

La disciplina fiscale delle attività connesse*

di Giuseppe Ferrara

1. Delimitazione del tema. - 2. Le attività di trasformazione e le prestazioni di servizi per conto terzi. - 3. L'attività agrituristica.

1. Delimitazione del tema. Il regime fiscale, in quanto tale, delle c.d. attività connesse in agricoltura non pone problematiche interpretative particolari. Esso si risolve, infatti, nell'applicazione dei criteri di determinazione forfetari del reddito e dell'imponibile IVA maturato dal contribuente-imprenditore agricolo, sulla base delle percentuali di forfetizzazione stabilite dall'art. 56 *bis* del T.U.I.R. e dall'art. 5 della legge n. 413/1991 (per le attività agrituristiche e ad esse assimilate), per quanto attiene alle imposte dirette; e dell'art. 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972, per quanto attiene alla determinazione dell'IVA dovuta nel periodo d'imposta.

È, invece, la delimitazione dell'ambito applicativo dei regimi fiscali speciali dettati per l'impresa agricola, quanto alle c.d. attività connesse, a manifestare ancora incertezze interpretative.

È sufficiente la disamina della giurisprudenza, di legittimità e di merito, oltre che della stessa prassi applicativa dell'Agenzia delle Entrate, per avvedersi che, a distanza di anni dalla riforma dell'art. 2135 c.c. e della disciplina dell'agriturismo ad opera della legge n. 96/2006, ancora rilevanti dubbi presenta il tema dell'individuazione delle attività connesse; ciò, nonostante il principio declinato costantemente dalla stessa giurisprudenza di legittimità secondo cui il vincolo di connessione di cui all'art. 2135 c.c. esige che le relative attività non debbono assumere rilievo prevalente rispetto alle attività agricole principali¹.

Lo scopo della presente relazione è, quindi, quello di evidenziare alcune, ancora attuali, sussistenti incertezze interpretative sulla questione, pur nei limiti del presente intervento.

2. - Le attività di trasformazione e le prestazioni di servizi per conto terzi. Un primo ambito nel quale il quadro interpretativo non può dirsi consolidato ovvero, comunque, gli orientamenti sul punto espressi dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate sono meritevoli di ripensamento, è quello delle attività di trasformazione e delle prestazioni di servizi per conto terzi.

2.1. - In una, ancorché non recentissima, sentenza, la Corte di cassazione² decise sul caso di un imprenditore agricolo il quale aveva svolto attività di trasformazione di uva prevalentemente – dal punto di vista quantitativo – acquistata da soggetti terzi.

La Cassazione, ritenendo corretta la qualificazione operata dall'Agenzia delle Entrate, statui che, atteso il requisito della prevalenza fissato dalla prima parte dell'art. 2135, comma 3 c.c., la circostanza che l'imprenditore agricolo avesse acquistato in prevalenza (quantitativa) uva da terzi giustificasse la qualificazione dell'attività di trasformazione svolta da quel medesimo imprenditore agricolo come commerciale (dunque, non connessa all'agricoltura). Irrilevante, secondo tale giurisprudenza, sarebbe stato l'apprezzamento

* Il presente scritto costituisce una versione rivisitata della relazione tenuta al Convegno *Finanziamento e profili fiscali della nuova agricoltura*, svoltosi ad Arezzo il 23 ottobre 2024.

¹ V., in giurisprudenza, ad esempio Cass. Sez. I 22 febbraio 2019, n. 5342, in *Fall e altre proc. conc.*, 2019, 12, 1525; v. anche Cass., 15 febbraio 2023, n. 4790 ord., in *Riv. dott. commer.*, 2023, 2, 307; Cass. Sez. I 28 novembre 2023, n. 32977, in *www.osservatorioagromafie.it*. In dottrina v. A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, Torino, 2022, 91 e ss.; v. anche R. ALESSI - G. PISCIOTTA, *L'impresa agricola*, Milano, 2010, spec. 161 e ss. ed ivi ulteriori corposi riferimenti alla dottrina ed alla giurisprudenza.

² Cass. Sez. V 21 luglio 2017, n. 10871, in questa Riv., 2017, 5, con nota di G. FERRARA, *L'impresa vitivinicola: quando da agricola diviene, fiscalmente, commerciale*.

qualitativo del tipo di uva acquistato dall'imprenditore e del relativo vitigno di produzione, onde comparare il valore economico di detto prodotto rispetto a quello dell'uva di produzione propria.

Sotto tale versante, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità è aderente a quello in merito espresso dall'Agenzia delle Entrate³.

A nostro avviso il principio affermato dalla Corte di cassazione – e quello, presupposto, della medesima Amministrazione finanziaria – dovrebbero essere ripensati, onde tenere conto delle specifiche caratteristiche produttive dell'impresa vitivinicola cui si ha riguardo⁴.

S'intende fare riferimento al fatto che, per rimanere nell'ambito di tali attività, altro è, per esempio, apprezzare il vincolo di connessione per un'impresa la cui produzione è soggetta al rispetto di un determinato disciplinare; altro è considerare il rapporto di connessione per imprese che, invece, tale vincolo non osservano.

Nel primo caso rileva la caratteristica qualitativa del prodotto agricolo, oltre che la sua origine territoriale, in quanto funzionale a garantire l'osservanza del disciplinare di produzione da parte dell'impresa. Perciò, per fare un esempio, per l'impresa viticola che produce il Brunello di Montalcino, l'uva Sangiovese prodotta nel territorio amministrativo di Montalcino, la cui utilizzazione per la vinificazione consente di osservare il disciplinare, non ha la medesima funzione e, quindi, lo stesso valore dell'uva che, ove utilizzata per la produzione di vino da tavola per la vendita a terzi, non consente di osservare quel disciplinare.

Ed allora, pare a noi corretto avere riguardo alle peculiari caratteristiche produttive della specifica impresa agricola; talché, beni pur omogenei dal punto di vista merceologico, prodotti ed acquistati dall'impresa (ad esempio, uva con uva; mele con mele; etc.), laddove assumano valenza (funzione) differente per quella data impresa agricola in ragione delle proprie caratteristiche produttive, debbono essere apprezzati, ai fini della connessione, come tra loro non omogenei, proprio perché non aventi una medesima funzione produttiva per quella certa impresa.

Ne consegue, tornando all'esempio proposto, che l'imprenditore il quale produce uva Sangiovese dalla cui trasformazione ottiene il Brunello di Montalcino e che acquista, al contempo, da altri imprenditori agricoli del territorio amministrativo di Montalcino uva Sangiovese, permarrà nel vincolo di connessione quando il quantitativo di uva (Sangiovese) acquistato da terzi è inferiore a quello di produzione propria. Se, invece, acquista uva da terzi (non Sangiovese) per rivenderla o per farne vino da tavola, l'accertamento della connessione esige la verifica del rapporto tra uva acquistata da terzi ed uva di produzione propria non in termini quantitativi, ma di valore economico: ciò, lo si ripete, per la diversa funzione, per quella data impresa, del pur medesimo, dal punto di vista merceologico, prodotto⁵.

2.2. - Sempre per rimanere nell'ambito dell'impresa vitivinicola, altro tema d'interesse sul quale ha recentemente pronunciato la giurisprudenza di merito è quello dei limiti entro cui l'attività di vinificazione (il principio vale anche per la frangitura delle olive) per conto terzi rispetta il requisito della connessione di cui all'art. 2135, comma 3 c.c.

Si segnalano, al riguardo, alcuni recenti pronunciamenti.

³ Con la circolare n. 44/E del 2004 (par. 2.) l'Agenzia delle Entrate ha poi chiarito che, affinché sia rispettato il requisito della prevalenza e, quindi, l'attività, per quanto qui rileva, di trasformazione, sia qualificabile come connessa, è necessario che: a) in caso di acquisto da terzi di prodotti identici a quelli prodotti dall'imprenditore agricolo, la prevalenza va appurata sulla base del confronto quantitativo tra il prodotto e l'acquistato; b) nel caso di acquisto di prodotti non identici, ma appartenenti allo stesso comparto merceologico (ad es., si producono mele e si acquistano pere), la prevalenza va appurata in termini di confronto tra valore della produzione propria e valore dell'acquisto da soggetti terzi; c) infine, il prodotto trasformato deve appartenere allo stesso comparto merceologico cui pertiene l'attività principale.

⁴ Cfr., in merito, quanto già espresso in G. FERRARA, *L'impresa vitivinicola: quando da agricola diviene, fiscalmente, commerciale*, cit.

⁵ Il rapporto di prevalenza, ai fini della determinazione della sussistenza del rapporto di connessione, deve essere dunque appurato come se si trattasse di beni diversi, pur appartenenti allo stesso comparto merceologico: comparandone, dunque, il valore, come chiarito, in tali fattispecie, dall'Agenzia delle Entrate nella citata circolare n. 44/E del 2004. Cfr. su tali tematiche anche A. GERMANÒ - E. ROOK BASILE - N. LUCIFERO, *Manuale di legislazione vitivinicola*, Torino, 2017, 101 e ss.

2.2.1. - La Corte di giustizia tributaria di I grado di Arezzo⁶, chiamata a statuire sulla natura rurale (dunque, strumentale all'esercizio dell'impresa agricola) di alcuni immobili nella titolarità di un'impresa vitivinicola, nella quale erano collocati i macchinari strumentali all'attività di vinificazione, verificato che detta attività veniva svolta dall'impresa anche per conto terzi, ha ritenuto che l'apprezzamento del vincolo di connessione rispetto a detta ultima attività dovesse essere effettuato secondo il parametro della prevalenza di cui al primo periodo dell'art. 2135, comma 3 c.c.: comparando, dunque, la quantità di uva vinificata per conto terzi, rispetto a quella trasformata per conto proprio.

Pertanto, ove l'attività di vinificazione per conto terzi⁷ ha per oggetto uva quantitativamente prevalente rispetto a quella di produzione propria, detta attività di vinificazione sarebbe da qualificarsi come commerciale (in quanto non rispetterebbe il vincolo della connessione, costituito dalla prevalenza quantitativa dell'uva di produzione propria, rispetto a quella lavorata, per conto terzi).

Secondo la Corte di giustizia tributaria di II grado della Toscana⁸, invece, l'attività di vinificazione per conto terzi va apprezzata, nel suo vincolo di connessione, considerando che essa rientra nelle attività di fornitura di servizi a terzi, ai sensi del secondo periodo dell'art. 2135, comma 3 c.c. Per cui, la ricorrenza del requisito di connessione dipende dall'accertamento dell'utilizzazione, da parte dell'impresa agricola, in prevalenza di mezzi e risorse normalmente impiegati nell'esercizio delle attività agricole di cui al comma 1 dell'art. 2135 c.c.

A nostro avviso, ci sia consentito, stupisce che possa ritenersi dubbio, come reso palese dal contrasto tra tali pronunce, il fatto che l'apprezzamento del vincolo di connessione, riguardo alle attività di fornitura di beni e servizi a terzi, debba essere eseguito alla luce dei parametri della normalità e della prevalenza di cui al secondo periodo dell'art. 2135, comma 3 c.c.

Ciò detto, è indubitabile, a nostro avviso, che la Corte di giustizia tributaria di II grado della Toscana abbia correttamente statuito che, rispetto a tali attività, la connessione deve essere apprezzata appurando l'utilizzazione, da parte dell'impresa agricola, in via prevalente, di mezzi normalmente impiegati nell'esercizio delle attività agricole principali e connesse. Pertanto, quando l'attività di contoterzismo è esercitata impiegando mezzi che sono utilizzati nello svolgimento dell'attività di trasformazione del prodotto proprio, i predetti requisiti di "normalità" e "prevalenza" sono rispettati e, per l'effetto, l'attività di servizi svolta a beneficio dei terzi deve essere qualificata agricola.

In particolare, *a*) quando i fattori produttivi utilizzati per la vinificazione (o, il che è lo stesso, ad esempio per la frangitura delle olive) per conto terzi sono normalmente, dunque, ordinariamente utilizzati anche per la vinificazione per conto proprio (quindi, è osservato il requisito della normalità) e *b*) detti fattori produttivi sono utilizzati, anzitutto, per la vinificazione propria, deve concludersi che l'organizzazione produttiva utilizzata per erogare i servizi a terzi è la medesima impiegata per lo svolgimento della attività agricola propria.

Certamente, si tratta di apprezzare se l'organizzazione impiegata per detta attività prestata a terzi è proporzionata rispetto a quella utilizzata o utilizzabile per lo svolgimento dell'attività di vinificazione per conto proprio. Ma il legislatore assorbe detta valutazione di proporzionalità, nei ricordati parametri di prevalenza e normalità. Se la fornitura di servizi a terzi è connessa quando le risorse materiali e personali all'uopo impiegate sono utilizzate in prevalenza nello svolgimento delle attività principali e connesse volte a immettere sul mercato prodotti propri e dette risorse aziendali sono normalmente impiegate o utilizzabili nello svolgimento di dette attività, è conseguente che detto apparato organizzativo sia funzionale allo svolgimento, da parte dell'imprenditore agricolo, delle proprie attività principali e di quelle connesse, finalizzate a collocare sul mercato il proprio prodotto (tali sono le attività connesse di trasformazione,

⁶ Cfr. Comm. trib. prov. Arezzo 22 settembre 2021, n. 332/1/2021, in questa Riv., con nota di G. FERRARA, *Le attività connesse nell'impresa agricola...*, cit. *Idem*, Corte giust. trib. I grado di Arezzo, Sez. II 19 aprile 2023, n. 65, inedita.

⁷ Lo stesso principio può valere, ad esempio, anche per la molitura delle olive.

⁸ V. Corte giust. trib. II grado della Toscana, Sez. II 19 marzo 2024, n. 366, inedita.

commercializzazione, valorizzazione, etc.). E, dunque, va da sé che detto apparato organizzativo sia proporzionato (dunque, per dirla nei termini della giurisprudenza di legittimità, non prevalente) rispetto a quello impiegato nell'attività di fornitura di servizi a terzi.

Insomma, se l'apparato organizzativo dell'impresa è prettamente utilizzato nel ciclo produttivo della medesima per lo svolgimento delle attività di cui al primo comma dell'art. 2135 c.c., significa che detta impresa lo impiega prettamente ed ordinariamente per lo svolgimento delle attività funzionali alla collocazione dei propri prodotti sul mercato; con la conseguenza che, laddove quell'apparato organizzativo sia impiegato anche per erogare servizi a terzi, debbono ritenersi rispettati i parametri della prevalenza e normalità di cui alla seconda parte del terzo comma dell'art. 2135 c.c.

Con un'ultima precisazione: se la *ratio* dei criteri di connessione previsti da tale disposizione è quella di limitare l'ambito dell'agrarità delle attività di fornitura di beni e servizi al caso in cui l'organizzazione produttiva all'uopo utilizzata dall'impresa sia adeguata e proporzionata rispetto alle attività dalla medesima svolta, finalizzate alla collocazione sul mercato del prodotto proprio; ne consegue che ciò che deve essere apprezzato, al fine di stabilire se l'attività di fornitura di servizi è connessa, è se l'apparato organizzativo utilizzato è adeguato, dunque, potenzialmente proporzionato ed utilizzabile per lo svolgimento, da parte dell'impresa, delle attività volte all'immissione sul mercato del prodotto proprio.

Dunque, la valutazione deve farsi, non rapportando l'effettivo impiego dell'organizzazione aziendale in un dato esercizio in dette ultime attività, rispetto a quelle prestate a favore di terzi; ma guardando alla potenzialità produttiva propria di quella impresa e, conseguentemente, a ciò che può reputarsi adeguato e proporzionato, in termini di organizzazione aziendale, per quella specifica potenzialità produttiva⁹.

2.2.2. - Se, dal punto di vista sostanziale, a noi sommessamente paiono piuttosto evidenti tali conclusioni, dal punto di vista tributario la questione può presentare profili di maggiore complessità.

Si pensi al caso in cui l'impresa agricola sia in fase di *start up*; oppure all'ipotesi che la medesima subisca, per eventi del ciclo naturale della pianta, cali di produzione propria: e dunque si trovi, in un determinato periodo d'imposta, con una produzione propria quantitativamente prevalente rispetto a quella acquistata da terzi; ma la quantità di uva, olive, etc. trasformata per conto terzi risulti, in maniera sensibile, quantitativamente prevalente rispetto a quella trasformata per conto proprio (attività connessa, come detto, rientrante nel primo periodo del terzo comma dell'art. 2135 c.c.).

Nulla questio, a noi sembra, laddove sia necessario appurare il carattere rurale o meno dell'immobile nel quale sono ubicati i macchinari utilizzati per la vinificazione (o, per fare un'altra ipotesi, per la frangitura delle olive, etc.).

Infatti, ai sensi dell'art. 9, comma 3 del d.l. n. 557/1993, ciò che rileva è apprezzare la sussistenza della strumentalità dell'immobile rispetto alle attività di cui all'art. 2135 c.c. Per cui, dovrà aversi riguardo alla dimensione dinamica di quella determinata impresa (coerentemente con il fatto che la nozione di impresa sottende, in quanto tale, detta dinamicità) valutando, dunque, in un arco temporale apprezzabile di riferimento, i dati della sua produzione e della proporzionalità ed adeguatezza (nel senso sopra evidenziato) del proprio apparato organizzativo funzionale all'attività d'immissione sul mercato di prodotti propri, in relazione a quello impiegato per le prestazioni di servizi a terzi (ciò, onde valutare se l'attività di vinificazione, molitura, etc. siano qualificabili come connesse, ai sensi del terzo comma, secondo periodo, dell'art. 2135 c.c.).

Ci pare che tale conclusione sia coerente con il principio, costantemente affermato dalla giurisprudenza

⁹ Ad avviso di A. JANNARELLI - A. VECCHIONE, *L'impresa agricola*, Torino, 2009, 319 e ss., «la combinazione dei criteri della prevalenza e della normalità induce ad esprimere un giudizio complesso che si fonda su parametri (...) che consentono d'interpretare il dato normativo nel senso che l'impiego di attrezzature e risorse agricole nell'esercizio di quelle attività aventi ad oggetto la fornitura di beni e servizi (...) deve avvenire con continuità e sistematicità (...); per cui, «non potrà essere qualificato normale l'utilizzo occasionale e sporadico nell'attività agricola di attrezzature che, invece, sono impiegate con cadenza di continuità e sistematicità al di fuori dell'attività di coltivazione della terra, del bosco e dell'allevamento di animali». V. ancora, in merito, *ex pluris*, A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, cit., 107 e ss.

e dalla dottrina, per cui l'accertamento, sia dell'inizio dell'attività d'impresa, che della natura della medesima, deve essere compiuto sulla base del c.d. criterio di effettività¹⁰.

Non così immediate sono le conclusioni, invece, nel caso in cui debba valutarsi, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, se in un dato periodo d'imposta le predette attività sono ammissibili alla qualifica di connessione.

Infatti, come noto, l'obbligazione impositiva ai fini delle imposte dirette ed IVA è autonoma per ciascun periodo d'imposta. Per cui, potrebbe concludersi nel senso che i requisiti della prevalenza e normalità di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c. debbono essere apprezzati, in capo all'impresa agricola, in relazione a ciascun periodo d'imposta.

Tuttavia, potrebbe non essere considerato privo di rilievo il fatto che il legislatore tributario, al fine di applicare il regime speciale ai fini delle imposte sui redditi, di cui all'art. 56 *bis* del T.U.I.R., per le attività di fornitura di beni e servizi, così come quello IVA di cui all'art. 34 *bis* del d.p.r. n. 633/1972, richiama la nozione di fornitura di beni e servizi – quale attività connessa – recata nell'art. 2135, comma 3, c.c. Ciò potrebbe indurre a ritenere che, anche ai fini dell'applicazione di tali disposizioni, debba essere apprezzata la sussistenza del requisito di connessione analogamente a quanto è necessario fare sul versante sostanziale; ossia, alla luce del principio di effettività, guardando, in un apprezzabile arco temporale, alla dinamica dell'impresa e valutando, in tale quadro di riferimento, l'adeguatezza e proporzionalità dell'apparato organizzativo rispetto alle attività volte all'immissione sul mercato del prodotto proprio.

3. - L'attività agrituristica. Altro ambito nel quale il tema della connessione presenta difficoltà applicative è quello dell'esercizio dell'attività agrituristica.

Come noto, tale attività, siccome rientrante in quelle di ricezione ed ospitalità, deve rispettare i parametri di connessione della prevalenza e normalità di cui all'art. 2135, comma 3 c.c., come integrati dalla legge n. 96/2006 che reca la disciplina di tale attività.

Importante è allora ricordare che:

a) l'art. 2, comma 1 della legge n. 96, in deroga alla previsione del terzo comma dell'art. 2135 c.c., stabilisce che il rapporto di connessione deve ricorrere tra l'attività agrituristica, da un lato, e le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali, dall'altro lato. Invece, lo si ricorda, le attività di fornitura di beni e servizi sono connesse nella misura in cui rispettano i requisiti di prevalenza e normalità rispetto all'attività agricola esercitata che, siccome definita nel primo comma dell'art. 2135 c.c., ha riguardo anche alle attività connesse svolte dall'imprenditore agricolo (evidentemente finalizzate all'immissione sul mercato dei propri prodotti);

b) l'art. 4 della legge n. 96 prevede che «*affinché l'organizzazione dell'attività agrituristica non abbia dimensioni tali da perdere i requisiti di connessione rispetto all'attività agricola, le Regioni e le Province autonome definiscono criteri per la valutazione del rapporto di connessione delle attività agrituristiche rispetto alle attività agricole che devono rimanere prevalenti*»: dunque, il rapporto di connessione ricorre quando l'organizzazione materiale e personale funzionale allo svolgimento delle attività agricole principali è prevalente rispetto a quella destinata all'erogazione dei servizi di ricezione ed ospitalità.

L'apprezzamento del rapporto di connessione tra attività agrituristica ed attività agricole principali deve dunque essere condotto valutando se l'organizzazione produttiva impiegata nello svolgimento delle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura ed allevamento di animali è prevalentemente e normalmente impiegata o utilizzabile¹¹ nell'esercizio di tali attività e non in quelle nell'attività di ricezione ed ospitalità.

¹⁰ Sul principio di effettività cfr., per tutti, G. MARASÀ, *L'imprenditore (artt. 2082-2083 c.c.)*, in *Il Codice civile commentato*, diretto da P. Schlesinger e continuato da F.D. Busnelli e G. Ponzanelli, Milano, 2021, 100 e ss. La rilevanza del principio di effettività, anche ai fini della determinazione della stessa natura dell'attività esercitata dall'impresa agricola, è affermata sia dalla giurisprudenza costituzionale - v., ad esempio, Corte cost. 20 aprile 2012, n. 104, in questa Riv., 2012, 326, con nota di A. GERMANÒ - sia da quella della Corte di cassazione - v., ad esempio, Cass. Sez. I 10 dicembre 2010, n. 24995, in *Foro it.*, 2011, I, 1427.

¹¹ Sulla rilevanza della potenzialità produttiva, si rinvia a quanto esplicitato nel par. 2. Ci permettiamo altresì di rinviare a G. FERRARA, *I limiti oggettivi e soggettivi dell'attività agrituristica*, in *Dir. agroal.*, 2018, 1, 19 e ss.

La giurisprudenza della Corte di cassazione, nello statuire rispetto alla questione della strumentalità di un immobile non destinato ad abitazione dell'imprenditore agricolo, dei familiari, dell'amministratore della società agricola etc., ad attività agrituristica e, dunque del suo carattere rurale, in applicazione dell'art. 9, comma 3 *bis* del d.l. n. 557/1993, ha affermato che: le caratteristiche di lusso [ai sensi 9, comma 3, lett. e) del d.l. n. 557 e del d.m. 2 agosto 1969] dell'immobile destinato ad abitazione ne precludono la strumentalità e quindi la ruralità; invece, l'immobile non avente la predetta destinazione abitativa potrebbe avere tali caratteristiche di lusso e, ciò nonostante, essere qualificabile come strumentale all'attività agrituristica e, quindi, come fabbricato rurale.

La pronuncia è aderente al dettato normativo. Ciò che tuttavia – deve precisarsi – è necessario ancor prima indagare, è se l'immobile/gli immobili destinati ad attività ricettiva integrino un'organizzazione tale da rendere l'attività di ricezione ed ospitalità aderente o meno ai requisiti di prevalenza e normalità di cui alla seconda parte del terzo comma dell'art. 2135 c.c.

Ed allora, dirimente diviene l'apprezzamento del requisito della "normalità".

Così, crediamo, ad esempio, non possa esservi dubbio sul fatto che un immobile (non adibito ad abitazione dell'imprenditore agricolo) nel quale l'imprenditore medesimo abbia costruito un centro wellness non possa considerarsi strumentale all'esercizio dell'attività agrituristica e che, dunque, la prestazione di tale servizio a terzi, ovvero anche ai soli ospiti, non possa valutarsi come connessa all'attività principale (ai sensi dell'art. 2 della legge n. 96/2006 la prestazione di servizi non connessa potrebbe comunque essere qualificata come espressione dell'esercizio di attività agrituristica, quando volta alla valorizzazione del territorio e patrimonio rurale). Questo perché si tratta di un bene non normalmente (cioè usualmente) utilizzabile nell'esercizio delle attività principali. Sul punto, anche la giurisprudenza della Corte di cassazione ha avuto modo di pronunciare¹² in tal senso.

Altra questione potrebbe essere quella di valutare se precluda la qualifica come agrituristica, l'attività di ricezione ed ospitalità svolta per il tramite di immobili che hanno caratteristiche di lusso, non aderenti ai connotati della ruralità.

La Corte di cassazione, in una recente pronuncia, ha affermato che, affinché si versi nell'ambito dell'attività agrituristica, è necessario che gli immobili destinati allo svolgimento di attività ricettiva mantengano le caratteristiche proprie della ruralità¹³, ancorché l'insussistenza di dette caratteristiche non è circostanza che, di per sé sola, vale ad escludere la connessione dell'attività di ricezione ed ospitalità.

A noi pare che la questione debba essere risolta sulla base del criterio della prevalenza di cui all'art. 2135, comma 3 c.c. Quindi, quando il valore dell'organizzazione materiale dei beni impiegati per l'esercizio delle attività principali eccede quello degli immobili impiegati per lo svolgimento dell'attività ricettiva, si verserà nell'ambito della connessione. Viceversa, l'attività ricettiva dovrà essere qualificata come commerciale, con tutte le conseguenze, in punto di produzione di reddito d'impresa, che ne origina.

Infine, apprezzabile è l'orientamento della ricordata giurisprudenza della Cassazione, la quale, nel rammentare che la stessa legge n. 96/2006 afferma che l'organizzazione destinata all'esercizio dell'attività ricettiva, affinché quest'ultima permanga nei limiti oggettivi dell'attività agrituristica, non deve divenire prevalente rispetto a quella destinata alle attività principali; al contempo osserva, condivisibilmente, che tale valutazione deve farsi sulla base di indici concorrenti: a) il fatturato dell'attività ricettiva; b) il confronto tra tempo/lavoro impiegato nelle attività principali ed in quella agrituristica; c) le caratteristiche degli immobili impiegati nell'attività ricettiva, che debbono permanere nel carattere della ruralità.

Di qui, la non condivisibilità dell'orientamento dell'Agenzia delle Entrate¹⁴ che ritiene invece che già il fatto, in quanto tale, che l'attività agrituristica generi un volume di affari eccedente quello delle attività agricole principali sarebbe espressione della prevalenza della prima e, per effetto, della sua commercialità.

¹² V. Cass. Sez. I 14 gennaio 2015, n. 490, in questa Riv., 2016, 2, con nota di E. TOLINO, *Impresa agricola (agriturismo) e turismo di lusso*.

¹³ Cass. Sez. I 15 febbraio 2023, n. 4790, cit.

¹⁴ V. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 44/2004.