

Recupero del patrimonio edilizio rurale. Fabbricato per agriturismo realizzato *ex novo* e perdita delle agevolazioni fiscali

C.T.R. Piemonte, Sez. II 13 aprile 2021, n. 215 - Agenzia delle Entrate c. D.D.

Imposte e tasse - Agevolazioni tributarie - Realizzazione di costruzione rurale ad uso agriturismo non derivante dal recupero del patrimonio edilizio rurale preesistente - P.R.G. e concessione edilizia contrarie alla legge n. 96/2006 e alla l.r. n. 38/2005 - Perdita benefici fiscali.

Quel che rileva ai fini tributari, per la sussistenza del trattamento agevolativo previsto per chi gestisce un agriturismo, è la sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 3, comma 1, della legge statale n. 96/2006 e dall'art. 5, comma 4 della l.r. n. 38/1995 che richiedono l'utilizzo di edifici esistenti nel fondo e non di immobili costruiti ad hoc.

(Omissis)

FATTO E DIRITTO

L'Agenzia delle Entrate di Cuneo propone appello avverso la decisione 235/19 del 27 giugno 2019 con la quale la C.T.P. di Cuneo ha accolto il ricorso proposto in data 21 marzo 2019 da D.D., titolare di attività agrituristica, che aveva impugnato l'avviso di accertamento numero T7S 2018.

Con questo accertamento l'Agenzia delle Entrate aveva contestato la sussistenza dei requisiti per godere delle agevolazioni spettanti a chi esercita l'attività di agriturismo sotto plurimi profili, ragion per cui veniva disconosciuto il regime agevolato per l'agriturismo e, tenuto in considerazione l'ammontare dei componenti negativi sostenuti nel corso del 2013, veniva accertato un maggior reddito imponibile Euro 86.797,00 e venivano riprese a tassazione le imposte dovute ed irrogate le relative sanzioni. In data 20 luglio 2018 il contribuente aveva presentato istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 218/1997, che però si concludeva nonostante due contraddittori interlocutori, negativamente. E tuttavia in data 23 novembre 2018 il D.D. aveva provveduto, ai sensi dell'art. 17, d.lgs. n. 472/1997, a versare l'importo di Euro 13.035,44, relativo alle sanzioni.

In sede di giudizio di primo grado, la C.T.P. prendeva atto delle rispettive posizioni che sintetizzava come segue: «La ripresa fiscale si basava essenzialmente sui seguenti punti:

- 1 Prevalenza del tempo di lavoro dedicato all'attività agrituristica rispetto a quello dedicato all'attività agricola;
- 2 prevalenza dell'acquisto presso terzi dei prodotti dedicati all'agriturismo rispetto quelli prodotti con l'attività agricola;
- 3 l'eccedenza del numero dei coperti rispetto al massimo consentito per la ristorazione agrituristica;
- 4 la ricostruzione induttiva del reddito imponibile;
- 5 l'utilizzo per l'agriturismo di un edificio costruito *ex novo* non derivante dal recupero del patrimonio edilizio rurale preesistente.

I motivi di ricorso si incentravano parallelamente sui seguenti argomenti:

1. L'Agenzia delle Entrate avrebbe errato calcolando giornate a tempo pieno anziché a *part time* nel calcolo del tempo dedicato all'attività agrituristica;
2. L'attività agricola sarebbe prevalente per il 58 per cento rispetto a quella agrituristica: non sarebbe stato tenuto conto di tutto il reparto macellazione, nonché della fornitura di frutta e verdura, a seguito di rilievi veramente formalistici;
3. Il numero dei coperti serviti non avrebbe mai ecceduto i 60: il rilievo desunto da una fotografia pubblicata sul sito Internet dell'attività sarebbe stato frutto di un equivoco;
4. La ricostruzione del reddito è stata fondata su dei dati parziali e non avrebbe tenuto conto delle spese e degli ammortamenti, oltreché dell'IVA a debito;
5. Esiste un regolare concessione edilizia rilasciata dal Comune di Mondovì in base al piano regolatore dell'epoca che permetteva la costruzione di locali nuovi da destinarsi all'attività di agriturismo, il titolo sarebbe validamente rilasciato e a tutt'oggi non sarebbe stato revocato». Quindi, depurato il *thema decidendum* dalle ragioni di cui ai punti 1(1a) e 2 (2a) - sulle quali anche l'ufficio aveva modificato la sua posizione, concordando con il ricorrente durante il contraddittorio per l'accertamento con adesione -, la C.T.P. di Cuneo accoglieva il ricorso a spese compensate ritenendo infondate le richieste dell'Agenzia delle Entrate

Nello specifico:

- non considerava provata l'affermazione di cui al punto 3 (eccedenza dei posti a tavola oltre i 60);
- riteneva che nella determinazione del reddito su base induttiva dovessero essere tenuti in considerazione, oltre i ricavi

(sostanzialmente non contestati perché l'accertato era di pochissimo superiore al dichiarato: Euro 125.095 contro Euro 124.028) anche i costi costituiti da spese e ammortamenti oltre che dell'IVA a debito;

- escludeva, così come richiesto, di poter anche solo *incidenter tantum* disapplicare la concessione del Comune di Mondovì sulla cui base era stato costruito l'edificio che era stato poi adibito ad agriturismo anche se la normativa regionale e statale vigente escludeva che gli agriturismi potessero utilizzare edifici di nuova costruzione.

Secondo la C.T.P. di Cuneo il potere di disapplicazione previsto dall'art. 7 comma 5 del d.lgs. n. 546/92 risiede nella potestà delle Commissioni tributarie, riguarda esclusivamente la potestà di accertare *incidenter tantum* (senza efficacia di giudicato) l'illegittimità dell'atto generale o regolamentare, che ha rilievo in via indiretta, e decidere perciò la controversia come se esso non fosse stato emanato. E da tale potere di disapplicazione è escluso l'atto di concessione edilizia che non ha natura di atto generale o di regolamento giacché la Concessione edilizia «deriva dal P.R.G., ma che è attributiva di un diritto, sia pure compresso a certi effetti, o comunque ricognitiva di un diritto connesso a quello primario di proprietà, che si attribuisce ad un unico soggetto: l'atto in questione quindi non presenta le caratteristiche di generalità ed astrattezza e non si rivolge ad una platea indifferenziata di destinatari, bensì ad un unico beneficiario» (cfr. sent. impugnata).

L'agenzia delle Entrate di Cuneo in sede di appello con il ricorso e il contribuente con le controdeduzioni hanno riproposto le osservazioni già svolte in prime cure.

L'appello dell'Agenzia delle Entrate è fondato e va accolto

Due sono i punti essenziali della questione che occupa questa:

- non è vero che il giudice tributario possa (*incidenter tantum*) disapplicare solo gli atti generali o regolamentari perché se dall'illegittimità di questi derivino atti amministrativi che nei primi trovano fondamento e ragion d'essere, anche questi potranno essere disattesi e cioè ai limitati fini tributari disapplicati e - non è vero che si verta in ipotesi di accertamento induttivo.

Quanto al primo profilo, va evidenziato che la potestà di disapplicazione prevista dall'art. 7, comma 5 del d.lgs. n. 546/92 comporta che «Le Commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente» ma questo non implica che la valutazione della Commissione si debba arrestare al solo atto generale perché costituisce giurisprudenza amministrativa consolidata (da ultimo Cons. Stato, Sez. III Ud. 15 ottobre 2020, dep. 10 novembre 2020) che, quando vi è una consequenzialità necessaria tra due provvedimenti sia sotto l'aspetto strutturale che funzionale, «l'illegittimità ed il conseguente annullamento dell'atto presupposto determinano l'illegittimità di quello conseguente, venendo meno la situazione giuridica che costituisce la condizione unica e necessaria per la sua legittima esistenza (cd invalidità derivata): l'annullamento del provvedimento presupposto si ripercuote su quello presupponente, che è travolto e caducato.

Ed invero, l'atto presupposto è fondamento esclusivo di quello applicativo, nel senso che l'esistenza e la validità del primo sono condizioni necessarie affinché il secondo possa legittimamente venire ad esistenza».

Ovviamente qui non si fa riferimento all'annullamento o alla declaratoria di invalidità degli atti generali o particolari emessi dalla P.A., ma al potere di disapplicazione proprio del giudice tributario che legittimamente e per le finalità del giudizio tributario ben può e deve, *incidenter tantum*, valutare i profili di legittimità degli atti e disapplicarli, se del caso, quando quei profili siano riconosciuti.

Nella specie non vi è chi non veda che l'illegittimità per violazione di legge del P.R.G. del Comune di Mondovì - atto generale - si ripercuote sulla legittimità della concessione edilizia che trova nel primo la sua unica ragion d'essere.

Orbene il P.R.G. prevedeva la possibilità di nuove costruzioni da adibire ad agriturismo in contrasto con la legge regionale e quella statale che invece postulavano che l'agriturismo potesse utilizzare solo costruzioni preesistenti nel fondo agricolo (art. 5, comma 4 della l.r. n. 38/1995 e art. 3, legge n. 96/2006).

E non è controverso - neppure per il giudice di prime cure - che tale previsione del PRG fosse illegittima tant'è che il P.R.G. era stato poi modificato ma non è neppure dubitabile che tra la previsione illegittima del P.R.G. e la concessione edilizia che autorizzava la costruzione dell'immobile a fini di agriturismo vi fosse un nesso strumentale e funzionale: intanto questa nuova costruzione viene autorizzata dal provvedimento amministrativo di concessione in quanto il P.R.G. - proprio per quella ragione - lo prevedeva.

L'illegittimità dell'uno (il P.R.G.) si riverbera necessariamente sul secondo e cioè sulla concessione edilizia: è infatti rilevante notare che la concessione era subordinata proprio all'impegno a mantenere la destinazione ad uso agriturismo dell'edificio (cfr. costituzione di vincolo di inedificabilità e di mantenimento di destinazione d'uso del Notaio B. del 24 ottobre 2002) e va ribadito che quella concessione edilizia non poteva essere rilasciata se non per il fatto che il P.R.G. illegittimo lo prevedeva.

A nulla rileva ai fini tributari che la concessione non sia stata annullata dall'autorità amministrativa perché quel che rileva ai fini tributari - e per la sussistenza del trattamento agevolativo previsto per chi gestisce un agriturismo - è la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge e, nella specie, che si utilizzino edifici esistenti nel fondo preesistenti e non immobili costruiti ad hoc. In altri termini ai fini fiscali non ricorrono le condizioni perché potesse operare un agriturismo con i benefici tributari che la normativa tributaria gli riconosce.

In questo senso la sussistenza delle condizioni agevolative è anche rafforzata e discende anche dal fatto che non rientrava nei parametri previsti della norma [art. 2, comma 3, lett. b), legge n. 38/95] neppure la somministrazione delle consumazioni sul posto che a tenore della normativa in allora vigente, era possibile solo entro il massimo di 60 persone salvo l'accoglienza

delle scolaresche.

È vero che la normativa successiva (l.r. n. 2 del 2015) ha poi eliminato questa condizione limitativa ma all'epoca tale previsione era prevista e la documentazione fotografica - pienamente utilizzabile al pari dei commenti degli avventori su Tripadvisor puntualmente esposti al contribuente nell'accertamento - attesta che i tavoli nelle diverse sale fossero apparecchiati per ben più di 60 persone giacché, come commenta lo stesso proprietario in risposta ai commenti di un cliente, l'attività dell'agriturismo era al 90 per cento concentrata proprio sulla gestione delle cerimonie.

È vero che la fotografia non mostra gli avventori ma la conseguenza che ne trae la C.T.P. circa il fatto che non vi sarebbe prova che l'agriturismo servisse più di 60 coperti è arbitraria perché cozza contro il più elementare buon senso giacché se si attrezzano i locali con un numero di posti superiore al limite consentito è del tutto logico ritenere che questa eccedenza, rispetto al limite di legge, venisse effettivamente utilizzata. In altri termini quella illustrata dalla foto era indicativa della normale capacità di accoglienza sia perché sarebbe alquanto curioso che i posti a tavola venissero predisposti solo *ad pompam*, occupando spazi, tovaglie e stoviglie con evidenti diseconomie sia perché con tale capacità di accoglienza è in linea il personale predisposto costituito da due cameriere ed un aiuto cuoco a tempo pieno che si aggiungono ai gestori dell'agriturismo che in via esclusiva o parziale si dedicavano all'attività di accoglienza e ristorazione.

Quanto poi al secondo rilievo, la stessa C.T.P. di Cuneo riconosce che l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate di Cuneo non può considerarsi un accertamento induttivo puro. E non lo è perché come rigorosamente specificato l'accertamento - che mirava a verificare la sussistenza dei presupposti dell'agriturismo da cui discende l'agevolazione rispetto al trattamento tributario di chi esercita un'ordinaria attività commerciale - non ha determinato i ricavi induttivamente tant'è che questi sono sostanzialmente sovrapponibili a quelli dichiarati. Ne discende che il riconoscimento dei costi non va operato sulla base di un percentuale dei costi relativi ai maggiori ricavi, come prevede l'art. 39, comma 2, d.p.r. n. 600/73, ma sulla base della documentazione che li comprova.

Dagli atti non vi sono elementi per ritenere che i costi rivendicati dal contribuente siano adeguatamente comprovati, come richiede il Supremo Collegio (cfr. *ex multis* Sez. V, sentenza n. 2224 del 2 febbraio 2021; Sez. V, sentenza n. 10269 del 26 aprile 2017), sia sotto il profilo della loro sussistenza né sotto quello dell'inerenza rispetto all'annualità in contestazione.

La particolarità della questione (non è trascurabile comunque che all'origine vi sia l'errore della Pubblica Amministrazione nell'autorizzare una costruzione finalizzata ad agriturismo che non poteva essere autorizzata) giustifica la compensazione delle spese anche per questo grado di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello dell'Ufficio. Spese compensate.

(*Omissis*)

Recupero del patrimonio edilizio rurale. Fabbricato per agriturismo realizzato *ex novo* e perdita delle agevolazioni fiscali

Per la Cassazione¹ il rilascio del permesso di costruire fabbricati rurali (di abitazione e/o strumentali) in zone agricole è subordinato ad un duplice requisito:

- il primo di natura soggettiva, costituito dallo *status* di proprietario coltivatore diretto, proprietario conduttore in economia, proprietario concedente, imprenditore agricolo;
- il secondo di natura oggettiva, rappresentato dal rapporto di strumentalità delle opere alla coltivazione del fondo.

La *ratio* della previsione è ovviamente nel senso di evitare che qualsiasi individuo, benché sprovvisto della qualità di coltivatore, possa legittimamente costruire un immobile ad uso residenziale in zona agricola; ciò avrebbe l'evidente conseguenza di consentire la trasformazione di una zona agricola, tutelata dall'ordinamento, in un'area sostanzialmente residenziale e si porrebbe quindi in contrasto con la *ratio* della disciplina vincolistica che è volta allo scopo di attuare un equilibrato componimento tra le contrapposte esigenze e cioè, da un lato, consentire una razionale possibilità di sfruttamento edilizio delle aree agricole per scopi di sviluppo economico e, dall'altro, garantire la loro destinazione esclusiva ad attività agronomiche.

Pertanto, l'edificazione in zona agricola, indicata come zona E², comporta che la destinazione del manufatto e la posizione soggettiva di chi lo realizza costituiscono elementi rilevanti ai fini della rispondenza dell'opera alle prescrizioni dello strumento urbanistico.

Va, inoltre, sottolineato che ai fini del rilascio del permesso di costruire in zona agricola non è sufficiente il possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (ai sensi dell'art. 1, comma 5 *ter*, d.lgs. n. 99/2004) atteso che i requisiti soggettivi per il rilascio dello stesso devono esistere sia al momento della richiesta che della consegna del titolo abilitativo³.

Ovviamente il permesso può riguardare sia la realizzazione di una nuova costruzione rurale, di qualsiasi tipologia, che interventi edilizi qualificabili come ristrutturazione edilizia comportanti demolizione e ricostruzione del preesistente edificio ubicato in zona agricola. Va da sé che l'intervento deve essere compatibile con lo strumento urbanistico in vigore nel Comune nel quale si intende costruire.

Edificare significa anche oneri concessori. A tale scopo, si rammenta che ai sensi l'art. 17, comma 3, lett. a) del d.p.r. n. 380/2001 (Testo Unico dell'edilizia) è prevista l'esenzione dal pagamento del contributo di costruzione per gli interventi da realizzare in zona agricola, ivi comprese le residenze, che sono funzionali alla conduzione del fondo e alle esigenze dell'imprenditore agricolo (IAP)⁴. Se, quindi, manca il requisito della qualifica di IAP (*ex* IATP) il contributo concessorio deve essere corrisposto com'è parimenti dovuto quando interviene in corso d'opera un cambio di destinazione di uso per cui la nuova costruzione, non avendo più destinazione agricola bensì un'altra finalità (ad esempio: residenziale), genera

¹ Cfr. Cass. Sez. III Pen. 29 dicembre 2017, n. 57914, Di Palma ed a., in *Cass. pen.*, 2018, 11, 3872.

² La zona «E» è quella parte del territorio, individuata nel P.R.G., che è destinata alla produzione agricola, alla coltivazione di prodotti alimentari.

³ Cfr. Cass. Sez. III Pen. 15 dicembre 2008, n. 46085, Monetti ed a., rv. 241.770.

⁴ Cfr. Cons. Stato, Sez. IV 24 dicembre 2009, n. 8757, in *Foro amm. C.D.S.*, 2009, 12, 2834: «Il rilascio della concessione edilizia si configura come fatto costitutivo dell'obbligo giuridico del concessionario di corrispondere il relativo contributo per oneri di urbanizzazione, ossia per gli oneri affrontati dall'ente locale per le opere, indispensabile affinché l'area acquisti attitudine al recepimento dell'insediamento del tipo assentito e per le quali l'area acquista un beneficio economicamente rilevante; il contributo per oneri di urbanizzazione è quindi dovuto per il solo rilascio della concessione, senza che neanche rilevi la già intervenuta realizzazione di opere di urbanizzazione».

un maggior carico urbanistico con conseguente passaggio tra categorie catastali funzionalmente autonome⁵.

Può tuttavia verificarsi che la realizzazione di un fabbricato rurale, costruito in base ad una concessione edilizia rilasciata dal Comune, conformemente a quanto consentito dal P.R.G., sia preclusiva delle agevolazioni fiscali riconosciute a favore dell'agriturismo.

L'art. 3, comma 1, della legge n. 96/2006 stabilisce, infatti, che «Possono essere utilizzati per attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti nel fondo» e il successivo comma 2 demanda alle Regioni il compito di disciplinare gli interventi per il recupero del patrimonio edilizio rurale esistente.

Ciò significa che il fabbricato destinato ad agriturismo non può essere costituito da una nuova opera ma ottenuto per trasformazione di una struttura già esistente adattata a tale ruolo ovvero mediante recupero e trasformazione di edifici preesistenti.

Sul tema si è espressa, di recente, la Commissione tributaria regionale del Piemonte, con sentenza n. 215 del 13 aprile 2021 in epigrafe, in merito all'appello presentato dall'Agenzia delle Entrate a seguito dell'accoglimento del ricorso, da parte della C.T.P., del titolare di un fabbricato al quale era stato notificato un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La controversia riguardava appunto la realizzazione di un immobile rurale (o presunto tale) destinato ad agriturismo. L'Agenzia delle Entrate confutava la mancanza dei requisiti per godere delle agevolazioni di favore in quanto si trattava, nella fattispecie, di un edificio costruito *ex novo* non derivante dal recupero del patrimonio edilizio rurale preesistente. In aggiunta a questo rilievo l'ufficio ne aveva individuato altri quali:

- la prevalenza del tempo di lavoro dedicato all'attività agriturbistica rispetto a quello dedicato all'attività agricola;
- la prevalenza dell'acquisto presso terzi dei prodotti dedicati all'agriturismo rispetto a quelli prodotti con l'attività agricola;
- l'eccedenza del numero dei coperti rispetto al massimo consentito per la ristorazione agriturbistica.

L'atto amministrativo mirava, quindi, a verificare se sussistevano i presupposti dell'agriturismo tali da giustificare il trattamento di favore (IRPEF e IVA) ovvero si trattasse dell'esercizio di un'ordinaria attività commerciale.

Pertanto, sulla base delle risultanze dei costi e dei ricavi relativi all'anno d'imposta 2013, accertava (induttivamente) un maggior reddito imponibile ed erano riprese a tassazione le imposte dovute con irrogazione delle relative sanzioni.

L'Amministrazione finanziaria aveva motivato, per quanto già accennato, il suo operato in ragione del fatto che sia la legge statale (art. 3 della legge n. 96/2006) che quella regionale (art. 5, comma 4 della l.r. n. 38/1995)⁶ postulano che l'agriturismo possa utilizzare solo costruzioni preesistenti sul fondo agricolo. In sostanza, trattandosi di un'opera del tutto nuova e quindi non comportante alcun recupero edilizio di un rurale preesistente, era venuto meno il presupposto per usufruire delle norme fiscali di favore.

Esaminando entrambe le norme citate sembrerebbe, sulla base di una mera interpretazione letterale, che le stesse non pongano un divieto assoluto circa la realizzazione di nuove costruzioni ma solo una facoltà connessa all'eventuale riutilizzazione di immobili già presenti sul fondo anche perché la stessa Amministrazione finanziaria⁷, a commento della legge n. 96/2006 (Disciplina dell'agriturismo), ha fatto presente che «gli immobili da classare in D/10, in funzione dell'attività agriturbistica in essi espletata, sulla base del

⁵ Cons. Stato, Sez. IV 13 dicembre 2013, n. 6005, in *Foro amm. C.D.S.*, 2013, 12, 3416.

⁶ L'art. 5, comma 4 della legge regionale n. 38/1995 prevede che «Per l'esercizio delle attività agrituristiche possono essere effettuati gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, di restauro e di risanamento conservativo e ristrutturazione per il recupero del patrimonio edilizio esistente, nonché gli interventi necessari per la fornitura dei servizi igienico sanitari ai turisti dotati di tende o caravan, in conformità alle disposizioni degli strumenti urbanistici. Non possono essere utilizzate nuove costruzioni per l'attività agriturbistica».

⁷ Agenzia del Territorio, circolare n. 7/T del 15 giugno 2007.

d.p.r. n. 139 del 1998, 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».

Vi è stata poi la puntualizzazione della Corte costituzionale la quale ha precisato che l'art. 3, comma 1, della legge n. 96/2006 limita l'utilizzabilità degli edifici per attività agrituristiche a quelli «già esistenti» sul fondo, per il rischio di abbandono delle campagne e conseguente compromissione del paesaggio, essendo evidente l'interesse primario, sia della comunità nazionale, sia di quella regionale, a che le campagne non diventino luoghi di edificazioni massicce, e non siano trasformate in parchi turistici, con alterazione dell'identità del paesaggio, nel quale l'attività agricola non sarebbe più reale e operante, ma solo fittizia e subalterna ad attività alberghiere⁸.

Rimane il dubbio che qualora il titolare di un'azienda agricola sia intenzionato a realizzare *ex novo* un agriturismo e non abbia fabbricati già esistenti a disposizione, da utilizzare per l'attività in questione, sia costretto suo malgrado a desistere dall'intento.

Sta di fatto che, nel caso di specie, il P.R.G. del Comune consentiva la realizzazione di nuove costruzioni da adibire ad agriturismo contrariamente a quanto previsto dalle leggi regionale e statale le quali, invece, postulano diversamente. La concessione edilizia era stata data sulla base dello stesso piano regolatore per cui il contribuente lamentava la sua estraneità in quanto l'opera era stata realizzata sulla base di un titolo idoneo; titolo che non era stato revocato. Tesi che i giudici di primo grado avevano accolto escludendo così che si potesse «disapplicare» la concessione del Comune che aveva consentito la realizzazione dell'edificio, poi adibito ad agriturismo, anche se le normative regionale e statale vigenti a quel tempo escludevano che gli agriturismi potessero utilizzare edifici di nuova costruzione.

Il ragionamento seguito dalla C.T.P. si basava su quanto disposto dall'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992, il quale prevede che le «Commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente». Tale disposizione riconosce al giudice tributario il solo potere di considerare l'atto illegittimo e, ove rilevante ai fini della decisione finale, di non applicarlo; non ha la finalità di decretare l'illegittimità del medesimo».

Secondo la C.T.P. il potere dei giudici di disapplicazione non riguarda l'atto di concessione edilizia che non ha natura di «atto generale o di regolamento» giacché la concessione edilizia derivava dal P.R.G. ma era comunque attributiva di un diritto connesso a quello di proprietà riconducibile ad un unico soggetto: l'atto in questione quindi non presentava le caratteristiche di generalità ed astrattezza e non si rivolgeva ad una platea indifferenziata di destinatari, bensì ad un unico beneficiario.

La questione che si poneva non era tanto il fatto se la previsione del P.R.G. fosse illegittima, tant'è che lo stesso piano regolatore era stato poi modificato, quanto piuttosto che fra il P.R.G. e la concessione edilizia, che autorizzava la costruzione dell'immobile a fini di agriturismo, vi fosse un nesso strumentale e funzionale: intanto la nuova costruzione era stata autorizzata dal provvedimento amministrativo di concessione in quanto il P.R.G. lo prevedeva.

In sostanza, l'illegittimità dell'uno (il P.R.G.) si rifletteva necessariamente sul secondo e cioè sulla concessione edilizia.

Sul punto, la C.T.R. ha risposto facendo presente che quella concessione edilizia non poteva essere rilasciata se non per il fatto che il P.R.G. illegittimo lo prevedesse.

Ai fini tributari non assumeva, pertanto, rilievo il fatto che la concessione non fosse stata annullata dall'autorità amministrativa perché quel che conta, per la sussistenza del trattamento agevolativo previsto per

⁸ Corte cost. 18 aprile 2012, n. 96, in *Giur. cost.*, 2012, 2, 1346, su art. 3, comma 3, della l.r. n. 28/1997 della Regione Umbria.

chi gestisce un agriturismo, è la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge e cioè l'utilizzo di edifici preesistenti nel fondo e non immobili costruiti *ad hoc*.

Non essendo, quindi, la concessione edilizia idonea allo scopo non era possibile ritenere sussistente l'attività agrituristica per cui la nuova costruzione aveva altra destinazione, diversa da quella agricola.

Oltre a questo motivo, già di per sé sufficiente, sussistevano altre ragioni, già elencate, che propendevano anch'esse per il diniego del regime agevolato. All'epoca dei fatti, la legge regionale [art. 2, comma 3, lett. b), legge n. 38/95] consentiva la somministrazione delle consumazioni sul posto ad un numero massimo di 60 persone salvo l'accoglienza delle scolaresche; limite poi abolito con successiva l.r. n. 2/2015. Dalla documentazione fotografica risultava tuttavia che i locali erano predisposti per una capienza di gran lunga superiore a questo limite posto che l'attività «dell'agriturismo» era soprattutto concentrata sulla gestione delle cerimonie.

Sul punto, la C.T.P. si era espressa facendo presente che la prova per cui la struttura servisse più di 60 coperti era arbitraria. Ipotesi destituita di fondamento poiché era del tutto logico ritenere che la predisposizione di un numero di posti superiore al limite consentito presupponesse un utilizzo diverso.

Sulla base di queste valutazioni, la C.T.R ha, pertanto, accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Luigi Cenicola