

Detraibilità dei costi di ristrutturazione di un immobile destinato ad agriturismo

Cass. Sez. Trib. 10 marzo 2021, n. 6618 ord. - Fuochi Tinarelli, pres.; Triscari, est. - N.L. (avv.ti Castaldi e de Renzis Sonnino) c. Agenzia delle Entrate. (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Toscana 17 dicembre 2012)

Imposte e tasse - IVA - Impresa agricola - Attività agricola e attività agrituristica - Gestione separata - Costi di ristrutturazione del fabbricato ad uso agriturismo - Imputazione - Inerenza - Criterio di destinazione e utilità funzionale degli interventi.

L'attività agrituristica, in quanto attività connessa allo svolgimento delle attività agricole in senso stretto, include tipicamente l'attività di organizzazione ed esecuzione del servizio di ospitalità ed alloggio che non può essere fornito se non attraverso la realizzazione e messa a disposizione di immobili costruiti sul fondo ed adibiti ad uso abitativo, in funzione del temporaneo soggiorno dei clienti, sicché anche le spese sostenute per la ristrutturazione e manutenzione dei fabbricati adibiti a tale attività, la cui funzione tipica, riconosciuta dalla legge, è «strumentale» all'esercizio dell'attività agrituristica (a sua volta connessa a quella agricola), sono da ricondursi nell'ambito del regime IVA prescelto dal contribuente per tale specifica funzione godendo dell'ordinario regime di detrazione IVA solo laddove la relativa opzione sia stata regolarmente esercitata.

(Omissis)

RILEVATO

che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle Entrate aveva notificato a N.L., titolare di una impresa agricola, esercente sia l'attività di coltivazioni agricole sia l'attività di agriturismo, due avvisi di accertamento con i quali, relativamente agli anni di imposta 2004 e 2005 aveva contestato, ai fini IVA e IRAP, la non deducibilità dei costi di gestione dell'attività agrituristica e la non detraibilità e deducibilità dei costi di ristrutturazione di un fabbricato, inclusa anche la realizzazione di una piscina, da destinare all'attività di agriturismo, ed irrogato le conseguenti sanzioni, in quanto si trattava di opere che, per loro stessa natura, potevano essere utilizzate unicamente ai fini dell'esercizio dell'attività agrituristica, sicché i suddetti costi dovevano essere imputati, per inerenza, all'attività di agriturismo, tenuto conto del fatto che il contribuente aveva optato per il regime forfettario dell'attività di agriturismo; avverso i suddetti atti impositivi il contribuente aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale; avverso la sentenza del giudice di primo grado il contribuente aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato l'appello del contribuente, in particolare ha ritenuto che i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati allo svolgimento dell'attività di agriturismo non potevano essere imputati all'attività agricola in base al principio di inerenza, sicché non poteva essere detratta l'IVA e dedotti i costi ai fini IRAP;

il contribuente ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a tre motivi di censura, illustrato con successiva memoria;

l'Agenzia delle Entrate ha depositato un atto denominato "di costituzione" con il quale ha dichiarato di costituirsi al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa.

CONSIDERATO

che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione della legge n. 730 del 1985, art. 2, comma 2, della legge n. 413 del 1991, art. 5, del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1 e 2, nonché del d.lgs. n. 446 del 1997, artt. 4 e 5, per avere ritenuto che le spese di ristrutturazione dell'immobile non potevano essere imputate all'impresa agricola, posto che, invece, lo stesso faceva parte dell'azienda agricola e quindi, anche se destinato all'attività di agriturismo, conservava in ogni caso il requisito della ruralità e strumentalità all'azienda agricola medesima, con conseguente detraibilità ai fini IVA e deducibilità ai fini IRAP;

il motivo è infondato;

la questione di fondo della presente controversia attiene alla detraibilità ai fini IVA delle spese di ristrutturazione di un immobile nella titolarità di una impresa agricola e destinato allo svolgimento di un'attività agrituristica, tenuto conto del fatto che, peraltro, secondo quanto si evince dallo stesso ricorso, il ricorrente ha adottato, per quanto riguarda l'attività agricola, il regime fiscale ordinario, mentre, per lo svolgimento dell'attività agrituristica ha adottato il regime forfettario di cui al d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34 *bis* e del d.p.r. n. 917 del 1986, art. 56 *bis*, tenendo, pertanto, una contabilità separata per le due attività svolte nell'ambito della medesima impresa;

va quindi osservato che questa Corte (Cass. Civ. 3 giugno 2015, n. 11395; Cass. Civ. 28 ottobre 2015, n. 21965) ha precisato che non hanno incidenza sulla questione della inerenza delle spese di ristrutturazione di immobili destinati all'attività di agriturismo, quindi sul regime di detraibilità da applicare, le disposizioni, più volte citate dall'attuale ricorrente, di cui alla legge n. 730 del 1985, art. 2, comma 2, (poi abrogato e sostituito dalla l. 20 febbraio 2006, n. 96), che si limita a prevedere che l'utilizzo di edifici per lo svolgimento di attività agrituristiche non distrae i fondi, sui quali essi insistono, dalla destinazione agricola, e la legge n. 33 del 1994, art. 9, comma 3 *bis*, che attribuisce carattere rurale agli edifici destinati all'agriturismo ai fini catastali, essendo la stessa norma rubricata «istituzione del catasto dei fabbricati»;

in realtà, il fatto che l'immobile conservi, ai fini catastali, la destinazione rurale, ed è compreso nella generale attività agricola, non deve spostare l'attenzione sul fatto che la questione in esame deve essere compiutamente definita alla luce della previsione di cui al d.p.r. n. 633 del 1972, art. 36, laddove si dispone, ai fini del regime IVA da applicare, che i soggetti che esercitano più attività nell'ambito della stessa impresa possano optare per l'applicazione separata dell'imposta, con conseguente fruizione del regime speciale per una o più attività e di quello ordinario per le restanti (Cass. Civ. n. 17917/2014; Cass. Civ. n. 8944/2003), con l'effetto che, ove sia stato esercitato il diritto di opzione, occorre procedere ad una considerazione differenziata tra le attività agrituristiche e quelle agricole, riconoscendo la detrazione dell'IVA solo per le spese riconducibili all'attività agriturbistica purché non si sia esercitata l'opzione per il regime forfettario, come è invece avvenuto, pacificamente, nel caso di specie;

in questo contesto, in particolare, si è precisato che il complesso normativo di riferimento relativo all'esercizio dell'attività agriturbistica evidenzia chiaramente l'intenzione del legislatore di considerare in modo unitario l'attività agriturbistica in quanto attività connessa allo svolgimento di quelle agricole in senso stretto, la quale include tipicamente l'attività di organizzazione ed esecuzione del servizio di ospitalità ed alloggio, che non può essere fornito se non attraverso la realizzazione e messa a disposizione di immobili costruiti sul fondo ed adibiti ad uso abitativo, in funzione del temporaneo soggiorno dei clienti, sicché anche le spese sostenute per la ristrutturazione e manutenzione di tali immobili, la cui funzione tipica, riconosciuta dalla legge, è «strumentale» all'esercizio dell'attività agriturbistica (a sua volta connessa a quella agricola), sono da ricondursi nell'ambito del regime IVA prescelto dal contribuente per tale specifica attività, godendo dell'ordinario regime di detrazione IVA solo laddove la relativa opzione sia stata regolarmente esercitata;

in altri termini, in questo contesto, il criterio guida resta il principio dell'inerenza dei costi con l'attività di impresa, quale disegnata dall'ampia discrezionalità di cui gode l'imprenditore, sicché la libera scelta dell'imprenditore di gestire due attività sugli stessi beni (fondo, corpi di fabbrica) organizzandoli in due aziende diverse, con diversa contabilità e diverso regime di deduzione dell'IVA passiva assolta, secondo quanto prevede il d.p.r. n. 633 del 1972, art. 36, impedisce ogni automatica sovrapposizione e richiede l'analisi dell'inerenza dei costi tenendo in considerazione specifica la diretta strumentalità delle spese sostenute ai fini dello svolgimento dell'attività agriturbistica per la quale lo stesso contribuente ha inteso applicare un separato regime di applicazione dell'IVA (Cass. Civ. 29 febbraio 2019, n. 5954);

pertanto, correttamente la sentenza censurata ha ritenuto che i costi per l'acquisto di beni e servizi destinati allo svolgimento dell'attività di agriturismo sono strumentali a questa attività, sicché non sussiste il lamentato vizio di motivazione;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 112, c.p.c., per non avere pronunciato sul motivo di appello con cui parte ricorrente aveva prospettato la questione della non applicabilità nei propri confronti delle sanzioni, stante la sussistenza di condizioni di non colpevolezza e, comunque, di non punibilità, ai sensi del d.lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 6;

il motivo è fondato;

si vince dal ricorso che parte ricorrente aveva contestato la legittimità della pretesa anche relativamente alla sanzione applicata, sotto il profilo della ricorrenza, nel caso di specie, della condizione di non colpevolezza e di non punibilità di cui al d.lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 6, sia con il ricorso introduttivo che in appello; sul punto, il giudice del gravame ha omesso ogni valutazione e decisione, incorrendo, in tal modo, nella violazione dell'art. 112 c.p.c.;

con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 6, per avere ritenuto implicitamente di rigettare il motivo di appello con il quale parte ricorrente aveva chiesto di accertare la ricorrenza, nel caso di specie, della sussistenza delle condizioni di non colpevolezza ovvero di non punibilità;

l'accoglimento del secondo motivo di ricorso comporta l'assorbimento del presente motivo;

in conclusione, è fondato il secondo motivo, infondato il primo e assorbito il terzo, con conseguente cassazione della sentenza censurata per il motivo accolto e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il secondo motivo, infondato il primo e assorbito il terzo, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

(*Omissis*)

Detraibilità dei costi di ristrutturazione di un immobile destinato ad agriturismo

La Cassazione, con l'ordinanza n. 6618 del 10 marzo 2021, in epigrafe, è tornata nuovamente ad occuparsi della detraibilità, ai fini IVA, delle spese sostenute dall'impresa agricola per la ristrutturazione di un fabbricato rurale; nello specifico un immobile destinato allo svolgimento dell'attività di agriturismo. Nel caso di specie l'azienda in questione svolgeva sia l'attività di coltivazione del fondo che quella agrituristica per cui, a giudizio dell'ufficio, i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati allo svolgimento dell'attività di agriturismo non potevano essere imputati all'attività agricola in base al principio di «inerenza», posto che l'interessata aveva optato per il regime forfetario per l'agriturismo, cosicché non era detraibile l'IVA e parimenti dedotti i costi ai fini IRAP.

Già in precedenza i giudici di legittimità¹ si erano espressi sull'argomento affermando che ai fini IVA, qualora il contribuente, nell'ambito della stessa impresa, svolga un'attività agricola e un'attività di agriturismo, optando per diversi regimi fiscali, l'attività agrituristica, sebbene complementare, resta distinta da quella agricola, sicché le spese sostenute per la ristrutturazione di immobili adibiti all'attività di agriturismo, pur avendo essi destinazione agricola, restano soggette al regime forfetario previsto per l'attività complementare, dovendo trovare applicazione il principio dell'inerenza dei costi all'attività di impresa e non alle caratteristiche del bene.

In altra circostanza², occupandosi della ristrutturazione della casa colonica dell'imprenditore agricolo per essere poi adibita ad attività recettizia di agriturismo, avevano sottolineato che le spese di ristrutturazione di un immobile avente uso abitativo sono detraibili, ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. n. 633/1972, ove ne venga accertata, in concreto, l'inerenza all'attività di impresa attraverso la verifica della sussistenza di un nesso oggettivo tra il bene e l'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo, anche tenendo conto di una valutazione meramente prospettica.

Nei pronunciamenti citati è fatto richiamo al cosiddetto principio dell'«inerenza» il quale viene spesso invocato dall'Amministrazione finanziaria a sostegno degli accertamenti a carico delle imprese, comprese quelle agricole.

Va subito detto che, pur risultando fondamentale ai fini della determinazione del reddito d'impresa e per il calcolo dell'IVA, il criterio della «inerenza» non trova una puntuale definizione a livello normativo di modo che 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 utili³. 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».

Anche per quanto concerne l'IVA è possibile individuare indicazioni analoghe, laddove l'art. 19, comma 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

¹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 28 febbraio 2019, n. 5954, in *Giust. civ. Mass.*, 2019.

² Cfr. Cass. Sez. V Civ. 24 settembre 2019, n. 23694, in *Giust. civ. Mass.*, 2019.

³ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 24 settembre 2017, n. 20049, in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

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, i giudici di legittimità⁴ hanno 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 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 di IVA, la Suprema Corte ha 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 previsione 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 confermato che, in caso di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, ricade sul contribuente l'onere della prova dell'inerenza dei costi⁵; 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.

Ciò premesso, ai fini fiscali e segnatamente dell'IVA, l'esercizio dell'attività di agriturismo non può essere ricondotto nell'ambito del regime forfetario previsto dall'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 (regime speciale per i produttori agricoli) in quanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, «seppur complementare a quella agricola, ha natura completamente diversa ed il suo svolgimento non consente di qualificare l'impresa come "impresa agricola mista" per cui le due attività vanno, quindi, considerate separatamente ai sensi dell'art. 36 dello stesso decreto»⁶.

Che sia un'attività «distinta» da quella agricola è desumibile, fra l'altro, dal fatto che soggiace, quanto ad autorizzazioni e rispetto delle norme igienico sanitarie (artt. 4 e 5 della legge n. 96/2006)⁷ ad una disciplina analoga a quella dei pubblici servizi che rende, quindi, l'attività medesima del tutto autonoma rispetto a quella principale.

In senso conforme, l'art. 36, comma 4, del d.p.r. n. 633/1972 prevede, nei confronti di coloro che esercitano l'attività agricola contestualmente con altre attività o imprese, l'applicazione dell'imposta in modo separato, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al volume di affari di ciascuna di esse. Il produttore agricolo può comunque optare per l'applicazione nel modo ordinario (consistente nel detrarre dall'IVA sulle vendite l'IVA sostenuta per gli acquisti); come chiarito dall'Amministrazione finanziaria⁸, se per entrambe le attività (agricola e agrituristica) il contribuente ha optato per l'applicazione del regime ordinario non sarà necessaria la separazione dell'attività.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 13 dicembre 2018, n. 32254, in *Giust. civ. Mass.*, 2019; Cass. Sez. V Civ. 17 luglio 2018, n. 18904, *ivi*, 2018; Cass. Sez. V Civ. 11 gennaio 2018, n. 450, in *Giur. comm.*, 2019, 2, II, 333.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 17 settembre 2014, n. 19600, in *DeJure*.

⁶ Agenzia delle Entrate, risoluzione ministeriale n. 360945 del 13 aprile 1977.

⁷ La legge n. 96/2006 ha sostituito la legge n. 730/1985.

⁸ Agenzia delle Entrate, circolare ministeriale n. 7 del 10 febbraio 1992.

Va da sé che per le imprese che svolgono l'attività di agriturismo, secondo i canoni previsti dalla *ex* legge n. 730/1985 (ora legge n. 96/2006), l'art. 5, comma 2, della legge n. 413/1991 ha previsto un regime fiscale apposito «forfetario» che consiste nell'applicare una percentuale di detrazione pari al 50 per cento dell'IVA sulle operazioni attive relative all'agriturismo; questo regime (forfetario) rappresenta, quindi, il regime naturale per le imprese agrituristiche.

Nel caso di specie, oggetto dell'ordinanza n. 6618/2021, l'impresa agricola teneva per le due attività esercitate (coltivazione del fondo e agriturismo) una contabilità separata, così come richiesto dal citato art. 36 del d.p.r. n. 633/1972 che consente appunto di optare per l'applicazione separata dell'imposta con conseguente fruizione del regime speciale per una o più attività e di quello ordinario per le restanti⁹. Pertanto, per l'attività agricola l'azienda aveva optato per il regime fiscale «normale» (ordinario), che consiste nel detrarre dall'IVA sulle vendite quella sostenuta per gli acquisti, mentre per l'attività di agriturismo aveva adottato il regime forfetario di cui all'art. 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972¹⁰ che è applicabile esclusivamente alla produzione di beni e alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c. (nello specifico: attività di ricezione ed ospitalità), comprese le prestazioni effettuate occasionalmente.

Il contenzioso aveva avuto inizio a seguito della notifica, da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, di distinti avvisi di accertamento, riguardanti gli anni 2004 e 2005, con i quali era esclusa la deducibilità dei costi di gestione dell'attività agrituristica nonché la detraibilità e deducibilità dei costi di ristrutturazione del fabbricato ad uso agriturismo, unitamente alla realizzazione di una piscina. Tale diniego, con irrogazione delle relative sanzioni, era motivato dal fatto che, nello specifico, si trattava di opere che, per loro stessa natura, potevano essere utilizzate unicamente ai fini dell'esercizio dell'attività agrituristica, sicché i predetti costi dovevano essere imputati, per «inerenza», all'attività di agriturismo, tenuto conto del fatto che il contribuente aveva optato per il regime forfetario relativo all'attività di agriturismo. In sostanza, tali costi non potevano essere imputati all'attività agricola ma solo a quella agrituristica.

Entrambe le Commissioni tributarie si pronunciavano a favore dell'operato dell'Agenzia delle Entrate respingendo sia il ricorso (C.T.P.) che il successivo appello (C.T.R.) dell'impresa agricola.

Nel ricorso per cassazione la ricorrente contestava la decisione dei giudici di secondo grado sostenendo che il fabbricato in questione faceva parte dell'azienda agricola e quindi, anche se destinato all'attività di agriturismo, conservava in ogni caso il requisito della ruralità e strumentalità all'azienda agricola da cui conseguiva la detraibilità ai fini IVA e deducibilità ai fini IRAP¹¹.

Ad ulteriore difesa richiamava quanto disposto dall'art. 2, comma 2, della legge n. 730/1985, recante disciplina dell'agriturismo in base al quale lo svolgimento di attività agrituristiche non costituisce distrazione della destinazione agricola dei fondi e degli edifici interessati.

Nel merito, in via preliminare, la Suprema Corte si è richiamata alla giurisprudenza dei giudici di legittimità¹² rilevando che la norma da ultimo citata non aveva alcuna incidenza sulla questione della inerenza delle spese di ristrutturazione di fabbricati destinati all'attività di agriturismo, quindi sul regime di detraibilità da applicare. Né, tanto meno, era determinante a tale scopo la invocata normativa istitutiva del «catasto dei fabbricati» atteso che la stessa (art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993) elenca gli immobili «strumentali rurali» che, per vocazione e destinazione, sono rappresentativi delle attività connesse a quella agricola; attività individuate dall'art. 2135 c.c.

⁹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 13 agosto 2014, n. 17917, in *DeJure*; Cass. Sez. V Civ. 4 giugno 2003, n. 8944, in in *Giust. civ. Mass.*, 2003, 6 e in *Vita not.*, 2003, 974

¹⁰ Introdotto dall'art. 2, comma 7, della legge n. 350/2003, prevede un regime anch'esso forfetario in base al quale per le suddette prestazioni e forniture di servizi, l'IVA a debito è calcolata riducendo del 50 per cento l'imposta relativa alle operazioni imponibili.

¹¹ Le imprese agrituristiche che applicano il regime forfetario seguono, ai fini della determinazione del valore della produzione, le regole delle imprese agricole considerando i componenti positivi e negativi in base alle registrazioni IVA.

¹² Cfr. Cass. Sez. V Civ. 3 giugno 2015, n. 11395, in *Giust. civ. Mass.*, 2015; Cass. Sez. V Civ. 28 ottobre 2015, n. 21965, *ivi*, 2015.

La Corte parte da altre considerazioni e cioè dal citato disposto dell'art. 36 del d.p.r. n. 633/1972, il quale prevede che i soggetti che esercitino più attività nell'ambito della stessa impresa possano optare per l'applicazione separata dell'imposta, con conseguente fruizione del regime speciale per una o più attività e di quello ordinario per le restanti con l'effetto che, ove sia stato esercitato il diritto di opzione, «occorre procedere ad una considerazione differenziata tra le attività agrituristiche e quelle agricole, riconoscendo la detrazione dell'IVA solo per le spese riconducibili all'attività agriturbistica purché non si sia esercitata l'opzione per il regime forfettario, come è invece avvenuto, pacificamente, nel caso di specie».

Il criterio a cui fare riferimento resta, quindi, quello «dell'inerenza dei costi» con l'attività di impresa. La libertà di scelta, di cui gode l'imprenditore, di gestire due attività sugli stessi beni (fondo, corpi di fabbrica) organizzandoli in due aziende diverse, con diversa contabilità e diverso regime di deduzione dell'IVA passiva assolta, richiede l'analisi dell'«inerenza» dei costi tenendo in considerazione la diretta strumentalità delle spese sostenute ai fini dello svolgimento dell'attività agriturbistica per la quale lo stesso contribuente aveva scelto un separato regime di applicazione dell'IVA.

Nello specifico, i costi per l'acquisto di beni e servizi destinati allo svolgimento dell'attività di agriturismo erano da ritenersi, conseguentemente, strumentali a questa attività ed in tal senso la C.T.R. ha ritenuto correttamente che non potevano essere imputati all'attività agricola.

Di conseguenza, il ricorso è stato respinto.

Luigi Cenicola