Ordinanza del 10/03/2021 n. 6618 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RILEVATO

che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle Entrate aveva notificato a (XXXXX), titolare di una impresa agricola, esercente sia l'attivita' di coltivazioni agricole sia l'attivita' di agriturismo, due avvisi di accertamento con i quali, relativamente agi anni di imposta 2004 e 2005 aveva contestato, ai fini IVA e IRAP, la non deducibilita' dei costi di gestione dell'attivita' agrituristica e la non detraibilita' e deducibilita' dei costi di ristrutturazione di un fabbricato, inclusa anche la realizzazione di una piscina, da destinare all'attivita' 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'attivita' agrituristica, sicche' i suddetti costi dovevano essere imputati, per inerenza, all'attivita' di agriturismo, tenuto conto del fatto che il contribuente aveva optato per il regime forfettario dell'attivita' 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'attivita' di agriturismo non potevano essere imputati all'attivita' agricola in base al principio di inerenza, sicche' 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'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione della L. n. 730 del 1985, articolo 2, comma 2, della L. n. 413 del 1991, articolo 5, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 19,

comma 1 e 2, nonche' del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articoli 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'attivita' di agriturismo, conservava in ogni caso il requisito della ruralita' e strumentalita' all'azienda agricola medesima, con conseguente detraibilita' ai fini Iva e deducibilita' ai fini IRAP;

il motivo e' infondato;

la questione di fondo della presente controversia attiene alla detraibilita' ai fini IVA delle spese di ristrutturazione di un immobile nella titolarita' di una impresa agricola e destinato allo svolgimento di un'attivita' agrituristica, tenuto conto del fatto che, peraltro, secondo quanto si evince dallo stesso ricorso, il ricorrente ha adottato, per quanto riguarda l'attivita' agricola, il regime fiscale ordinario, mentre, per lo svolgimento dell'attivita' agrituristica ha adottato il regime forfettario di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 34-bis e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 56-bis, tenendo, pertanto, una contabilita' separata per le due attivita' 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'attivita' di agriturismo, quindi sul regime di detraibilita' da applicare, le disposizioni, piu' volte citate dall'attuale ricorrente, di cui alla L. n. 730 del 1985, articolo 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 attivita' agrituristiche non distrae i fondi, sui quali essi insistono, dalla destinazione agricola, e la L. n. 33 del 1994, articolo 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 realta', il fatto che l'immobile conservi, ai fini catastali, la destinazione rurale, ed e' compreso nella generale attivita' agricola, non deve spostare l'attenzione sul fatto che la questione in esame deve essere compiutamente definita alla luce della previsione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 36, laddove si dispone, ai fini del regime IVA da applicare, che i soggetti che esercitino piu' attivita' nell'ambito della stessa impresa possano optare per l'applicazione separata dell'imposta, con conseguente fruizione del regime speciale per una o piu' attivita' 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 attivita' agrituristiche e quelle agricole, riconoscendo la detrazione dell'Iva solo per le spese riconducibili all'attivita' agrituristica purche' non si sia esercitata l'opzione per il regime forfettario, come e' invece avvenuto, pacificamente, nel caso di specie;

in questo contesto, in particolare, si e' precisato che il complesso normativo di riferimento relativo all'esercizio dell'attivita' agrituristica evidenzia chiaramente l'intenzione del legislatore di considerare in modo unitario l'attivita' agrituristica in quanto attivita' connessa allo svolgimento di quelle agricole in senso stretto, la quale include tipicamente l'attivita' di organizzazione ed esecuzione del servizio di ospitalita' ed alloggio, che non puo' 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, sicche' anche le spese sostenute per la ristrutturazione e manutenzione di tali immobili, la cui funzione tipica, riconosciuta dalla legge, e' "strumentale" all'esercizio della attivita' agrituristica (a sua volta connessa a quella agricola), sono da ricondursi nell'ambito del regime IVA prescelto dal contribuente per tale specifica attivita', 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'attivita' di impresa, quale disegnata dall'ampia discrezionalita' di cui gode l'imprenditore, sicche' la libera scelta dell'imprenditore di gestire due attivita' sugli stessi beni (fondo, corpi di fabbrica) organizzandoli in due aziende diverse, con diversa contabilita' e diverso regime di deduzione dell'IVA passiva assolta, secondo quanto prevede il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 36, impedisce ogni automatica sovrapposizione e richiede l'analisi dell'inerenza dei costi tenendo in considerazione specifica la diretta strumentalita' delle spese sostenute ai fini dello svolgimento dell'attivita' agrituristica 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'attivita' di agriturismo sono strumentali a questa attivita', sicche' non sussiste il lamentato vizio di motivazione;

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

il motivo e' fondato;

si evince dal ricorso che parte ricorrente aveva contestato la legittimita' della pretesa anche relativamente alla sanzione applicata, sotto il profilo della ricorrenza, nel caso di specie, della condizione di non colpevolezza e di non punibilita' di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articoli 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'articolo 112 c.p.c.;

con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articoli 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 punibilita';

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

in conclusione, e' 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.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza