# Sentenza del 30/09/2019 n. 24271 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA - PRESTAZIONI DI SERVIZI Attività di "catering" - Attività agricole connesse - Esclusione - Conseguenze.

**Massima:**

L'attività di "catering", effettuata da un'azienda agrituristica all'esterno della propria sede, diretta non solo alla produzione ma anche alla somministrazione presso il consumatore di cibi e bevande, non costituisce ex art. 2135, comma 3, c.c. un'attività connessa alla coltivazione del fondo bensì una prestazione di servizi ai sensi tanto degli artt. 2 e 3, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 quanto dell'art. 6 del Regolamento (CEE) del Consiglio n. 282 del 2011, con conseguente non riconducibilità della stessa, sotto il profilo fiscale, ad un'attività agricola.

Massima tratta dal CED della Cassazione

**Testo:**

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. C.S., esercente attività di agriturismo, propone ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n. 37/30/13, depositata il 15 marzo 2013, che, per quanto qui interessa, ha accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Asti, che aveva accolto il ricorso della contribuente contro l'avviso di accertamento con il quale, all'esito di una verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza, e del relativo processo verbale di constatazione, le veniva imputato, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, per l'anno d'imposta 2007, ai fini IRPEF, IRAP ed IVA, un maggior reddito d'impresa, con conseguenti maggiori imposte, oltre alle sanzioni ed agli interessi.

2. Infatti, l'Ufficio aveva accertato che la maggior parte (ovvero il 66%) del volume d'affari della contribuente era riconducibile all'attività da quest'ultima svolta in favore della ditta Alfia di C.A., fratello della medesima ricorrente, e consisteva nella somministrazione di pasti (buffet, preparazioni varie, cene e pranzi) presso la sede di quest'ultima. Pertanto, secondo l'Ufficio,

l'attività della contribuente, svolgendosi presso locali della terza cliente e non essendo connessa con il fondo agricolo, si configurava come catering, per cui la ricorrente non aveva il diritto di beneficiare del regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa e dell'IVA di cui alla L. n. 413 del 1991, art. 5.

3. L'adita CTP ha accolto il ricorso della contribuente, ritenendo (per quanto risulta dalla sentenza impugnata e dal ricorso per il quale si procede) nullo l'atto impositivo, in quanto sottoscritto da un delegato del dirigente dell'Ufficio finanziario, senza che la delega fosse conforme alle disposizioni del D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, per l'incongruità della sua motivazione e per il suo carattere permanente.

4. Proposto appello dall'Agenzia delle entrate, la CTR del Piemonte lo ha accolto, rilevando che dagli atti risultava che l'avviso d'accertamento era stato sottoscritto da un funzionario, appartenente alla carriera direttiva, delegato, dal Direttore dell'Ufficio impositore, con atto dal quale emergeva con sicurezza la provenienza del documento dall'Amministrazione e dal soggetto per essa legittimato alla sua sottoscrizione. Nel merito, la CTR ha poi escluso che l'attività esercitata dalla contribuente avesse mantenuto, ai fini del regime fiscale applicabile, la natura di agriturismo, integrando piuttosto quella di somministrazione di pasti, eseguita presso terzi, equiparata alla ristorazione.

5. Avverso la sentenza di appello la contribuente propone ricorso, affidato a quattordici motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso, chiedendo che il ricorso sia dichiarato inammissibile o rigettato.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. E' necessario premettere che, in ordine agli ulteriori avvisi di accertamento, di analogo contenuto e relativi agli anni d'imposta 2005 e 2006, a loro volta scaturiti dalla medesima verifica fiscale ed anch'essi oggetto, a seguito di riunione tra ricorsi, dello stesso giudizio di primo grado, la sentenza d'appello qui impugnata ha dichiarato la cessazione della materia del contendere, per effetto di condono, con compensazione delle spese di lite. Tali capi della sentenza della CTR non risultano impugnati in questa sede.

L'avviso d'accertamento relativo all'anno d'imposta 2007 è quindi l'unico sul quale il giudice a quo ha deciso nel merito, accogliendo l'appello dell'Ufficio, ed è dunque l'unico residuo oggetto della materia controversa, avendo la CTR dichiarato la cessata materia del contendere rispetto agli avvisi relativi agli anni d'imposta 2005 e 2006, senza che nessuna delle parti se ne dolga in questa sede.

2. Appare opportuno riprodurre l'intitolazione di ciascuno dei molteplici motivi d'impugnazione così come esposta nel ricorso:

"I. violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 4, comma 2; violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, artt. 19 e 53; violazione e mancata applicazione dell'art. 2697 c.c.; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5; vizi dei ricorso introduttivo relativi all'annualità 2007.

II. violazione e mancata applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, comma 1; violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 19, comma 3; violazione e mancata applicazione della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 129; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

III. violazione e mancata applicazione del D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1 - bis; violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 1; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

IV. violazione e mancata applicazione dell'art. 2135 c.c. e della L. 20 febbraio 2006, n. 96, art. 2, commi 1 e 3; violazione e mancata applicazione dell'art. 15 preleggi, e violazione e falsa applicazione della L. 5 dicembre 1985, n. 730, art. 2 e della L. 23 marzo 1995, art. 2, lett. c); denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

V. violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, commi 1, 4 e 4 - quater; violazione e mancata applicazione dell'art. 15 preleggi e violazione e falsa applicazione della L. 5 dicembre 1985, n. 730, art. 2 e della L. 23 marzo 1995, art. 2, lett. c); denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

VI. violazione e falsa applicazione della L. 5 dicembre 1985, n. 730, art. 2 e della L. 23 marzo 1995, art. 2, lett. c); denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

VII. violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 67, comma 1, lett. a) e art. 68; violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 66 e violazione e falsa applicazione della delib. 13 dicembre 2000, n. 6; violazione e mancata applicazione del R.D. 16 marzo 1942, n. 262, art. 1, lett. b), art. 4, comma 1 e violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 71, comma 3; violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40, del D.P.R. 22 ottobre 1972, n. 633, art. 57 e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 5; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

VIII. violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 ottobre 1972, n. 633, art. 56; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

IX. violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 4, comma 2; violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, artt. 19 e 53; violazione e mancata applicazione dell'art. 2697 c.c.; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

X. violazione e mancata applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, comma 1, periodo 1; violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

XI. violazione e mancata applicazione della L. 29 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 2, lett. c); violazione e mancata applicazione del D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1191, art. 1; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

XII. violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, comma 1 e art. 16, comma 2; denunzia, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

XIII. violazione e mancata applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 56 - bis; violazione e mancata applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 34 - bis, comma 2; denunzia ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;

XIV. violazione e mancata applicazione del D.P.R. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8; denunzia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 e dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5;".

3. Con il primo motivo, nella sostanza, la ricorrente censura la mancata prova della sottoscrizione del ricorso in appello dell'Ufficio da parte di un soggetto munito della qualifica dirigenziale.

Premesso che la stessa parte ricorrente ha prodotto in atti l'appello dell'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Asti, sottoscritto dal Direttore provinciale, il motivo è infondato, poichè nei gradi di merito del processo tributario gli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate, secondo quanto previsto dalle norme del Reg. di amministrazione n. 4 del 2000, adottato ai sensi del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66, sono legittimati direttamente alla partecipazione al giudizio e possono essere rappresentati sia dal direttore, sia da altro soggetto delegato, anche ove non sia esibita in favore di quest'ultimo una specifica delega, salvo che non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio, dovendosi altrimenti presumere che l'atto provenga dallo stesso e ne esprima la volontà (Cass., 30/10/2018, n. 27570).

4. Con il secondo motivo la ricorrente censura, nella sostanza, la decisione d'appello per aver ritenuto, a differenza del giudice di prime cure, valida la delega conferita dal Direttore dell'Ufficio impositore al funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento in questione, nonostante la stessa delega fosse motivata solo con l'esigenza di assicurare speditezza ed efficienza all'attività amministrativa e di migliorare la qualità dei servizi resi, e non avesse limiti temporali di efficacia.

Deve innanzitutto premettersi che, sul punto, è infondata l'eccezione della ricorrente, secondo la quale, in ordine all'assunto difetto di sottoscrizione dell'atto impositivo, per la pretesa invalidità della predetta delega, si sarebbe formato il giudicato interno per mancato appello dell'Ufficio, atteso che, come risulta dalla stessa sentenza della CTR e dall'atto d'appello dell'Agenzia, prodotto in questa sede dalla ricorrente, anche tale statuizione del giudice di prime cure è stata investita dall'impugnazione di merito proposta dall'Amministrazione.

Tanto premesso, il motivo è infondato.

Infatti, la delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 42, comma 1, è una delega di firma e non di funzioni: ne deriva che il relativo provvedimento non richiede l'indicazione nè del nominativo del soggetto delegato, nè della durata della delega, che pertanto può avvenire mediante ordini di servizio che individuino l'impiegato legittimato alla firma mediante l'indicazione della qualifica rivestita,

idonea a consentire, "ex post", la verifica del potere in capo al soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto (Cass. 29/03/2019, n. 8814).

Dalla ritenuta natura di delega di firma, e non di funzioni, della delega per la sottoscrizione dell'avviso di accertamento conferita dal dirigente ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 42, comma 1, consegue poi, quanto al caso di specie, la congruità della motivazione della sua esigenza, che trova titolo nei poteri di ordine e direzione, coordinamento e controllo attribuiti al dirigente preposto all'ufficio (art. 11, comma 1, lett. c) e d), Statuto Ag. Entrate - approvato con Delib. 13 novembre 2000, n. 6; Reg. amm. n. 4 del 2000, art. 14, comma 2) nell'ambito dello schema organizzativo della subordinazione gerarchica tra persone appartenenti al medesimo ufficio; mentre il D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1 - bis, che prescrive che i dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze ad essi riservate, a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidate, si riferisce invece espressamente ed inequivocabilmente alla "delega di funzioni" (cfr. la citata Cass. 29/03/2019, n. 8814, in motivazione).

5. Con il terzo motivo, nella sostanza, la ricorrente torna a contestare la legittimazione della Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate a proporre l'appello ed a costituirsi nel relativo giudizio di merito.

Premesso che il motivo deve intendersi assorbito da quanto già deciso rispetto al primo motivo, appare comunque opportuno aggiungere che esso è comunque infondato, perchè gli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate hanno la capacità di stare in giudizio, in via concorrente ed alternativa al direttore, secondo un modello simile alla preposizione institoria disciplinata dagli artt. 2203 e 2204 c.c., configurandosi quali organi dell'Agenzia che, al pari del Direttore, ne hanno la rappresentanza, sicchè l'attività da loro svolta è imputabile all'organo rappresentato e sussiste la loro concorrente legittimazione passiva ed attiva anche nel processo innanzi al giudice ordinario (Cass., 24/07/2014, n. 16830).

6. Il quarto, il quinto ed il sesto motivo attengono al merito della pretesa impositiva, censurano la sentenza impugnata per aver ritenuto che l'attività esercitata dalla ricorrente non potesse, ai fini fiscali che qui rilevano, qualificarsi come agrituristica e, per la loro connessione, se non coincidenza, oggettiva vanno trattati congiuntamente.

Tutti tali motivi sono infondati.

Risulta infatti pacifico, per averlo ribadito la stessa ricorrente più volte nel ricorso, che la contestata attività di somministrazione dei pasti e delle bevande non è avvenuta presso locali posti all'interno del fondo dell'azienda agricola della ricorrente, ma presso la sede di una terza ditta, di cui era titolare il fratello della ricorrente.

Risulta irrilevante, peraltro, la circostanza che la stessa ricorrente, quale persona fisica, fosse o meno comproprietaria dell'immobile nel quale i pasti e le bevande sono stati somministrati, atteso che, come infra si chiarirà, le norme che definiscono l'ambito delle attività agrituristiche, e che rilevano anche ai fini fiscali, prendono in considerazione la relazione oggettiva e funzionale

tra il fondo dell'azienda e le attività esercitate dall'imprenditore, ma non quella meramente soggettiva tra tali attività ed altri immobili, collocati all'esterno del fondo, sui quali l'imprenditore vanti, quale persona fisica, un qualche titolo di disponibilità.

Tanto premesso, deve rilevarsi che l'attività di somministrazione di pasti e bevande, costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, prevista dalla L. 20 febbraio 2006, n. 96, art. 2, comma 3, lett. b), ("Disciplina dell'agriturismo"), ove non sia svolta nei locali (edifici o parte di essi già esistenti nel fondo) di cui alla stessa L. n. 96 del 2006, art. 3 e neppure rientri nelle attività (ricreative, culturali, didattiche, di pratica sportiva, nonchè escursionistiche e di ippoturismo, anche per mezzo di convenzioni con gli enti locali, finalizzate alla valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale) che la L. n. 96 del 2006, art. 2, comma 3, lett. d), consente espressamente di esercitare "anche all'esterno dei beni fondiari nella disponibilità dell'impresa", esula dalla definizione di attività agrituristiche delimitata dallo stesso art. 2, fondata espressamente sull'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali. Nel medesimo senso, peraltro, dispone anche la L.R. del Piemonte del 23 marzo 1995, n. 38, art. 2, comma 3, lett. b), invocata dalla stessa ricorrente, che, nella definizione di attività agrituristiche, a sua volta include la somministrazione di pasti e bevande, costituiti prevalentemente da prodotti propri, "per la consumazione sul posto", configurando pertanto, a sua volta, un necessario vincolo tra somministrazione di pasti e bevande e fondo dell'azienda agrituristica, l'utilizzazione della quale è affermata come necessario requisito dell'attività di agriturismo dallo stesso art. 2, comma 1.

Pertanto, poichè la L. n. 96 del 2006, art. 7, comma 2, dispone che "Lo svolgimento dell'attività agrituristica nel rispetto delle disposizioni previste dalle regioni in materia, autorizzato ai sensi dell'art. 6, comporta la conseguente applicazione delle disposizioni fiscali di cui alla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 5, nonchè di ogni altra normativa previdenziale o comunque settoriale, riconducibile all'attività agrituristica. In difetto di specifiche disposizioni, si applicano le norme previste per il settore agricolo.", deve escludersi che l'attività di somministrazione di pasti e bevande da consumarsi fuori da locali posti nel fondo dell'azienda, estranea alla definizione di attività di agriturismo delimitata dalla L. n. 96 del 2006 e dalla L.R. del Piemonte n. 38 del 1995, consenta, nel caso di specie, l'applicazione del regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa e dell'IVA di cui alla L. n. 413 del 1991, art. 5, comma 2.

7. Con il settimo motivo, la ricorrente torna, in sostanza, a censurare la sentenza impugnata per non aver ritenuto l'atto impositivo nullo per carenza del potere del Direttore provinciale dell'Agenzia delle Entrate di sottoscriverlo.

Il motivo deve intendersi assorbito da quanto già deciso rispetto ai primi tre motivi del ricorso, da estendersi anche alla legittimazione sostanziale degli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate e per essi del loro Direttore o del suo delegato.

8. Con l'ottavo motivo, nella sostanza, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver ritenuto che l'atto impositivo, in materia di IVA, fosse nullo per difetto di una valida delega alla sua sottoscrizione, atteso che comunque, secondo la ricorrente, la delegabilità sarebbe circoscritta ai soli atti impositivi in materia di imposte dirette.

Il motivo è infondato, atteso che, in materia di IVA, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, richiama, implicitamente, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 e quindi anche la delega di firma prevista da tale ultima disposizione, comma 1 (sul punto cfr. Cass., 05/09/2014, n. 18758; Cass., 09/11/2015, n. 22800; Cass. n. 10513/08).

9. Con il nono motivo la ricorrente torna a censurare la legittimazione alla "sottoscrizione degli atti", con riferimento alla costituzione dell'ufficio nel contenzioso tributario di merito. Il motivo è assorbito da quanto deciso già relativamente al primo, al secondo, al terzo ed al settimo motivo di ricorso.

10. Con il decimo motivo la ricorrente censura, nella sostanza, la sentenza impugnata per non aver dichiarato la nullità dell'atto impositivo in conseguenza della sua notificazione alla stessa contribuente, avvenuta tramite un messo speciale, che assume non autorizzato.

Il motivo è infondato, poichè, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. a), la notifica dell'avviso di accertamento può essere eseguita da messi speciali autorizzati dall'amministrazione e danno luogo non ad inesistenza, ma a nullità - sanabile non solo a seguito di costituzione in giudizio della parte, ma anche in ogni altro caso in cui sia raggiunta la prova dell'avvenuta comunicazione dell'atto notificato - l'eventuale illegittimità della nomina del messo (Cass. 18/11/2008, n. 27375), o il difetto della relativa autorizzazione (Cass. 06/05/2004, n. 8625; Cass., 28/01/1999, n. 770. Cfr. altresì Cass., 28/02/1996, n. 1586, secondo cui nell'esercizio dell'attività notificatoria non sussiste una netta separazione di funzioni tra le categorie degli ufficiali giudiziari, e relativi aiutanti, e dei messi di conciliazione, in quanto la legge espressamente prevede che, ricorrendo speciali circostanze o provvedimenti, siano possibili o addirittura dovute reciproche alternanze o sostituzioni - D.P.R. 15 dicembre 1959, n. 1229, art. 34, D.Lgt. L.le 1 febbraio 1946, n. 122, art. 1, con la conseguenza che il relativo vizio della notifica determina solo nullità, sanata, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., con effetto retroattivo, dalla costituzione dell'intimato, la quale dimostra che l'atto ha raggiunto lo scopo a cui era diretto).

Nel caso di specie, l'impugnazione tempestiva e circostanziata dell'accertamento da parte della contribuente testimonia inequivocabilmente come la notifica dello stesso atto abbia pienamente conseguito il suo scopo.

11. Con l'undicesimo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver ritenuto l'invalidità dell'avviso d'accertamento, conseguente al "non avere nelle avvertenze l'ente impositore indicato l'autorità amministrativa, presso la quale tutelare la propria posizione giuridica".

Premesso che, così come formulato, il motivo non appare di immediata comprensione, ed è quindi inammissibile, giova aggiungere che, a fronte dell'equivoca carenza che la ricorrente pare ravvisare nel contenuto dell'atto impositivo, non è stato allegato alcun impedimento alla corretta individuazione dell'organo giurisdizionale di fronte al quale impugnare quest'ultimo, tanto che è stato proposto tempestivo ricorso, per ragioni anche di merito, alla CTP territorialmente competente, dando origine al contenzioso tuttora pendente in questa sede.

Pertanto, l'ipotetica nullità dell'atto risulta comunque sanata dal conseguimento dello scopo.

12. Con il dodicesimo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver ritenuto la nullità dell'avviso di accertamento conseguente alla pretesa carenza della sua motivazione, con riferimento, ai fini della determinazione delle sanzioni, ai criteri di gravità della violazione ed alla personalità ed alle condizioni economiche della contribuente sanzionata.

Il motivo è inammissibile in quanto non autosufficiente, atteso che non contiene alcun riferimento specifico e concreto ad aspetti, oggettivi o soggettivi, rilevanti della fattispecie, ed alla loro emersione nel giudizio di merito, che avrebbero potuto rilevare ai fini di una diversa quantificazione (peraltro neppure determinata nel ricorso) della sanzione e che l'Amministrazione avrebbe invece omesso di valutare specificamente.

13. Con il tredicesimo motivo, la ricorrente, nella sostanza, censura la sentenza impugnata assumendo, che, ove pure dovesse escludersi l'applicazione del regime fiscale pertinente le attività agrituristiche, da un lato dovrebbe applicarsi quello relativo all'impresa agricola e, dall'altro, comunque dovrebbero rideterminarsi le imposte accertate, tenendo conto altresì dei costi relativi all'acquisto, da parte della contribuente, di materiale edile utilizzato per ristrutturare immobili.

Con riferimento ai costi, il motivo, generico, non è autosufficiente ed è inammissibile, non contenendo compiuti riferimenti a specifici e concreti componenti negativi del reddito imponibile, ed alla loro puntuale inerenza all'attività di impresa oggetto dell'accertamento, che l'Ufficio avrebbe dovuto valutare, o che avrebbe dovuto valutare diversamente, nè comunque a documenti dai quali emergerebbero i relativi dati, con indicazione della loro produzione e collocazione nei giudizi di merito.

In ordine, poi, alla pretesa della ricorrente di qualificazione, ai fini fiscali, come esercizio di impresa agricola dell'accertata attività, oggetto specifico di questa controversia, di somministrazione, all'esterno del fondo oggetto dell'azienda agricola, di pasti e bevande, il motivo è infondato per quanto già rilevato in sede di decisione del quarto, del quinto e del sesto motivo.

Infatti, la qualificazione del servizio di somministrazione di pasti e bevande come "attività connessa", ai sensi dell'art. 2135 c.c., commi 1 e 3, a quella di coltivazione del fondo, deve tenere conto delle norme che regolano le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli, alle quali infatti rimanda ("come definite dalla legge") lo stesso art. 2135 c.c., comma 3.

E, come già rilevato, la L. n. 96 del 2006, artt. 2 e 3, nel caso di specie interpretati anche con il supporto della L.R. del Piemonte n. 38 del 1995, art. 2, comma 3, lett. b), escludono che l'attività di somministrazione di cibi e bevande che non sia svolta nei locali già esistenti nel fondo possa ritenersi agrituristica, e quindi compresa in quella di ricezione ed ospitalità connessa a quella di coltivazione del fondo, selvicoltura o allevamento di animali, di cui al predetto art. 2135 c.c., comma 3, ed al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 56 - bis, comma 3, che disciplina, ai fini delle imposte dirette, le "altre attività agricole", ed in particolare, per quanto qui interessa, appunto "le attività dirette alla fornitura di servizi di cui all'art. 2135 c.c., comma 3".

Nè, peraltro, nel caso di specie, l'attività in questione può ridursi comunque a quelle dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, valorizzazione e commercializzazione di prodotti diversi da quelli indicati nell'art. 32, comma 2, lett. c), ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 56 - bis, comma 2.

Infatti, così come ritenuto dall'Ufficio, ed in conformità alla stessa descrizione della fattispecie operata dalla ricorrente ("l'azienda agrituristica era in trasferta ed in tali occasioni concentrava tutta la fornitura di tali prodotti successivamente somministrati... ben si poteva somministrare anche fuori dalla propria sede..."), la contribuente non si limitava alla preparazione ed alla vendita, all'esterno della sua sede, dei cibi e delle bevande in questione, ma provvedeva alla loro "somministrazione" presso il consumatore, ovvero a tutte quelle operazioni il cui contenuto si sostanzia, oltre che in una cessione di beni, anche in una prestazione di servizi, così come previsto, in materia d'IVA, dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, comma 2, n. 4) e come ritenuto da Corte Giustizia, sentenza 10 marzo 2011, nei procedimenti riuniti C-497/09, C499/09, C-501/09 e C-502/09, secondo cui "fatto salvo il caso in cui un operatore di catering si limiti a fornire piatti pronti standardizzati senza altri elementi supplementari di prestazione di servizi o salvo qualora altre particolari circostanze dimostrino che la fornitura delle vivande rappresenta l'elemento predominante di un'operazione" ipotesi non allegata dalla ricorrente- "le attività di catering costituiscono prestazioni di servizi ai sensi del cit. art. 6.".

Nello stesso senso, peraltro, dispone il Reg. di esecuzione Ue n. 282/11 del Consiglio del 15 marzo 2011, art. 6, sopravvenuto tuttavia alla fattispecie sub iudice, secondo cui:

"1. I servizi di ristorazione e di catering consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. La fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono. Nel caso della ristorazione tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del catering i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore.

2. La fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto ma senza altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di catering ai sensi del par. 1.".

Tanto premesso, quindi, l'attività si somministrazione per cui è causa non può ricondursi, ai fini fiscali, a quella di attività agricola.

14. Con il quattordicesimo motivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non aver applicato il D.P.R. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, a norma del quale possono essere disapplicate le sanzioni non penali quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.

Il motivo è infondato.

Infatti, è ripetuta in giurisprudenza l'affermazione che la condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria va riferita non già ad un generico contribuente; nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata; e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass., 01/02/2019, n. 3108; Cass., n. 23845/2016, ex plurimis).

Un catalogo dei possibili indici dell'oggettiva incertezza si rinviene in Cass., 13/06/2018, n. 15452, secondo cui l'incertezza normativa oggettiva - che deve essere distinta dalla ignoranza incolpevole del diritto, come si evince dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6 - è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8)il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (conforme Cass., 17/05/2017, n. 12301).

Inoltre, in precedenza, con riferimento alla mancanza di un orientamento giurisprudenziale consolidato, è stato altresì escluso che ad integrare un'obbiettiva incertezza sulla portata di una norma sia sufficiente, di per sè, una sua formulazione letterale in modo non assolutamente chiaro, ovvero l'assenza nell'esegesi della medesima di un orientamento giurisprudenziale, al quale il destinatario del precetto possa conformare la propria condotta (ed infatti è in ogni caso onere dello stesso la ricerca dell'interpretazione più conforme alla lettera ed alla ratio legislativa) (Cass., 23/08/2001, n. 11233).

Nel caso di specie, la ricorrente non ha dedotto specificamente alcuna ragione di obbiettiva incertezza di una norma, limitandosi a riferirsi alle precedenti considerazioni relative al merito della lite. Nè, comunque, i presupposti dell'esenzione dalla responsabilità amministrativa della contribuente, ovvero la condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria (Cass., 04/05/2018, n. 10662), emergono dagli atti.

15. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 - bis.

Così deciso in Roma, il 27 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza