

## Ristrutturazione di fabbricato rurale. Inerenza dei costi e detraibilità IVA

Cass. Sez. Trib. 17 luglio 2020, n. 15259 ord. - Cristiano, pres.; Nonno, est.; M.M.E. & C. società agricola (avv.ti Brillì e Vagnoni) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Dichiara inammissibile Comm. trib. reg. Umbria 12 maggio 2014*)

**Imposte e tasse - Insussistenza di un credito IVA concernente le spese sostenute per la ristrutturazione di un fabbricato rurale - Esclusione dell'inerenza all'attività di impresa del fabbricato ristrutturato.**

*È inammissibile il ricorso presentato da una società agricola concernente le spese sostenute per la ristrutturazione di un fabbricato rurale sulla base dell'assunto che l'IVA, originariamente chiesta a titolo di rimborso, non sia detraibile per difetto del necessario requisito dell'inerenza all'attività d'impresa. [Nel caso di specie si trattava della ristrutturazione (o trasformazione) di un fabbricato di civile abitazione, censito catastalmente nella categoria catastale A/3 (abitazione di tipo economico), detenuto in affitto e destinato, nelle intenzioni, a stabile residenza dei dipendenti operanti nell'azienda agricola].*

(*Omissis*)

RILEVATO

Che:

1. con la sentenza n. 294/03/14 del 12 maggio 2014, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria (di seguito C.T.R.) rigettava l'appello proposto da Selvanova società semplice di M.M.E. & C. società agricola (di seguito Selvanova) avverso la sentenza n. 162/02/12 della Commissione tributaria provinciale di Perugia (*hinc* C.T.P.), che aveva a sua volta rigettato il ricorso proposto dalla società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento IVA relativo all'anno 2009;

1.1. come si evince dalla sentenza della C.T.R.: *a*) l'avviso di accertamento riguardava l'insussistenza di un credito IVA della società contribuente concernente le spese sostenute per la ristrutturazione di un fabbricato rurale sito nel Comune di Passignano, di proprietà di terzi, accatastato A/3 a seguito dell'esecuzione dei lavori; *b*) la C.T.P. respingeva il ricorso della società contribuente, escludendo l'inerenza all'attività di impresa del fabbricato ristrutturato ed affermando l'insufficienza della documentazione prodotta; *c*) la sentenza della C.T.P. era appellata da Selvanova;

1.2. su queste premesse, la C.T.R. motivava il rigetto dell'appello evidenziando che: *a*) l'IVA originariamente chiesta a rimborso da Selvanova non era detraibile per difetto del necessario requisito dell'inerenza all'attività d'impresa: «la ristrutturazione (o trasformazione) di un fabbricato di civile abitazione (il fabbricato in oggetto è censito catastalmente come A/3) non può essere inerente all'attività di un'impresa agricola», né la circostanza di dovere adibire i locali ristrutturati a beneficio dei dipendenti stabilmente residenti nell'azienda era stata provata; *b*) in ogni caso, «solo il proprietario del bene è legittimato a portare in deduzione il costo e detrarre l'IVA relativa alle spese sostenute», essendo irrilevante la volontà di Selvanova di procedere all'acquisto dello stesso, già detenuto in affitto;

2. Selvanova impugnava la sentenza della C.T.R. con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;

3. l'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso.

CONSIDERATO

che:

1. va pregiudizialmente dichiarata la carenza di legittimazione passiva a resistere nel presente giudizio del Ministero delle finanze, cui erroneamente è stato notificato il ricorso, essendo legittimata passivamente unicamente l'Agenzia delle Entrate;

2. con il primo motivo di ricorso Selvanova deduce la violazione o la falsa applicazione del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 1, 4, 19, 30, 38 *bis* e 54, nonché del d.l. 1 ottobre 2007, n. 159, art. 42 *bis*, conv. con modif. nella l. 29 novembre 2007, n. 222, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

2.1. la società contribuente evidenzia che: *a*) il giudice di appello ha errato a considerare dirimente ai fini dell'inerenza, il classamento catastale A/3 dell'immobile ristrutturato, che invece ben può essere adibito ad ufficio e alloggio dei dipendenti dell'azienda; *b*) il diritto a detrarre l'IVA con riferimento alle opere di ristrutturazione spetta anche a colui che detiene in locazione il bene ristrutturato, come del resto previsto dalla risoluzione n. 179 del 2005 dell'Agenzia delle Entrate;

3. con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione o la falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che l'intenzione di adibire i locali ristrutturati ai dipendenti residenti nell'azienda e agli addetti ai lavori agricoli è stata sufficientemente provata da Selvanova, con conseguente violazione dei principi in materia di onere probatorio;

4. con il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, avendo la C.T.R. omesso di valutare

compiutamente le risultanze probatorie;

5. i tre motivi possono essere congiuntamente esaminati e sono complessivamente inammissibili;

5.1. la sentenza della C.T.R. è fondata su di una duplice *ratio decidendi*: 1) la mancanza di inerenza delle spese di ristrutturazione all'attività di impresa esercitata dall'azienda agricola, con conseguente indetraibilità dell'IIVA; 2) l'impossibilità di portare in detrazione l'IIVA riguardante costi di ristrutturazione di immobili di terzi;

5.2. con riferimento alla prima questione, la valutazione di non inerenza compiuta dalla C.T.R. è posta in discussione sia sotto il profilo della violazione di legge [primo motivo, *sub a*), e secondo motivo] che sotto il profilo del vizio di motivazione (terzo motivo).

5.3. orbene, il terzo motivo è palesemente inammissibile per violazione del principio della c.d. doppia conforme: invero, «le disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui al d.l. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. in l. 7 agosto 2012, n. 134, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'art. 348 *ter* c.p.c., u.c., si applicano anche al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, atteso che il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, non ha connotazioni di specialità. Ne consegue che il d.l. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3 *bis*, quando stabilisce che "le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano al processo tributario di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546", si riferisce esclusivamente alle disposizioni sull'appello, limitandosi a preservare la specialità del giudizio tributario di merito» (Cass. Sez. Un. nn. 8053 e 8054 del 7 aprile 2014);

5.3.1. tali disposizioni si applicano ai giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione successivamente all'11 settembre 2012 (Cass. n. 26860 del 18 dicembre 2014; Cass. n. 24909 del 9 dicembre 2015; Cass. n. 11439 del 11 maggio 2018) e, dunque, anche al presente giudizio, introdotto con appello spedito il 04/02/2013, come si evince dalla sentenza impugnata;

5.4. il primo motivo, *sub a*), ed il terzo motivo sono altresì inammissibili in quanto mirano sostanzialmente a rimettere in discussione l'accertamento di merito compiuto dal giudice di appello in ordine alla insussistenza dell'inerenza all'attività d'impresa: accertamento fondato, da un lato, sulla presunzione derivante dalla nuova categoria catastale A/3 attribuita ad un originario fabbricato rurale e, dall'altro, sulla inidoneità della documentazione prodotta dalla ricorrente a provare la circostanza che detto fabbricato debba essere adibito ad abitazione dei dipendenti dell'azienda;

5.4.1. nel compiere tale valutazione il giudice di merito non ha violato alcuna disposizione di legge in quanto: *a*) ha verificato in concreto e sulla base della documentazione prodotta l'assenza di inerenza; *b*) ha legittimamente presunto la stessa dall'attribuzione di una categoria catastale A/3; *c*) ha escluso che Selvanova abbia offerto una prova idonea a superare la menzionata presunzione, con ciò correttamente applicando i principi in materia di onere della prova, in ipotesi gravante sulla società contribuente;

5.4.2. alla legittima valutazione di merito della C.T.R., Selvanova intende, dunque, contrapporre una diversa ed inammissibile valutazione di fatto (Cass. n. 29404 del 7 dicembre 2017);

5.5. una volta esclusa l'inerenza all'attività di impresa delle spese effettuate da Selvanova e confermata una delle due autonome *ratio decidendi* su cui si fonda la decisione impugnata, ogni ulteriore valutazione in ordine alla legittimità della detrazione delle spese di ristrutturazione di immobili di proprietà di terzi è superflua, con conseguente inammissibilità del primo motivo anche sotto il profilo *sub b*);

6. in conclusione, il ricorso va dichiarato inammissibile, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, liquidate come in dispositivo, avuto conto di un valore della lite dichiarato di Euro 9.289,03, in favore dell'Agenzia delle Entrate;

6.1. poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è dichiarato inammissibile, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della l. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, che ha aggiunto del testo unico di cui al d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, il comma 1 *quater*, - della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese di lite, che liquida in complessivi Euro 2.300,00, oltre alle spese di prenotazione a debito;

ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 *quater*, inserito dalla legge n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

(*Omissis*)

## Ristrutturazione di fabbricato rurale. Inerenza dei costi e detraibilità IVA

La Cassazione, con l'ordinanza n. 15259/2020 in epigrafe, ha giudicato inammissibile il ricorso presentato da una società semplice agricola ritenendo che l'IVA, originariamente chiesta a rimborso, non era detraibile per difetto del necessario requisito dell'inerenza all'attività d'impresa. Nello specifico, si trattava della ristrutturazione (o trasformazione) di un fabbricato di civile abitazione, censito catastalmente nella categoria catastale A/3 (abitazione di tipo economico), detenuto in affitto dalla medesima e destinato, nelle intenzioni, a stabile residenza dei dipendenti operanti nell'azienda agricola. La motivazione è stata quella di ritenere tale intervento non inerente all'attività dell'impresa in ragione anche del fatto che la destinazione non era stata adeguatamente provata con apposita documentazione. In ogni caso, ha affermato la Corte, «solo il proprietario del bene è legittimato a portare in deduzione il costo e detrarre l'IVA relativa alle spese sostenute», essendo irrilevante la volontà della società di procedere all'acquisto dello stesso.

Prima di commentare la controversa vicenda, i cui contenuti sono alquanto scarni, sembra opportuno soffermarsi sugli aspetti che l'ordinanza evidenzia partendo dal concetto di «inerenza».

Va subito detto che, pur risultando fondamentale ai fini della determinazione del reddito d'impresa e per il calcolo dell'IVA, il principio dell'inerenza non trova una puntuale definizione a livello normativo per cui si è soliti qualificarla come un «costo deducibile» da portare in diminuzione della base imponibile per il calcolo delle relative imposte. La Suprema Corte ha cercato di attribuire ad essa un significato affermando in un primo momento, sulla base di una interpretazione ricorrente, che il principio di inerenza è riferibile all'art. 109 del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico imposte sui redditi - T.U.I.R.) sostanziandosi nella relazione tra due concetti – la spesa (o il costo) e l'impresa – per cui il costo (o la spesa) assume rilevanza ai fini della qualificazione della base imponibile in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili<sup>1</sup>. Il citato art. 109, comma 5, del T.U.I.R., dispone, infatti, che «Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi».

Similmente, anche in tema di IVA, è possibile individuare indicazioni di portata analoga, laddove l'art. 19, primo 1, del d.p.r. n. 633/1972 prevede che il soggetto passivo ha diritto di detrarre l'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. In tal modo a favore del soggetto passivo si realizza la cosiddetta «neutralità dell'imposta» nel senso che può recuperare totalmente l'imposta assolta nell'ambito della sua attività economica, rimanendo invece a suo carico, alla stregua di un consumatore finale, l'IVA corrisposta su operazioni estranee all'attività.

In seguito, la stessa Corte<sup>2</sup> ha assunto un diverso orientamento facendo presente che «il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata» aggiungendo che «la prova dell'inerenza di un costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto tenuto a provare l'imponibile maturato». Pertanto l'Amministrazione finanziaria può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa non riconoscendo l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 11 agosto 2017, n. 20049, in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

<sup>2</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 13 dicembre 2018, n. 32254, in *Giust. civ. Mass.*, 2019; Cass. Sez. V Civ. 17 luglio 2018, n. 18904, *inv.*, 2018; Cass. Sez. V Civ. 11 gennaio 2018, n. 450, in *Giur. comm.*, 2019, 2, II, 333.

fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali.

Pronunciandosi in materia d'IVA, i giudici di legittimità hanno, altresì, osservato che «l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa».

In definitiva, stante l'assenza di una espressa definizione normativa, devono ritenersi inerenti, e quindi deducibili dal reddito, solo i costi che hanno un collegamento diretto con l'attività svolta e che risultano connessi a ciò che produce ricavi; restano escluse quelle spese, compiute dall'imprenditore, che attengono alla sua sfera personale o che, comunque, non hanno finalità aziendali.

Resta acclarato che, in caso di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, ricade sul contribuente l'onere della prova dell'inerenza dei costi<sup>3</sup>; più propriamente, l'obbligo di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa tributaria spetta all'Agenzia delle Entrate mentre gli oneri di provare l'esistenza di un fatto che comporta modifica, impedimento o estinzione della suddetta pretesa grava sul contribuente.

L'altro aspetto, strettamente connesso al primo, è quello riguardante, nella fattispecie, la ristrutturazione (o trasformazione) di un fabbricato rurale, censito catastalmente come A/3 (abitazione di tipo economico), destinato a diventare abitazione dei dipendenti.

Va rammentato, a tale proposito, che i fabbricati rurali adibiti ad abitazione sono censiti in una delle categorie del gruppo catastale A (ad esclusione delle case di lusso A/1 e delle ville A/8) compresi quelli che pur essendo «abitativi» sono tuttavia qualificati, dalla normativa di riferimento [art. 9, comma 3 *bis*, lett. *f*) ed *h*), del d.l. n. 557/1993], come strumentali; trattasi, nello specifico, degli immobili utilizzati rispettivamente come «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» e «ad ufficio dell'azienda agricola».

Sebbene i fabbricati strumentali siano, in quanto tali, censiti nella categoria speciale D/10 (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole), appositamente istituita dall'art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998, tuttavia sia gli uffici dell'azienda agricola che le abitazioni dei dipendenti rientrano nel novero delle costruzioni tipologicamente riconducibili al gruppo «A» così come disposto dall'art. 9, comma 3 *ter*, del d.l. n. 557/1993<sup>4</sup>; per i primi la categoria è predefinita (A/10) mentre per le seconde l'inquadramento dipende dall'esito della procedura DOCFA che è utilizzata, fra l'altro, proprio quando intervengono opere di trasformazione o ristrutturazione per cui è necessario procedere ad un nuovo classamento dell'immobile.

Al pari degli altri fabbricati strumentali l'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 pone quale unico requisito, per il riconoscimento della ruralità, quello della loro effettiva destinazione ad una delle attività indicate dall'art. 2135 c.c. L'attestazione di «ruralità» consente loro di usufruire delle relative agevolazioni fiscali<sup>5</sup>.

Fatti questi debiti richiami e tornando all'ordinanza n. 15259/2020, il tutto prende avvio, come anticipato, da un avviso di accertamento IVA (relativo all'anno 2009) notificato dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate ad una società agricola in relazione ad un credito IVA ritenuto insussistente.

<sup>3</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 17 settembre 2014, n. 19600, in *DeJure*.

<sup>4</sup> Per inciso va segnalato che quando venne introdotto il decreto istitutivo del «Catasto dei fabbricati» le abitazioni dei dipendenti non erano qualificate come strumentali rurali, bensì rientravano fra quelle comuni unità immobiliari ad uso abitativo per le quali dovevano comunque essere rispettati, ai fini del riconoscimento della predetta «ruralità», i vincoli imposti dalla normativa in questione. In tal senso, l'art. 9, comma 3, lett. *b*) del d.l. n. 557/1993, riconosceva la «ruralità» anche alle abitazioni utilizzate dai dipendenti aziendali a condizione che fossero rispettati i requisiti di legge.

<sup>5</sup> Con l'art. 42 *bis* del d.l. n. 159/2007, è stato riformulato l'art. 9, commi 3 e 3 *bis*; riformulazione avvenuta, altresì, sulla base delle novità recate dal d.lgs. n. 228/2001 all'art. 2135 c.c., e dall'art. 1 e ss. del d.lgs. n. 99/2004 che ha introdotto la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP).

La C.T.P. aveva respinto il ricorso della contribuente escludendo l'inerenza all'attività di impresa agricola del fabbricato ristrutturato ed affermando l'insufficienza della documentazione prodotta; parimenti la C.T.R. rigettava l'appello evidenziando, per quanto detto, che:

- l'IVA originariamente chiesta a rimborso non era detraibile per difetto del necessario requisito dell'inerenza all'attività d'impresa;
- la ristrutturazione (o trasformazione) di un fabbricato di civile abitazione (rurale), censito catastalmente come A/3, non poteva essere inerente all'attività di un'impresa agricola;
- la circostanza di dovere adibire i locali ristrutturati a beneficio dei dipendenti stabilmente residenti nell'azienda non era stata provata;
- solo il proprietario del bene era, in ogni caso, legittimato a portare in deduzione il costo e detrarre l'IVA relativa alle spese sostenute, essendo irrilevante la volontà della società di procedere all'acquisto dello stesso, già detenuto in affitto.

La società contribuente ricorreva, quindi, in cassazione sostenendo, fra l'altro, che la C.T.R. aveva errato in quanto:

- aveva considerato dirimente, ai fini dell'inerenza, il classamento catastale A/3 dell'immobile ristrutturato che invece ben poteva essere adibito ad ufficio e alloggio dei dipendenti dell'azienda;
- il diritto a detrarre l'IVA con riferimento alle opere di ristrutturazione spettava anche a colui che detiene in locazione il bene ristrutturato, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria;
- l'intenzione di adibire i locali ristrutturati ai dipendenti residenti nell'azienda e agli addetti ai lavori agricoli era stata sufficientemente provata con conseguente violazione dei principi in materia di onere probatorio.

Nel merito la Corte di legittimità ha considerato inammissibili i motivi di contestazione in quanto miravano sostanzialmente a rimettere in discussione l'accertamento di merito compiuto dalla C.T.R. in ordine alla insussistenza dell'inerenza all'attività d'impresa: accertamento fondato, da un lato, sulla presunzione derivante dalla nuova categoria catastale A/3 attribuita ad un originario fabbricato rurale e, dall'altro, sulla inidoneità della documentazione prodotta dalla ricorrente a provare la circostanza che detto fabbricato era destinato ad essere adibito ad abitazione dei dipendenti dell'azienda.

Nel compiere tale valutazione la C.T.R. non aveva violato alcuna disposizione di legge in quanto:

- era stata accertata in concreto e sulla base della documentazione prodotta l'assenza di inerenza;
- aveva legittimamente presunto l'assenza di inerenza in ragione dell'attribuzione di una categoria catastale A/3;
- la società non aveva offerto una prova idonea a superare la menzionata presunzione, stante che l'onere della prova gravava sulla società contribuente.

Una volta esclusa l'inerenza all'attività di impresa delle spese effettuate dalla società ogni ulteriore valutazione in ordine alla legittimità della detrazione delle spese di ristrutturazione dell'immobile (di proprietà di terzi) risultava, quindi, superflua. Pertanto il ricorso doveva ritenersi inammissibile.

I rilievi fatti dalla Corte sono inconfutabili anche perché sul tema l'Agenzia delle Entrate<sup>6</sup>, rispondendo ad alcune richieste di chiarimento circa la possibilità di rimborsare l'IVA sulle spese sostenute per il miglioramento, trasformazione ed ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o in comodato, ha precisato che *«non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'IVA assolta sulle spese per la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di opere inseparabili dai beni cui accedono. L'opera eseguita, infatti, non essendo di proprietà del soggetto che l'ha realizzata; questo perché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata. Tali beni, in quanto non ammortizzabili, non rientrano quindi nella previsione normativa di cui alla lett. c), comma 3, dell'art. 30 del d.p.r. n. 633/1972»*.

<sup>6</sup> L'Agenzia delle Entrate, con ris. n. 179 del 27 dicembre 2015.



Va fatto presente però che sul tema, l'Amministrazione finanziaria ha comunque ammesso la detraibilità dell'IVA assolta in relazione alle spese di trasformazione, miglioramento ed ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o comodato, in quanto l'imposta è afferente a beni destinati ad essere utilizzati per operazioni – rientranti nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa – che conferiscono il diritto alla detrazione.

Sussistono, poi, alcune perplessità circa le valutazioni fatte in merito alla mancanza del necessario requisito dell'inerenza all'attività d'impresa riferibile al fabbricato catastalmente censito in A/3 (abitazione di tipo economico); cioè di un fabbricato rurale il cui accatastamento, operato necessariamente a mezzo procedura DOCFA, era avvenuto a seguito di lavori di ristrutturazione o trasformazione (non è ben chiara però l'entità degli interventi). La Cassazione, conformemente a quanto sentenziato dalla C.T.R., ha ritenuto che l'IVA originariamente chiesta a rimborso dalla società non era detraibile per difetto del suddetto requisito affermando testualmente che «la ristrutturazione (o trasformazione) di un fabbricato di civile abitazione (il fabbricato in oggetto è censito catastalmente come A/3) non può essere inerente all'attività di un'impresa agricola».

La ristrutturazione (o trasformazione) riguardava, quindi, un fabbricato (è specificato che era in origine «rurale») che, nelle intenzioni, doveva essere poi utilizzato, dopo l'acquisto, come abitazione degli addetti dell'azienda agricola per cui riesce difficile pensare che sussisteva un difetto d'inerenza. Come già accennato i fabbricati dell'azienda agricola ad uso abitativo sono comunque censiti in una delle categorie catastali del «gruppo A» compresi gli alloggi dei dipendenti e gli uffici i quali, pur essendo strumentali, rientrano in tale ambito.

D'altronde non si ha motivo di ritenere che la società avesse intenti diversi circa il possibile utilizzo dell'immobile nel senso cioè che lo scopo sottinteso era, invece, quello di ristrutturare il fabbricato per destinarlo ad altre finalità distinte da quelle propriamente agricole anche perché se così era nelle previsioni questo sarebbe emerso chiaramente dalla verifica degli atti catastali dove la «ruralità» è chiaramente certificata da apposita «annotazione». Una eventuale defezione avrebbe sicuramente avallato una destinazione dell'immobile diversa da quella agricola. Ma questo era da accertare e l'ordinanza non ne fa menzione per cui rimane il dubbio sulla effettiva mancanza di inerenza del fabbricato, accatastato in A/3, all'attività d'impresa.

In proposito, va rammentato che la procedura DOCFA non prende più in considerazione la categoria catastale A/6 (abitazioni di tipo rurale) ritenuta ormai desueta dalla stessa Amministrazione del catasto. In definitiva l'unico motivo che giustificava il diniego al rimborso dell'imposta era costituito dal fatto che la società agricola non era titolare dell'immobile; quanto alle altre giustificazioni l'ordinanza risulta alquanto riduttiva poiché non approfondisce alcuni aspetti che meritavano forse più attenzione.

*Luigi Cenicola*