamente orientati ad attività di impresa agricola, né quindi iscrivibili tra i costi di questa e passibili di deduzione IVA.

Ne consegue che il ricorso principale e fondato, la sentenza dev'essere cassata, con rinvio al giudice di merito perché accerti l'inerenza dei singoli costi e li riferisca alla corretta contabilità di ciascuna delle due imprese.

Occorre ora esaminare il ricorso incidentale, con cui viene censurata la compensazione delle spese, con motivazione ritenuta insussistente e comunque in violazione del principio di ristoro totale della parte vittoriosa. L'accoglimento del ricorso principale e la conseguente cassazione della sentenza gravata con rinvio al giudice di merito rende priva di interesse una pronuncia sulle spese di un giudizio che dev'essere rifatto.

Il ricorso incidentale resta quindi assorbito.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia il giudizio alla C.T.R. per la Toscana, cui demanda anche la regolazione delle spese della presente fase del giudizio.

*(Omissis)*

## Attività agricola e agrituristica con distinti regimi fiscali. Opere di ristrutturazione di fabbricati rurali strumentali Inerenza dei costi

Gli immobili destinati all'esercizio delle attività agrituristiche, svolte in modo conforme a quanto disposto dalla legge n. 96/2006<sup>1</sup>, rientrano nel novero dei cosiddetti fabbricati «rurali» strumentali, ai sensi dell'art. 9, comma 3 *bis*. del d.l. n. 557/1993<sup>2</sup>.

A tale riguardo, l'art. 3, comma 1, della citata legge del 2006, recante disposizioni per l'utilizzazione di locali per attività agrituristiche, dispone che *«Possono essere utilizzati per attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti nel fondo (...). I locali utilizzati ad uso agrituristico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali. (...).»*

Da quanto sopra, consegue che gli immobili da classare nell'apposita categoria speciale D/10, istituita con d.p.r. n. 139/1998, in funzione dell'attività agrituristica in essi espletata, sono sia quelli aventi caratteri di ruralità, in quanto immobili propriamente strumentali all'attività agricola (è il caso di locali adibiti ad un utilizzo ricettivo nella stessa abitazione dell'imprenditore agricolo), sia eventuali altri immobili ricompresi all'interno dell'azienda agricola, trasformati o costruiti *ex novo*, destinati segnatamente alla ricezione ed ospitalità dei clienti nell'ambito dell'attività agrituristica. L'inclusione di tale attività tra quelle «connesse» al settore agricolo, pertanto, fa sì che gli immobili in questione possano definirsi, in senso lato, «strumentali».

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria<sup>3</sup>, si ritengono comunque compatibili con l'attività agrituristica, ed in genere con la ruralità dell'immobile, la destinazione residenziale, cui è attribuita una delle

<sup>1</sup> L'art. 2 della legge n. 96/2006 definisce le attività agrituristiche quelle che hanno quale finalità la «ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del codice civile, 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.

Rientrano fra le attività agrituristiche:

- a) dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori;
- b) somministrare pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, ivi compresi i prodotti a carattere alcolico e superalcolico, con preferenza per i prodotti tipici e caratterizzati dai marchi DOP, IGP, IGT, DOC e DOCG o compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agroalimentari tradizionali;
- c) organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescolta di vini, alla quale si applica la l. 27 luglio 1999, n. 268;
- d) organizzare, anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa, attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonché escursionistiche e di ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale.

<sup>2</sup> L'art. 9, comma 3 *bis*, prevede che, ai fini fiscali, deve riconoscersi carattere di ruralità alle «costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;
- e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96;
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g) alle persone addette all'attività di alloggio in zona di montagna;
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228;
- j) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso».

<sup>3</sup> Agenzia del Territorio, circolare n. 4/2006, prot. n. 36338 del 16 maggio 2006.

categorie del gruppo A (abitazioni)<sup>4</sup> e gli immobili con classamento nelle categorie C/2 (magazzini e locali di deposito), C/3 (laboratori), C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse) e C/7 (tettoie chiuse od aperte), per i quali, si ritiene, che per il loro adattamento (trasformazione) all'attività in oggetto sia comunque necessaria la presentazione di una domanda di «variazione di destinazione d'uso» (a mezzo procedura DOCFA), con conseguente riclassamento dell'immobile; operazione finalizzata, altresì, all'inserimento, negli atti del catasto, dell'apposita «annotazione» di ruralità<sup>5</sup>, accertata dai competenti uffici provinciali dell'Agenzia delle Entrate/Territorio<sup>6</sup>.

Ai fini fiscali e segnatamente dell'IVA, l'esercizio dell'attività di agriturismo non può essere ricondotta nell'ambito del regime forfetario previsto dall'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 (regime speciale per i produttori agricoli) in quanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate<sup>7</sup>, «*seppur complementare a quella agricola, ha natura completamente diversa ed il suo svolgimento non consente di qualificare l'impresa come «impresa agricola mista» per cui le due attività vanno, quindi, considerate separatamente ai sensi dell'art. 36 del citato decreto*».

Che sia un'attività «distinta» da quella agricola è desumibile, fra l'altro, dal fatto che soggiace, quanto ad autorizzazioni e rispetto delle norme igienico sanitarie (artt. 4 e 5 della richiamata legge n. 96/2006), ad una disciplina analoga a quella dei pubblici servizi<sup>8</sup> che rende, quindi, l'attività medesima del tutto autonoma rispetto a quella principale.

In senso conforme, l'art. 36, comma 4, del d.p.r. n. 633/1972 il quale prevede, nei confronti di coloro che esercitano l'attività agricola contestualmente con altre attività o imprese, l'applicazione dell'imposta in modo separato, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al volume di affari di ciascuna di esse. In questo caso il contribuente possiede un unico numero di partita IVA, ma dovrà avere due numerazioni diverse per la fatturazione, tenere registri IVA separati e effettuare le liquidazioni d'imposta in modo separato.

Il produttore agricolo può comunque optare per l'applicazione nel modo ordinario (consistente nel detrarre dall'IVA sulle vendite l'imposta sostenuta per gli acquisti); come chiarito dall'Amministrazione finanziaria<sup>9</sup>, se per entrambe le attività (agricola e agrituristica) il contribuente ha optato per l'applicazione del regime ordinario non sarà necessaria la separazione dell'attività.

Per le imprese che svolgono l'attività di agriturismo, secondo i canoni previsti dalla (*ex*) legge n. 730/1985<sup>10</sup>, l'art. 5, comma 2, della legge n. 413/1991 riconosce un regime particolare, «forfetario», che

<sup>4</sup> L'accorpamento del locale ad uso agriturismo nell'ambito del complesso residenziale pone particolari problemi dovuti alle limitazioni imposte dal d.m. 2 agosto 1969, richiamato dall'art. 9, comma 3, lett. e) del d.l. n. 557/1993, che prevedono, per le case di abitazione, una superficie utile complessiva non eccedente 240 mq.; superata tale soglia, l'abitazione perde la ruralità per cui si ritiene utile procedere, in questi casi, ad un frazionamento separando «catastalmente» le due unità immobiliari.

<sup>5</sup> D.m. 26 luglio 2012 e circolare Agenzia delle Entrate/Territorio n. 2 del 7 agosto 2012: «*gli Uffici provinciali dovranno prestare particolare attenzione al controllo delle dichiarazioni di nuova costruzione o di variazione delle unità immobiliari "rurali" presentate, con procedura DOCFA, secondo quanto previsto dal citato d.m. 14 settembre 2011. In particolare, se è stato proposto il classamento in categoria A/6 è necessario, in sede di verifica, attribuire il classamento nella categoria del gruppo A più appropriata in base alle caratteristiche oggettive del fabbricato e apporre, laddove ne sussistano i presupposti, la corrispondente annotazione riguardante il carattere di ruralità. Analoghe considerazioni possono essere svolte per le unità immobiliari strumentali all'attività agricola, non censibili nella categoria speciale D/10, ma inquadrabili in uno dei gruppi delle categorie ordinarie e per questo censibili in tali categorie (C/2, C/6, etc.)*».

<sup>6</sup> Va da sé che qualora vengano meno i requisiti di ruralità che caratterizzano l'attività agrituristica, presi a riferimento per l'attribuzione della categoria D/10, i soggetti titolari iscritti in catasto hanno l'obbligo di presentare specifica dichiarazione di variazione, al fine di non incorrere nelle sanzioni previste dalla legge.

<sup>7</sup> Risoluzione ministeriale n. 360945 del 13 aprile 1977.

<sup>8</sup> Il T.A.R. Lombardia - Brescia, Sez. I 6 maggio 2015, n. 628, in *www.giustizia-amministrativa.it*, 2015, ha, ad esempio, equiparato, ai fini della T.A.R.I. (tassa rifiuti), l'attività di agriturismo a quella turistico alberghiera, con o senza ristorazione, evidenziandone la comunanza non solo ai fini dell'ospitalità e ricezione ma anche per quanto riguarda il rispetto di tutte quelle norme tipiche della ricezione medesima. Va comunque sottolineato che il Consiglio di Stato, con sentenza 17 gennaio 2019, n. 1162, *ivi*, 2019, ha, in parte, rivisto quanto sostenuto dal T.A.R., sottolineando che spetta comunque al Comune adottare nel regolamento criteri secondo una logica che faccia ricorso ad un uso proporzionato, ragionevole e adeguato della discrezionalità tecnico-amministrativa.

<sup>9</sup> Agenzia delle Entrate, circolare ministeriale n. 7 del 10 febbraio 1992.

<sup>10</sup> La legge n. 730/1985 è stata abrogata e sostituita dalla legge n. 96/2006.

consente di determinare l’IVA sottraendo all’imposta relativa alle operazioni imponibili una detrazione forfettaria pari al 50 per cento di quest’ultime; questo regime (forfetario) rappresenta, quindi, il regime IVA naturale per le imprese agrituristiche.

Le disposizioni sopra riportate sono state oggetto di analisi in quelle controversie che hanno riguardato l’imputazione dei costi sostenuti per interventi di miglioria degli immobili aziendali utilizzati a fini agrituristici.

Così, ad esempio, la Cassazione<sup>11</sup>, nell’accogliere il ricorso di una società per azioni agricola esercente anche l’attività di agriturismo, ha stabilito che le spese sostenute per i lavori di ristrutturazione di appartamenti destinati allo svolgimento dell’attività turistico-ricettiva di case vacanze sono ammesse al regime di detrazione IVA, trattandosi in sostanza di fabbricati rurali strumentali all’esercizio dell’attività agrituristica.

Nell’occasione, la Suprema Corte ha sottolineato che il legislatore ha inteso disciplinare l’attività agrituristica, connessa alle imprese agricole, riconducendola a un’attività tipica di organizzazione ed esecuzione del servizio di ospitalità e di alloggio; servizio che può essere fornito con l’utilizzo di immobili costruiti sul fondo e anche adibiti a uso abitativo e che sono, pertanto, da considerare strumentali all’esercizio dell’impresa e ciò a prescindere dalla categoria catastale.

Ribadendo principi consolidati della giurisprudenza<sup>12</sup> i giudici di legittimità hanno affermato, nella circostanza, che è detraibile l’IVA assolta in relazione ai lavori di ristrutturazione e di manutenzione eseguiti sui fabbricati rurali, qualora tali fabbricati siano strumentali all’esercizio dell’attività agrituristica. In tal caso non opera l’indetraibilità di cui all’art. 19 bis<sup>1</sup>, comma 1, lett. i), d.p.r. n. 633/1972<sup>13</sup>, che, invece, trova giustificazione solo quando il soggetto passivo destina l’immobile a un utilizzo estraneo all’attività d’impresa (ovvero ad uso promiscuo).

Occorre, quindi, distinguere gli immobili ad uso abitativo, che implicano il godimento diretto da parte del proprietario quale consumatore finale, da quelli utilizzati per l’esercizio dell’attività agrituristica, per i quali la funzione abitativa costituisce il mezzo di attuazione dell’attività economica. In tale ultima ipotesi, alla società spetta il diritto alla detrazione dell’imposta trattandosi di beni o servizi inerenti<sup>14</sup>.

Dello stesso parere, l’Agenzia delle Entrate<sup>15</sup> la quale ha chiarito che *«l’indetraibilità dell’imposta riguarda i fabbricati abitativi che risultano tali secondo le risultanze catastali e, in linea generale, prescinde dall’utilizzo effettivo dei medesimi (principio consolidato e da ultimo affermato nella circolare 1° marzo 2007, n. 12). Tuttavia, si ritiene che gli immobili abitativi, utilizzati dal soggetto passivo nell’ambito di un’attività di tipo ricettivo (gestione di case vacanze, affitto camere, etc.) che comporti l’effettuazione di prestazioni di servizi imponibili ad IVA, debbano essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura. Ne consegue che le spese di acquisto e manutenzione relative ai suddetti immobili non risentono dell’indetraibilità di cui all’art. 19 bis<sup>1</sup>, lett. i), del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633».*

Di diverso contenuto, l’ordinanza n. 5954 del 28 febbraio 2019, in epigrafe, riguardante il caso di una impresa che, oltre a quella agricola, svolgeva anche attività di agriturismo e che aveva effettuato lavori di miglioria su immobili destinati esclusivamente a quest’ultima attività; fabbricati prettamente «strumentali» (o meglio, a vocazione agrituristica non attuale bensì «eventuale», come accertato).

Nei fatti, l’ufficio dell’Agenzia delle Entrate, a seguito di un controllo relativo agli anni di imposta 2004, 2005 e 2006, accertava che il contribuente, che conduceva un’azienda agricola con complementare attività

<sup>11</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 9 marzo 2016, n. 4606, in *Giust. Civ. Mass.*, 2016

<sup>12</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 14 febbraio 2014, n. 3454 e Cass. Sez. V Civ. 24 aprile 2015, n. 8628, in *Giust. Civ. Mass.*, 2015

<sup>13</sup> Non è ammessa in detrazione l’imposta relativa all’acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell’attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al numero 8) dell’articolo 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell’articolo 19, comma 5, e dell’articolo 19-bis.

<sup>14</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 14 febbraio 2014, n. 3455.

<sup>15</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 18 del 22 febbraio 2012.

di agriturismo (giusto contratto di affitto di fondo rustico), aveva sostenuto e contabilizzato, come attività agricola, dei costi per la ristrutturazione e la miglioria di immobili rurali adibiti ad attività di agriturismo; costi che erano inerenti, a giudizio dell'organo di accertamento, all'attività agrituristica e non a quella agraria. Da questo conseguiva una errata contabilizzazione poiché tali costi non potevano essere portati a deduzione, considerando altresì non detraibile l'IVA assolta per i suddetti esborsi, in quanto non erano inerenti all'impresa agraria.

Esercendo la duplice attività – con imprese distinte seppur complementari – l'interessato aveva optato per distinti regimi fiscali: quello ordinario per l'impresa agricola, con deduzione analitica, mentre l'attività agrituristica era regolata dalla detrazione forfetaria nella misura del 50 per cento dell'IVA sulle fatture emesse (*ex art. 5, comma 2, della legge n. 413/1991*).

Avverso gli atti amministrativi di recupero a tassazione dell'IVA indeducibile, il contribuente proponeva ricorso alla C.T.P. che lo respingeva sulla base del fatto che, nella fattispecie, i costi sostenuti, di miglioria, erano inerenti all'attività agrituristica.

Di parere opposto la C.T.R. che accoglieva l'appello ritenendo complementare l'attività agrituristica rispetto a quella agraria e la destinazione agricola degli edifici (abitazione di un operario, a magazzino e cantina) dove erano stati svolti i lavori.

Da qui, il ricorso per cassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria la quale motivava l'operato (violazione e/o falsa applicazione degli artt. 19 e 36 del d.p.r. n. 633/1972, nonché dell'art. 5 della legge n. 413/1991) ritenendo che vi era stata un'indebita sovrapposizione delle diverse discipline applicabili alle due attività – agrituristica ed agricola – gestite con contabilità separata.

Inoltre, contestava la sentenza della C.T.R. in quanto non aveva accertato, al fine di valutare l'inerenza dei costi, la destinazione dell'immobile, né verificato la natura dei lavori in rapporto al loro scopo, sovrapponendo (e mescolando) le due attività.

In sostanza, il contribuente aveva attratto alla contabilità dell'impresa agricola (con IVA esposta deducibile) anche i costi sostenuti per l'attività agrituristica; costi riguardanti lavori svolti, fra l'altro, su edifici a vocazione agrituristica non attuale bensì «eventuale».

Nel merito, la Cassazione osserva, in via preliminare, che occorre tenere distinta l'autonomia che sussiste fra la categoria catastale dell'immobile ed il regime fiscale dei contratti, che lo riguardano o meno, afferenti i lavori di ristrutturazione o miglioramento funzionale; in tale ottica, il criterio guida resta il principio dell'inerenza dei costi con l'attività di impresa e a tale criterio sia il giudice tributario che gli organi di controllo devono adeguarsi.

Nel caso di specie, emergeva chiaramente trattarsi di opere (lavori per piscina, progettazione e realizzazione alloggi da destinare ad attività agrituristica) destinate all'attività ricettiva propria dell'agriturismo e non dell'impresa agricola.

Non si trattava, quindi, di costi finalizzati ad attività dell'impresa agricola, né quindi iscrivibili tra i costi di questa e passibili di deduzione IVA.

Il ricorso è stato, pertanto, accolto e la sentenza cassata con rinvio al giudice di merito al fine di accertare l'inerenza dei singoli costi e ricondurli alla corretta contabilità di ciascuna delle due imprese.

*Luigi Cenicola*