

Attività di catering esercitata fuori dell'azienda agricola. Non è attività agricola

Cass. Sez. V Civ. 30 settembre 2019, n. 24271 - Cirillo, pres.; Cataldi, est.; De Augustinis, P.M. (conf.) - C. (avv. Vulcano) c. A. (Avv. gen. Stato). (Conferma Comm. trib. reg. Torino 15 marzo 2013)

Imposte e tasse - Imposta valore aggiunto (IVA) - Prestazioni di servizi - Attività di «catering» - Attività agricole connesse - Esclusione - Conseguenze.

L'attività di «catering», effettuata da un'azienda agrituristica all'esterno della propria sede, diretta non solo alla produzione ma anche alla somministrazione presso il consumatore di cibi e bevande, non costituisce ex art. 2135, comma 3, c.c. un'attività connessa alla coltivazione del fondo bensì una prestazione di servizi ai sensi tanto degli artt. 2 e 3, comma 2, del d.p.r. n. 633 del 1972 quanto dell'art. 6 del regolamento (CEE) del Consiglio n. 282 del 2011, con conseguente non riconducibilità della stessa, sotto il profilo fiscale, ad un'attività agricola. La somministrazione di pasti e bevande svolta al di fuori dei locali (edifici o parti già esistenti del fondo) dell'azienda agricola, ove non rientri nelle attività di cui all'art. 2, comma 3, lett. d), della legge n. 96 del 2006, non costituisce attività agrituristica, con conseguente inapplicabilità del regime forfettario di determinazione del reddito di impresa e dell'IVA di cui all'art. 5, comma 2, della legge n. 413 del 1991.

(Omissis)

FATTO

1. C.S., esercente attività di agriturismo, propone ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 37/30/13, depositata il 15 marzo 2013, che, per quanto qui interessa, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Asti, che aveva accolto il ricorso della contribuente contro l'avviso di accertamento con il quale, all'esito di una verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza, e del relativo processo verbale di constatazione, le veniva imputato, ai sensi del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 39 e del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 54, per l'anno d'imposta 2007, ai fini IRPEF, IRAP ed IVA, un maggior reddito d'impresa, con conseguenti maggiori imposte, oltre alle sanzioni ed agli interessi.
2. Infatti, l'Ufficio aveva accertato che la maggior parte (ovvero il 66 per cento) del volume d'affari della contribuente era riconducibile all'attività da quest'ultima svolta in favore della ditta Alfia di C.A., fratello della medesima ricorrente, e consisteva nella somministrazione di pasti (buffet, preparazioni varie, cene e pranzi) presso la sede di quest'ultima. Pertanto, secondo l'Ufficio, l'attività della contribuente, svolgendosi presso locali della terza cliente e non essendo connessa con il fondo agricolo, si configurava come catering, per cui la ricorrente non aveva il diritto di beneficiare del regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa e dell'IVA di cui alla legge n. 413 del 1991, art. 5.
3. L'adita C.T.P. ha accolto il ricorso della contribuente, ritenendo (per quanto risulta dalla sentenza impugnata e dal ricorso per il quale si procede) nullo l'atto impositivo, in quanto sottoscritto da un delegato del dirigente dell'Ufficio finanziario, senza che la delega fosse conforme alle disposizioni del d.lgs. n. 165 del 2001, art. 17, per l'incongruità della sua motivazione e per il suo carattere permanente.
4. Proposto appello dall'Agenzia delle Entrate, la C.T.R. del Piemonte lo ha accolto, rilevando che dagli atti risultava che l'avviso d'accertamento era stato sottoscritto da un funzionario, appartenente alla carriera direttiva, delegato, dal Direttore dell'Ufficio impositore, con atto dal quale emergeva con sicurezza la provenienza del documento dall'Amministrazione e dal soggetto per essa legittimato alla sua sottoscrizione. Nel merito, la C.T.R. ha poi escluso che l'attività esercitata dalla contribuente avesse mantenuto, ai fini del regime fiscale applicabile, la natura di agriturismo, integrando piuttosto quella di somministrazione di pasti, eseguita presso terzi, equiparata alla ristorazione.
5. Avverso la sentenza di appello la contribuente propone ricorso, affidato a quattordici motivi.
6. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso, chiedendo che il ricorso sia dichiarato inammissibile o rigettato.

DIRITTO

1. È necessario premettere che, in ordine agli ulteriori avvisi di accertamento, di analogo contenuto e relativi agli anni d'imposta 2005 e 2006, a loro volta scaturiti dalla medesima verifica fiscale ed anch'essi oggetto, a seguito di riunione tra ricorsi, dello stesso giudizio di primo grado, la sentenza d'appello qui impugnata ha dichiarato la cessazione della materia del contendere, per effetto di condono, con compensazione delle spese di lite. Tali capi della sentenza della C.T.R. non risultano impugnati in questa sede.

L'avviso d'accertamento relativo all'anno d'imposta 2007 è quindi l'unico sul quale il giudice a quo ha deciso nel merito, accogliendo l'appello dell'Ufficio, ed è dunque l'unico residuo oggetto della materia controversa, avendo la C.T.R. dichiarato la cessata materia del contendere rispetto agli avvisi relativi agli anni d'imposta 2005 e 2006, senza che nessuna delle parti se ne dolga in questa sede.

2. Appare opportuno riprodurre l'intitolazione di ciascuno dei molteplici motivi d'impugnazione così come esposta nel ricorso: «I. violazione e mancata applicazione del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 4, comma 2; violazione e mancata applicazione del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, artt. 19 e 53; violazione e mancata applicazione dell'art. 2697 c.c.; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

vizi del ricorso introduttivo relativi all'annualità 2007.

II. violazione e mancata applicazione del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 1; violazione e mancata applicazione del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 19, comma 3; violazione e mancata applicazione della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 129; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

III. violazione e mancata applicazione del d.lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1 *bis*; violazione e falsa applicazione del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 1; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

IV. violazione e mancata applicazione dell'art. 2135 c.c. e della l. 20 febbraio 2006, n. 96, art. 2, commi 1 e 3; violazione e mancata applicazione dell'art. 15 preleggi, e violazione e falsa applicazione della l. 5 dicembre 1985, n. 730, art. 2 e della l. 23 marzo 1995, art. 2, lett. c); denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

V. violazione e mancata applicazione del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, commi 1, 4 e 4 *quater*; violazione e mancata applicazione dell'art. 15 preleggi e violazione e falsa applicazione della l. 5 dicembre 1985, n. 730, art. 2 e della l. 23 marzo 1995, art. 2, lett. c); denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

VI. violazione e falsa applicazione della l. 5 dicembre 1985, n. 730, art. 2 e della L. 23 marzo 1995, art. 2, lett. c); denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

VII. violazione e mancata applicazione del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 67, comma 1, lett. a) e art. 68; violazione e mancata applicazione del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 66 e violazione e falsa applicazione della delib. 13 dicembre 2000, n. 6; violazione e mancata applicazione del r.d. 16 marzo 1942, n. 262, art. 1, lett. b), art. 4, comma 1 e violazione e falsa applicazione del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 71, comma 3; violazione e falsa applicazione del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40, del d.p.r. 22 ottobre 1972, n. 633, art. 57 e del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 5; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

VIII. violazione e falsa applicazione del d.p.r. 22 ottobre 1972, n. 633, art. 56; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

IX. violazione e mancata applicazione del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 4, comma 2; violazione e mancata applicazione del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, artt. 19 e 53; violazione e mancata applicazione dell'art. 2697 c.c.; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

X. violazione e mancata applicazione del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, periodo 1; violazione e falsa applicazione del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

XI. violazione e mancata applicazione della l. 29 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 2, lett. c); violazione e mancata applicazione del d.p.r. 24 novembre 1971, n. 1191, art. 1; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

XII. violazione e mancata applicazione del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, comma 1 e art. 16, comma 2; denuncia, ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

XIII. violazione e mancata applicazione del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 56 *bis*; violazione e mancata applicazione del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 34 *bis*, comma 2; denuncia ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

XIV. violazione e mancata applicazione del d.p.r. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8; denuncia a sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5».

3. Con il primo motivo, nella sostanza, la ricorrente censura la mancata prova della sottoscrizione del ricorso in appello dell'Ufficio da parte di un soggetto munito della qualifica dirigenziale.

Premesso che la stessa parte ricorrente ha prodotto in atti l'appello dell'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Asti, sottoscritto dal Direttore provinciale, il motivo è infondato, poiché nei gradi di merito del processo tributario gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate, secondo quanto previsto dalle norme del reg. di amministrazione n. 4 del 2000, adottato ai sensi del d.lgs. n. 300 del 1999, art. 66, sono legittimati direttamente alla partecipazione al giudizio e possono essere rappresentati sia dal direttore, sia da altro soggetto delegato, anche ove non sia esibita in favore di quest'ultimo una specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio, dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dallo stesso e ne esprima la volontà (Cass. 30 ottobre 2018, n. 27570).

4. Con il secondo motivo la ricorrente censura, nella sostanza, la decisione d'appello per aver ritenuto, a differenza del giudice di prime cure, valida la delega conferita dal Direttore dell'Ufficio impositore al funzionario che ha sottoscritto l'avviso di

accertamento in questione, nonostante la stessa delega fosse motivata solo con l'esigenza di assicurare speditezza ed efficienza all'attività amministrativa e di migliorare la qualità dei servizi resi, e non avesse limiti temporali di efficacia.

Deve innanzitutto premettersi che, sul punto, è infondata l'eccezione della ricorrente, secondo la quale, in ordine all'assunto difetto di sottoscrizione dell'atto impositivo, per la pretesa invalidità della predetta delega, si sarebbe formato il giudicato interno per mancato appello dell'Ufficio, atteso che, come risulta dalla stessa sentenza della C.T.R. e dall'atto d'appello dell'Agenzia, prodotto in questa sede dalla ricorrente, anche tale statuizione del giudice di prime cure è stata investita dall'impugnazione di merito proposta dall'Amministrazione.

Tanto premesso, il motivo è infondato.

Infatti, la delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ai sensi del d.p.r. n. 600 del 1973, *ex art. 42, comma 1*, è una delega di firma e non di funzioni: ne deriva che il relativo provvedimento non richiede l'indicazione né del nominativo del soggetto delegato, né della durata della delega, che pertanto può avvenire mediante ordini di servizio che individuino l'impiegato legittimato alla firma mediante l'indicazione della qualifica rivestita, idonea a consentire, *ex post*, la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto (Cass. 29 marzo 2019, n. 8814).

Dalla ritenuta natura di delega di firma, e non di funzioni, della delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ai sensi del d.p.r. n. 600 del 1973, *ex art. 42, comma 1*, consegue poi, quanto al caso di specie, la congruità della motivazione della sua esigenza, che trova titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio [art. 11, comma 1, lett. *c*) e *d*), Statuto Ag. Entrate - approvato con delib. 13 novembre 2000, n. 6; reg. amm. n. 4 del 2000, art. 14, comma 2] nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio; mentre il d.lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1 *bis*, che prescrive che i dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze ad essi riservate, a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidate, si riferisce invece espressamente ed inequivocabilmente alla «delega di funzioni» (cfr. la citata Cass. 29 marzo 2019, n. 8814, in motivazione).

5. Con il terzo motivo, nella sostanza, la ricorrente torna a contestare la legittimazione della Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate a proporre l'appello ed a costituirsi nel relativo giudizio di merito.

Premesso che il motivo deve intendersi assorbito da quanto già deciso rispetto al primo motivo, appare comunque opportuno aggiungere che esso è comunque infondato, perché gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate hanno la capacità di stare in giudizio, in via concorrente ed alternativa al direttore, secondo un modello simile alla preposizione institoria disciplinata dagli artt. 2203 e 2204 c.c., configurandosi quali organi dell'Agenzia che, al pari del Direttore, ne hanno la rappresentanza, sicché l'attività da loro svolta è imputabile all'organo rappresentato e sussiste la loro concorrente legittimazione passiva ed attiva anche nel processo innanzi al giudice ordinario (Cass. 24 luglio 2014, n. 16830).

6. Il quarto, il quinto ed il sesto motivo attengono al merito della pretesa impositiva, censurano la sentenza impugnata per aver ritenuto che l'attività esercitata dalla ricorrente non potesse, ai fini fiscali che qui rilevano, qualificarsi come agrituristica e, per la loro connessione, se non coincidenza, oggettiva vanno trattati congiuntamente.

Tutti tali motivi sono infondati.

Risulta infatti pacifico, per averlo ribadito la stessa ricorrente più volte nel ricorso, che la contestata attività di somministrazione dei pasti e delle bevande non è avvenuta presso locali posti all'interno del fondo dell'azienda agricola della ricorrente, ma presso la sede di una terza ditta, di cui era titolare il fratello della ricorrente.

Risulta irrilevante, peraltro, la circostanza che la stessa ricorrente, quale persona fisica, fosse o meno comproprietaria dell'immobile nel quale i pasti e le bevande sono stati somministrati, atteso che, come infra si chiarirà, le norme che definiscono l'ambito delle attività agrituristiche, e che rilevano anche ai fini fiscali, prendono in considerazione la relazione oggettiva e funzionale tra il fondo dell'azienda e le attività esercitate dall'imprenditore, ma non quella meramente soggettiva tra tali attività ed altri immobili, collocati all'esterno del fondo, sui quali l'imprenditore vanta, quale persona fisica, un qualche titolo di disponibilità.

Tanto premesso, deve rilevarsi che l'attività di somministrazione di pasti e bevande, costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, prevista dalla l. 20 febbraio 2006, n. 96, art. 2, comma 3, lett. *b*), («Disciplina dell'agriturismo»), ove non sia svolta nei locali (edifici o parte di essi già esistenti nel fondo) di cui alla stessa legge n. 96 del 2006, art. 3 e neppure rientri nelle 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) che la legge n. 96 del 2006, art. 2, comma 3, lett. *d*), consente espressamente di esercitare «anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa», esula dalla definizione di attività agrituristiche delimitata dallo stesso art. 2, fondata espressamente sull'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali. Nel medesimo senso, peraltro, dispone anche la l.r. del Piemonte del 23 marzo 1995, n. 38, art. 2, comma 3, lett. *b*), invocata dalla stessa ricorrente, che, nella definizione di attività agrituristiche, a sua volta include la somministrazione di pasti e bevande, costituiti prevalentemente da prodotti propri, «per la consumazione sul posto», configurando pertanto, a sua volta, un necessario vincolo tra somministrazione di pasti e bevande e fondo dell'azienda agrituristica, l'utilizzazione della quale è affermata come necessario requisito dell'attività di agriturismo dallo stesso art. 2, comma 1.

Pertanto, poiché la legge n. 96 del 2006, art. 7, comma 2, dispone che «Lo svolgimento dell'attività agrituristica nel rispetto delle disposizioni previste dalle regioni in materia, autorizzato ai sensi dell'art. 6, comporta la conseguente applicazione delle disposizioni fiscali di cui alla l. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 5, nonché di ogni altra normativa previdenziale o comunque settoriale, riconducibile all'attività agrituristica. In difetto di specifiche disposizioni, si applicano le norme previste per il settore agricolo», deve escludersi che l'attività di somministrazione di pasti e bevande da consumarsi fuori da locali posti nel fondo dell'azienda, estranea alla definizione di attività di agriturismo delimitata dalla legge n. 96 del 2006 e dalla l.r. del Piemonte n. 38 del 1995, consenta, nel caso di specie, l'applicazione del regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa e dell'IVA di cui alla legge n. 413 del 1991, art. 5, comma 2.

7. Con il settimo motivo, la ricorrente torna, in sostanza, a censurare la sentenza impugnata per non aver ritenuto l'atto impositivo nullo per carenza del potere del Direttore provinciale dell'Agenzia delle Entrate di sottoscriverlo.

Il motivo deve intendersi assorbito da quanto già deciso rispetto ai primi tre motivi del ricorso, da estendersi anche alla legittimazione sostanziale degli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate e per essi del loro Direttore o del suo delegato.

8. Con l'ottavo motivo, nella sostanza, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver ritenuto che l'atto impositivo, in materia di IVA, fosse nullo per difetto di una valida delega alla sua sottoscrizione, atteso che comunque, secondo la ricorrente, la delegabilità sarebbe circoscritta ai soli atti impositivi in materia di imposte dirette.

Il motivo è infondato, atteso che, in materia di IVA, il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, richiama, implicitamente, il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 e quindi anche la delega di firma prevista da tale ultima disposizione, comma 1 (sul punto cfr. Cass. 5 settembre 2014, n. 18758; Cass. 9 novembre 2015, n. 22800; Cass. n. 10513/08).

9. Con il nono motivo la ricorrente torna a censurare la legittimazione alla "sottoscrizione degli atti", con riferimento alla costituzione dell'ufficio nel contenzioso tributario di merito. Il motivo è assorbito da quanto deciso già relativamente al primo, al secondo, al terzo ed al settimo motivo di ricorso.

10. Con il decimo motivo la ricorrente censura, nella sostanza, la sentenza impugnata per non aver dichiarato la nullità dell'atto impositivo in conseguenza della sua notificazione alla stessa contribuente, avvenuta tramite un messo speciale, che assume non autorizzato.

Il motivo è infondato, poiché, ai sensi del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. a), la notifica dell'avviso di accertamento può essere eseguita da messi speciali autorizzati dall'amministrazione e danno luogo non ad inesistenza, ma a nullità - sanabile non solo a seguito di costituzione in giudizio della parte, ma anche in ogni altro caso in cui sia raggiunta la prova dell'avvenuta comunicazione dell'atto notificato - l'eventuale illegittimità della nomina del messo (Cass. 18 novembre 2008, n. 27375), o il difetto della relativa autorizzazione (Cass. 6 maggio 2004, n. 8625; Cass. 28 gennaio 1999, n. 770. Cfr. altresì Cass. 28 febbraio 1996, n. 1586, secondo cui nell'esercizio dell'attività notificatoria non sussiste una netta separazione di funzioni tra le categorie degli ufficiali giudiziari, e relativi aiutanti, e dei messi di conciliazione, in quanto la legge espressamente prevede che, ricorrendo speciali circostanze o provvedimenti, siano possibili o addirittura dovute reciproche alternanze o sostituzioni - d.p.r. 15 dicembre 1959, n. 1229, art. 34, d.lgt. l.le 1 febbraio 1946, n. 122, art. 1, con la conseguenza che il relativo vizio della notifica determina solo nullità, sanata, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., con effetto retroattivo, dalla costituzione dell'intimato, la quale dimostra che l'atto ha raggiunto lo scopo a cui era diretto).

Nel caso di specie, l'impugnazione tempestiva e circostanziata dell'accertamento da parte della contribuente testimonia inequivocabilmente come la notifica dello stesso atto abbia pienamente conseguito il suo scopo.

11. Con l'undicesimo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver ritenuto l'invalidità dell'avviso d'accertamento, conseguente al «non avere nelle avvertenze l'ente impositore indicato l'autorità amministrativa, presso la quale tutelare la propria posizione giuridica».

Premesso che, così come formulato, il motivo non appare di immediata comprensione, ed è quindi inammissibile, giova aggiungere che, a fronte dell'equivoca carenza che la ricorrente pare ravvisare nel contenuto dell'atto impositivo, non è stato allegato alcun impedimento alla corretta individuazione dell'organo giurisdizionale di fronte al quale impugnare quest'ultimo, tanto che è stato proposto tempestivo ricorso, per ragioni anche di merito, alla C.T.P. territorialmente competente, dando origine al contenzioso tuttora pendente in questa sede.

Pertanto, l'ipotetica nullità dell'atto risulta comunque sanata dal conseguimento dello scopo.

12. Con il dodicesimo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver ritenuto la nullità dell'avviso di accertamento conseguente alla pretesa carenza della sua motivazione, con riferimento, ai fini della determinazione delle sanzioni, ai criteri di gravità della violazione ed alla personalità ed alle condizioni economiche della contribuente sanzionata.

Il motivo è inammissibile in quanto non autosufficiente, atteso che non contiene alcun riferimento specifico e concreto ad aspetti, oggettivi o soggettivi, rilevanti della fattispecie, ed alla loro emersione nel giudizio di merito, che avrebbero potuto rilevare ai fini di una diversa quantificazione (peraltro neppure determinata nel ricorso) della sanzione e che l'Amministrazione avrebbe invece omesso di valutare specificamente.

13. Con il tredicesimo motivo, la ricorrente, nella sostanza, censura la sentenza impugnata assumendo, che, ove pure dovesse escludersi l'applicazione del regime fiscale pertinente le attività agrituristiche, da un lato dovrebbe applicarsi quello relativo all'impresa agricola e, dall'altro, comunque dovrebbero rideterminarsi le imposte accertate, tenendo conto altresì dei costi relativi all'acquisto, da parte della contribuente, di materiale edile utilizzato per ristrutturare immobili.

Con riferimento ai costi, il motivo, generico, non è autosufficiente ed è inammissibile, non contenendo compiuti riferimenti a specifici e concreti componenti negativi del reddito imponibile, ed alla loro puntuale inerenza all'attività di impresa oggetto dell'accertamento, che l'Ufficio avrebbe dovuto valutare, o che avrebbe dovuto valutare diversamente, né comunque a documenti dai quali emergerebbero i relativi dati, con indicazione della loro produzione e collocazione nei giudizi di merito.

In ordine, poi, alla pretesa della ricorrente di qualificazione, ai fini fiscali, come esercizio di impresa agricola dell'accertata attività, oggetto specifico di questa controversia, di somministrazione, all'esterno del fondo oggetto dell'azienda agricola, di pasti e bevande, il motivo è infondato per quanto già rilevato in sede di decisione del quarto, del quinto e del sesto motivo.

Infatti, la qualificazione del servizio di somministrazione di pasti e bevande come «attività connessa», ai sensi dell'art. 2135 c.c., commi 1 e 3, a quella di coltivazione del fondo, deve tenere conto delle norme che regolano le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli, alle quali infatti rimanda («come definite dalla legge») lo stesso art. 2135 c.c., comma 3.

E, come già rilevato, la legge n. 96 del 2006, artt. 2 e 3, nel caso di specie interpretati anche con il supporto della l.r. del Piemonte n. 38 del 1995, art. 2, comma 3, lett. b), escludono che l'attività di somministrazione di cibi e bevande che non sia svolta nei locali già esistenti nel fondo possa ritenersi agrituristica, e quindi compresa in quella di ricezione ed ospitalità connessa a quella di coltivazione del fondo, selvicoltura o allevamento di animali, di cui al predetto art. 2135 c.c., comma 3, ed al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 56 *bis*, comma 3, che disciplina, ai fini delle imposte dirette, le «altre attività agricole», ed in particolare, per quanto qui interessa, appunto «le attività dirette alla fornitura di servizi di cui all'art. 2135 c.c., comma 3».

Nè, peraltro, nel caso di specie, l'attività in questione può ridursi comunque a quelle dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell'art. 32, comma 2, lett. d), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 56 *bis*, comma 2.

Infatti, così come ritenuto dall'Ufficio, ed in conformità alla stessa descrizione della fattispecie operata dalla ricorrente («l'azienda agrituristica era in trasferta ed in tali occasioni concentrava tutta la fornitura di tali prodotti successivamente somministrati... ben si poteva somministrare anche fuori dalla propria sede...»), la contribuente non si limitava alla preparazione ed alla vendita, all'esterno della sua sede, dei cibi e delle bevande in questione, ma provvedeva alla loro «somministrazione» presso il consumatore, ovvero a tutte quelle operazioni il cui contenuto si sostanzia, oltre che in una cessione di beni, anche in una prestazione di servizi, così come previsto, in materia d'IVA, dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, comma 2, n. 4) e come ritenuto da Corte di giustizia, sentenza 10 marzo 2011, nei procedimenti riuniti C-497/09, C499/09, C-501/09 e C-502/09, secondo cui «fatto salvo il caso in cui un operatore di catering si limiti a fornire piatti pronti standardizzati senza altri elementi supplementari di prestazione di servizi o salvo qualora altre particolari circostanze dimostrino che la fornitura delle vivande rappresenta l'elemento predominante di un'operazione" ipotesi non allegata dalla ricorrente- "le attività di catering costituiscono prestazioni di servizi ai sensi del cit. art. 6».

Nello stesso senso, peraltro, dispone il reg. di esecuzione UE n. 282/11 del Consiglio del 15 marzo 2011, art. 6, sopravvenuto tuttavia alla fattispecie *sub iudice*, secondo cui:

«1. I servizi di ristorazione e di catering consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. La fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono. Nel caso della ristorazione tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del catering i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore.

2. La fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto ma senza altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di catering ai sensi del par. 1».

Tanto premesso, quindi, l'attività di somministrazione per cui è causa non può ricondursi, ai fini fiscali, a quella di attività agricola.

14. Con il quattordicesimo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver applicato il d.p.r. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, a norma del quale possono essere disapplicate le sanzioni non penali quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.

Il motivo è infondato.

Infatti, è ripetuta in giurisprudenza l'affermazione che la condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria va riferita non già ad un generico contribuente; né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata; e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. 1° febbraio 2019, n. 3108; Cass., n. 23845/2016, *ex plurimis*).

Un catalogo dei possibili indici dell'oggettiva incertezza si rinviene in Cass. 13 giugno 2018, n. 15452, secondo cui l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dal d.lgs. n. 472 del 1997, art. 6 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni «indici», quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di deter-

minazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (conforme Cass. 17 maggio 2017, n. 12301).

Inoltre, in precedenza, con riferimento alla mancanza di un orientamento giurisprudenziale consolidato, è stato altresì escluso che ad integrare un'obiettiva incertezza sulla portata di una norma sia sufficiente, di per sé, una sua formulazione letterale in modo non assolutamente chiaro, ovvero l'assenza nell'esegesi della medesima di un orientamento giurisprudenziale, al quale il destinatario del precetto possa conformare la propria condotta (ed infatti è in ogni caso onere dello stesso la ricerca dell'interpretazione più conforme alla lettera ed alla ratio legislativa) (Cass. 23 agosto 2001, n. 11233).

Nel caso di specie, la ricorrente non ha dedotto specificamente alcuna ragione di obiettiva incertezza di una norma, limitandosi a riferirsi alle precedenti considerazioni relative al merito della lite. Né, comunque, i presupposti dell'esenzione dalla responsabilità amministrativa della contribuente, ovvero la condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria (Cass. 4 maggio 2018, n. 10662), emergono dagli atti.

15. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

(Omissis)

Attività di catering esercitata fuori dell'azienda agricola. Non è attività agricola

L'art. 1 della legge n. 730/1985 delineava le finalità dell'agriturismo, quale forma di sostegno all'agricoltura, da attuarsi mediante l'adozione di forme idonee di turismo nelle campagne, volte a favorire lo sviluppo ed il riequilibrio del territorio agricolo, ad agevolare la permanenza dei produttori agricoli nelle zone rurali attraverso l'integrazione dei redditi aziendali ed il miglioramento delle condizioni di vita, a meglio utilizzare il patrimonio rurale naturale ed edilizio, a favorire la conservazione e la tutela dell'ambiente, a valorizzare i prodotti tipici, a tutelare e promuovere le tradizioni e le iniziative culturali del mondo rurale, a sviluppare il turismo sociale e giovanile, a favorire i rapporti tra la città e la campagna.

La citata normativa è stata abrogata e sostituita dalla legge n. 96/2006 la quale, all'art. 2, fornisce la definizione di «attività agrituristiche» intendendosi per tali quelle dirette alla 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.

Lo stesso articolo prevede che possono essere addetti allo svolgimento dell'attività agriturbistica l'imprenditore agricolo e i suoi familiari, ai sensi dell'art. 230 *bis* c.c., come anche i lavoratori dipendenti a tempo determinato, indeterminato e parziale.

Rientrano fra le attività agrituristiche:

- dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori;
- 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, secondo le modalità indicate nell'art. 4, comma 4;
- organizzare degustazioni di prodotti aziendali, ivi inclusa la mescita di vini, alla quale si applica la l. 27 luglio 1999, n. 268;
- 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.

Relativamente alla somministrazione di pasti e bevande, la normativa di riferimento chiarisce che sono considerati di «propria produzione» i cibi e le bevande prodotti, lavorati e trasformati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola e ottenuti attraverso lavorazioni esterne.

Per l'esercizio dell'attività di alloggio e della stessa distribuzione dei pasti, in particolare, possono essere utilizzati edifici già esistenti sul fondo. L'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 annovera fra i fabbricati strumentali «rurali» quelli destinati appositamente all'attività di agriturismo; fabbricati che solitamente sono accatastati nella categoria D/10, istituita dal d.p.r. n. 139/1998, e idonea ad individuare tutte quelle costruzioni che sono operativamente impiegate e destinate all'espletamento anche di quelle «attività connesse» all'agricoltura, come quella in commento. Fra l'altro, l'agriturismo consente di poter recuperare quel patrimonio edilizio esistente, in via di degrado, debitamente ristrutturato in modo tale da riutilizzarlo a precipuo vantaggio dell'imprenditore agricolo. Alle Regioni è demandato, quindi, il compito di disciplinare gli interventi nel rispetto delle specifiche caratteristiche tipologiche e architettoniche, nonché delle caratteristiche paesaggistico-ambientali dei luoghi.

Soffermandoci sempre su questo aspetto, la Cassazione¹ si è espressa in tema di ristrutturazione edilizia di appartamenti destinati allo svolgimento dell'attività agrituristica confermando il diritto alla detrazione IVA. Il problema era sorto in quanto l'Amministrazione finanziaria aveva negato simile eventualità posto che l'art. 19 *bis*, comma 1, lett. *i*) del d.p.r. n. 633/1972 (Testo Unico) esclude tale detrazione per i lavori di ristrutturazione degli immobili a destinazione abitativa esclusa l'ipotesi in cui l'oggetto principale dell'attività d'impresa riguardi la costruzione e rivendita di tali beni immobili. La Corte, nella circostanza, ha chiarito che il citato articolo deve intendersi riferito all'uso personale del contribuente e non quando gli immobili sono utilizzati nell'esercizio dell'impresa.

E ancora, l'Agenzia delle Entrate, di recente, ha risposto ad una istanza di interpello² posta da una imprenditrice agricola tendente ad accertare se nel caso di demolizione di un maso chiuso con relativa costruzione, tramite appalto, di un nuovo complesso immobiliare ad uso agrituristico composto da diverse unità immobiliari, censite nelle rispettive categorie catastali, e realizzato secondo la legge Tupini³, possano applicarsi aliquote IVA differenziate in ragione della destinazione degli immobili che comporranno l'intero complesso. Riscontrando il quesito, ha fatto presente che l'appaltatore deve applicare l'aliquota unica IVA del 10 per cento.

Il richiamo all'imposta sul valore aggiunto non è casuale poiché ai fini fiscali è previsto un regime forfettario disciplinato dall'art. 5 della legge n. 413/1991; regime che si applica a condizione che l'attività agrituristica sia svolta nel rispetto delle autorizzazioni contenute nelle leggi regionali. Tale regime non è comunque obbligatorio per cui è sempre possibile optare per la determinazione dei redditi e dell'IVA nei modi ordinari; consiste, per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, nell'applicare una percentuale di detrazione pari al 50 per cento dell'imposta sulle operazioni attive mentre ai fini delle imposte sui redditi è stabilito che il reddito imponibile è calcolato applicando ai ricavi derivanti dall'attività medesima un coefficiente di redditività pari al 25 per cento.

A completamento, si sottolinea che l'aliquota IVA applicabile ai servizi agrituristici è quella ordinaria del 22 per cento. Se la prestazione ha come oggetto l'alloggio nella struttura agrituristica e la somministrazione di cibi e bevande l'aliquota è quella del 10 per cento.

Quest'ultima puntualizzazione serve da introduzione alla sentenza n. 24271 del 30 settembre 2019, in epigrafe, con la quale la Cassazione si è pronunciata su di una particolare questione (forse insolita) riguardante l'attività di «catering» effettuata da un'azienda agrituristica all'esterno della propria sede e diretta non solo alla produzione ma anche alla somministrazione presso il consumatore di cibi e bevande.

Per inciso, va detto che la richiamata legge n. 96/2006 prevede che le Regioni disciplinano la somministrazione di pasti e di bevande tenendo conto dei seguenti criteri:

- l'azienda che somministra pasti e bevande deve apportare comunque una quota significativa di prodotto proprio. Particolari deroghe possono essere previste nel caso di somministrazione di pasti e bevande solo alle persone alloggiate;
- per aziende agricole della zona si intendono quelle collocate in ambito regionale o in zone omogenee contigue di Regioni limitrofe, e per esse deve essere stabilita una ulteriore quota di apporto di prodotti;
- le suddette quote devono rappresentare la prevalenza dei prodotti impiegati nella somministrazione dei pasti e delle bevande;
- la parte rimanente dei prodotti impiegati nella somministrazione deve preferibilmente provenire da artigiani alimentari della zona e comunque riferirsi a produzioni agricole regionali o di zone omogenee contigue di Regioni limitrofe;

¹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 9 marzo 2016, n. 4606, in *Giust. civ. Mass.*, 2016 e in *Diritto & Giustizia*, 2016, 13 settembre.

² Agenzia delle Entrate, risposta n. 260 del 17 luglio 2019

³ L'art. 13 della legge n. 408/1949 (nota come legge Tupini) e le successive disposizioni di legge definiscono le caratteristiche dei fabbricati che presentano le seguenti caratteristiche: - case di abitazione, comprendenti anche uffici e negozi, che non presentino i requisiti di abitazioni «di lusso»; - più del 50 per cento della superficie totale dei piani sopra terra deve essere destinata ad abitazione; - non più del 25 per cento della superficie totale dei piani sopra terra può essere destinata a negozi. La legge Tupini consente di usufruire di agevolazioni ai fini IVA.

- in caso di obiettiva indisponibilità di alcuni prodotti in ambito regionale o in zona limitrofa omogenea e di loro effettiva necessità ai fini del completamento dell'offerta enogastronomica, è definita una quota limitata di prodotti di altra provenienza, in grado di soddisfare le caratteristiche di qualità e tipicità;

- qualora per cause di forza maggiore, dovute in particolare a calamità atmosferiche, fitopatie o epizootie, accertate dalla Regione, non sia possibile rispettare i limiti di cui alla lett. d), deve essere data comunicazione al Comune in cui ha sede l'impresa il quale, verificato il fatto, autorizza temporaneamente l'esercizio dell'attività.

Nel caso di specie, il tutto nasce da una visita fiscale condotta dalla Guardia di Finanza, e del relativo processo verbale di constatazione, con il quale veniva imputato, per l'anno d'imposta 2007, un maggior reddito d'impresa ai fini IRPEF, IRAP ed IVA. Da qui, l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio aveva accertato che la maggior parte (ovvero il 66 per cento) del volume d'affari della contribuente, esercente attività di agriturismo, era riconducibile all'attività da quest'ultima svolta in favore di una ditta del fratello e consisteva nella somministrazione di pasti (buffet, preparazioni varie, cene). Conseguentemente, secondo l'Ente verificatore l'attività della contribuente, svolta presso locali della terza cliente e non essendo connessa con il fondo agricolo, dava luogo ad altra tipologia di attività ovvero quella di «catering», per cui l'interessata non aveva il diritto di beneficiare del regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa e dell'IVA di cui all'art. 5 della citata legge n. 413/1991.

Contro l'avviso di accertamento, la contribuente ricorreva alla Commissione tributaria provinciale che accoglieva le doglianze ritenendo nullo l'atto impositivo in quanto sottoscritto da un soggetto non delegato dall'Ufficio finanziario a svolgere tali mansioni. Di diverso parere, invece, la C.T.R. che recepiva l'appello dell'Agenzia delle Entrate facendo presente che l'avviso contestato era stato sottoscritto da persona qualificata e idonea a tale compito. Inoltre, ed è la parte più rilevante che ai fini fiscali qui interessa, riteneva che l'attività esercitata dalla contribuente non rientrava in quella propria dell'agriturismo bensì aveva attinenza con la «ristorazione» attuata mediante la somministrazione di pasti, eseguita presso terzi, tipica della ristorazione.

Nel ricorso per Cassazione la titolare incentrava, in particolar modo, la sua difesa sulla nullità dell'atto; motivazioni che ci si astiene dal commentare in quanto di scarsa rilevanza fiscale. Quello che, invece, interessa sono le ragioni con le quali i giudici di legittimità hanno rigettato il ricorso ritenendo che l'esercizio del «catering» non poteva essere riconducibile, ai fini fiscali, all'attività agrituristica.

Partendo dalla situazione di fatto, non contestata dalla ricorrente, risultava che l'attività in questione era condotta fuori dai locali dell'azienda agricola presso la sede di una terza ditta facente capo al fratello. Quello che rileva ai fini fiscali è il rapporto (oggettivo) sussistente tra il fondo dell'azienda e l'attività esercitata dall'imprenditore agricolo; una connessione, quindi, diretta che prescinde da eventuali altri «legami» con altri immobili

La Suprema Corte, ribadendo i principi che regolano la disciplina dell'agriturismo, enunciati nella citata legge n. 96/2006, ha rilevato che dalla lettura delle relative norme non emergono indicazioni tali da suffragare che l'attività di somministrazione di pasti e bevande, costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, possa essere svolta altrove, in locali cioè fuori dal fondo dell'azienda agricola posto che l'esercizio delle attività agrituristica è fondata espressamente sull'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali. Per questo, non può essere ricollegata alle attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione, ancorché svolte fuori dal fondo, di prodotti diversi da quelli indicati nell'art. 32, comma 2, lett. c) del d.p.r. n. 917/1986 ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali (art. 56 *bis*, comma 2, dello stesso decreto).

E ancora, l'attività di catering non può rientrare neppure fra quelle attività ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva come anche quelle escursionistiche e di ippoturismo che la stessa legge di riferimento consente di praticare all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa.

Pertanto, poiché l'art. 7, comma 2, della legge n. 96/2001 prevede l'applicazione delle disposizioni fiscali, nello specifico l'art. 5 della legge n. 413/1991 (cioè il regime forfettario), appositamente previste per l'attività di agriturismo, consegue che qualora tali disposizioni non siano rispettate la determinazione del reddito e dell'IVA avverrà nei modi ordinari.

In conclusione, era emerso che la contribuente non si limitava alla preparazione ed alla vendita, all'esterno della sua sede, dei cibi e delle bevande in questione, ma provvedeva alla loro «somministrazione» presso il consumatore, ovvero provvedeva a tutte quelle operazioni il cui contenuto si sostanzia, oltre che in una cessione di beni, anche in una prestazione di servizi, così come previsto, ai fini IVA, dall'art. 3, comma 2, n. 4 del d.p.r. n. 633/1972 (costituiscono cioè prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, le somministrazioni di alimenti e bevande) e come anche ritenuto dalla Corte di giustizia che, con sentenza 10 marzo 2011⁴, ha precisato che le attività di catering costituiscono prestazioni di servizi ad esclusione del caso in cui un operatore si limiti a fornire piatti pronti standardizzati senza altri elementi supplementari di prestazione di servizi. La Cassazione ha ritenuto, quindi, legittimo l'avviso dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Luigi Cenicola

⁴ Cause riunite C-497/09, C499/09, C-501/09 e C-502/09, in *Racc.* 2011, I-01457.