

Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - Sentenza del 2 ottobre 2008 n. 24430 - Attività agrituristiche - uso di prodotti e materie derivanti da terzi - non viene mero il rapporto di connessione tra attività agriturbistica e agricola.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato (nel domicilio eletto per il giudizio di appello) il 26 ottobre 2005 a N.G. (depositato il 15 novembre 2005), il MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE e l'AGENZIA delle ENTRATE premesso che: (1) con precedente accertamento per il 1993 (e un altro per il 1992) erano stati, elevati i redditi di impresa minore dichiarati dal N. senza negare la natura dell'attività dichiarata di agriturismo (accertamenti... contestati e discussi in CTRR);

(2) dopo la notifica del primo avviso la Guardia di Finanza aveva, dapprima, evidenziato (PV di constatazione del 25 maggio 1999) che il contribuente di fatto esercitava un'attività alberghiera e di ristorazione perchè non aveva i requisiti, stabiliti dalle leggi regionali per l'esercizio dell'attività agriturbistica e, di poi, comunicato ((P.V. del 10 dicembre 1999) i risultati delle indagini bancarie (controllo debitamente autorizzato) per un totale di ricavi non contabilizzati per L. 777.057.0000;

(3) conseguentemente il competente Ufficio aveva accertato induttivamente (ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2 lett. a), c) e d), e dell'art. 43, comma 33), un reddito d'impresa di L. 195.000.000, applicando ai ricavi determinati come detto sopra, il coefficiente di redditività del 25% -, in forza di un solo motivo, chiedevano di cassare (con ogni consequenziale statuizione anche in ordine alle spese) la sentenza n. 26/16/04 depositata il 6 dicembre 2004 dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna la quale aveva disatteso l'appello dell'Ufficio avverso la decisione (253/01/00) con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Forlì aveva accolto il ricorso del contribuente.

Nel controricorso notificato il 30 novembre 2005 (depositato il 14 dicembre 2005) il N., con l'adozione di ogni consequenziale statuizione di legge (anche in ordine alle spese), instava per il rigetto dell'impugnazione e, in ipotesi di accoglimento della stessa, spiegava ricorso incidentale avverso la medesima sentenza, affidandolo a sette motivi.

Le amministrazioni pubbliche replicavano a detto gravame incidentale, del quale invocavano il rigetto, con controricorso notificato il 28 dicembre 2005 (depositato il 16 gennaio 2006).

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., va disposta la riunione del ricorso incidentale del contribuente all'anteriore gravame delle amministrazioni, pubbliche in quanto entrambe le impugnazioni hanno ad oggetto la stessa decisione.

2. In questa la Commissione Tributaria Regionale premette che:

(1) il giudice di primo grado aveva accolto il ricorso del contribuente contro l'avviso di accertamento (induttivo del reddito sulla base di controlli effettuati sui conti, bancari) relativamente all'imposta IRPEF-ILOR per l'anno 1993, emesso sulla scorta di due PVC redatti dalla G. di F. di Forlì nei quali si rilevava... che il contribuente soltanto formalmente esercitava l'attività di agriturismo mentre in realtà esercitava l'attività di ristorazione ed alberghiera;

(2) in appello l'Ufficio aveva esposto che: (a) il contribuente non aveva fornito spiegazioni precise relativamente ai versamenti e ai prelievi dei conti correnti bancari; (b) le motivazioni riguardanti gli accreditamenti non potevano essere ricondotti soltanto all'attività vinicola svolta dal contribuente essendo tale attività agricola soggetta a reddito dominicale ed agrario; (c) l'ammontare dei ricavi era anche giustificato dal ritrovamento di due agende extracontabili del 1996 e 1998 sulle quali erano riportati vari dati; (d) all'importo del reddito di impresa (accertato induttivamente in L. 195.000.0000) si era arrivati applicando ai ricavi contestati, in seguito al controllo sui conti bancari, per L. 777.057.000, il coefficiente di redditività del 25% da ritenersi congruo in relazione all'attività esercitata e alle rilevanti movimentazioni bancarie non giustificate; (e) per quanto... atteneva alla qualificazione dell'attività nel settore dell'agriturismo, secondo quanto disposto dalla L. n. 730 del 1985, art. 22, (avente lo scopo principale di formulare piani di sviluppo turistico e ambientale, nonchè di utilizzare il patrimonio rurale naturale) non sarebbero stati rispettati i parametri identificativi di detta attività perchè ai sensi della L.R. n. 26 del 1994, art. 6, richiamato dall'art. 2, della stessa legge (e1) nell'esercizio dell'agriturismo il valore annuo della materia prima utilizzata per la somministrazione di pasti e bevande deve essere costituito, per la maggior parte da produzioni proprie dell'azienda e (e2) ai fini di cui al comma 1, sono considerati di produzione aziendale, oltre ai cibi e alle bevande prodotti e lavorati nell'azienda agricola, anche quelli ricavati sia pure attraverso lavorazioni esterne, però prodotte nell'azienda medesima;

In base a tali premesse, la Commissione ha rigettato l'appello dichiarando di uniformarsi alla sentenza n. 27/04 passata in giudicato - con la quale la sezione lavoro del Tribunale di Forlì aveva accolto le tesi del N. relativamente ad una opposizione ad una cartella esattoriale emessa dall'INPSS (cartella basata su un accertamento della G. di F., attenente ai criteri per la classificazione dell'azienda in quanto in contrasto con la normativa regionale) circa la classificazione agrituristica dell'azienda condotta dal contribuente sulla base della L. n. 730 del 1985, nonchè della L.R. 28 giugno 1994, n. 266 - in quanto i requisiti previsti dalla normativa in questione sono tutti rispettati. Sulla produzione propria dei prodotti che devono servire all'attività agrituristica, poi, il giudice di appello ritiene verosimile il giudizio di prevalenza anche in considerazione della grandezza dell'azienda agricola nonchè della produzione vinicola in essa esercitata.

Per la Commissione Tributaria Regionale, inoltre sono poco credibili anche gli elementi che fondano l'accertamento induttivo perchè risulta difficile credere che il contribuente per i suoi appunti extracontabili utilizzi agende di molti anni successivi e perchè l'anno de quo è il primo anno in cui veniva esercitata l'attività e non può avere lo stesso reddito degli anni successivi dovendosi considerare che all'inizio di ogni attività nel primo anno sono ridotti i profitti una serie di motivi che vanno dalla scarsità di clientela ai costi di impianto che incidono in misura notevole sulla gestione oltre alle spese di pubblicità e alla politica dei prezzi che viene praticata per far da collettore alla clientela.

3. Con il proprio ricorso le amministrazioni pubbliche - esposto che l'Ufficio aveva già notificato un altro accertamento per il 1992, che effettivamente è il primo anno dell'attività - denunziano violazione e falsa applicazione della L. n. 730 del 1985, art. 2; L.R. n. 26 del 1994, art. 6; D.P.R. n. 600 del 1973, art. 399, nonché omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia assumendo che la C.T.R. non ha in alcun modo spiegato le ragioni per le quali ha inteso uniformarsi alla decisione del tribunale del lavoro avendo questo, nel giudizio sottoposto al suo esame, ritenuto che l'INPS non avesse spiegato in alcun modo le ragioni che avevano indotto a dare valutazioni diverse rispetto a quelle fornite dagli enti territoriali mentre sia in primo grado che in appello... l'Ufficio ha ampiamente esposto le ragioni per cui non ha ritenuto sussistenti le caratteristiche stabilite dalla normativa per l'attività esercitata dalla parte contribuente, facendo espresso riferimento al P.V. del 25 maggio 1999, alle pagine 10 e seguenti (dal prospetto evidenziato alla pagina 11 del P.V. del 25 maggio 1999, si rileva che, per il 1993 (e altrettanto vi è un notevole scostamento per gli anni seguenti), gli acquisti degli alimenti e delle bevande totali nel 1993 sono stati di L. 57.600.394, mentre cessioni dell'azienda agricola N.) all'agriturismo (OMISSIS) sono state di ammontare pari a L. 7.185.000, il che significa che sul totale degli acquisti effettuati dall'agriturismo, solo il 12,47 proveniva dall'azienda agricola del N.. (come è stato possibile rilevare attraverso l'esame della contabilità separata per l'esercizio dell'attività agrituristica, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36, comma 44) per cui (quindi) il N., per le cessioni dell'azienda agricola a quella agrituristica, doveva emettere fattura: secondo le ricorrente, infatti, (1) la percentuale di incidenza del 12,47 rilevata dai verbalizzanti è talmente bassa, che dimostra con tutta evidenza la violazione (a) della L. n. 730 del 1985, art. 22, (cioè il non utilizzo di prodotti prevalentemente propri, ivi compresi quelli a carattere alcolico e superalcolico) e (b) della L.R. n. 26 del 1994, art. 66, (secondo il quale per l'esercizio dell'attività di agriturismo... il valore della materia prima utilizzata per l'amministrazione dei pasti e bevande, deve essere costituito per la maggior parte da produzione propria dell'azienda (anche se ricavati da lavorazioni esterne ma su materie prime prodotte in azienda agricola), e (2) alle pagine 12 e seguenti vi sono altri elementi verbalizzanti che evidenziano le violazioni agli artt. 2 e 9, della Legge Regionale suddetta.

Il Ministero e l'Agenzia, poi, contestano la condivisione, da parte della Commissione, della sentenza del Tribunale... anche in relazione all'estensione del terreno e della produzione vinicola esponendo che la stessa non ha considerato che il terreno, pur vasto, è in zona esclusivamente collinare e che il 1993... non è il primo anno di attività agrituristica.

Le amministrazioni pubbliche, infine, sostengono non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che, a fronte di un accertamento induttivo, è onere della parte addurre elementi idonei a comprovarne l'infondatezza, in particolare, che nel caso di specie la mancata tenuta delle scritture contabili obbligatorie ha indotto i verificatori ad esperire indagini bancarie, debitamente autorizzate, e a non ritenere esistenti requisiti normativi per l'esercizio dell'agriturismo ed osservano che la documentazione extracontabile... rinvenuta per gli anni successivi, pur non essendo evidentemente utilizzabile per l'anno in contestazione, costituisce ulteriore indizio a conferma che l'ingente movimentazione bancaria non giustificata, potesse riferirsi a ricavi non contabilizzati anche per il 1993.

4. Il ricorso - integrata (ex art. 384 c.p.c.) la motivazione della sentenza impugnata con le considerazioni che seguono - deve essere respinto perchè infondato.

A. La L. (statale) 5 dicembre 1985, n. 730, (ora abrogata dalla L. 20 febbraio 2006, n. 96, art. 14, ma applicabile alla, specie *ratione temporis*), di "disciplina dell'agriturismo", dopo aver enunciato (all'art. 1) le "finalità dell'intervento" ("l'agricoltura, in armonia con gli indirizzi di politica agricola della CEE e con il piano agricolo nazionale, con i piani agricoli regionali e con i piani di sviluppo regionali, viene sostenuta anche mediante la promozione di forme idonee di turismo nelle campagne, volte a favorire lo sviluppo ed il riequilibrio del territorio agricolo, ad agevolare la permanenza dei produttori agricoli nelle zone rurali attraverso l'integrazione dei redditi aziendali ed il miglioramento delle condizioni di vita, a meglio utilizzare il patrimonio rurale naturale ed edilizio, a favorire la conservazione e la tutela dell'ambiente, a valorizzare i prodotti tipici a tutelare e promuovere le tradizioni e le iniziative culturali del mondo rurale, a sviluppare il turismo sociale e giovanile, a favorire i rapporti tra la città e la campagna"), per quanto interessa la soluzione della controversia, all'art. 2 dispone:

- al comma 1, che *"per attività agrituristiche si intendono esclusivamente le attività di ricezione ed ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c., singoli od associati, e da loro familiari di cui all'art. 230 bis c.c., attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarità rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali"*;

- in fine, che *"sono considerati di propria produzione le bevande e i cibi prodotti e lavorati nell'azienda agricola nonchè quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola anche attraverso lavorazioni esterne"*.

Il successivo art. 4, di poi, demandava alle singole Regioni - ad esclusione delle "regioni a statuto speciale" e delle "province autonome" di Trento e di Bolzano, alle quali l'art. 15, riconosceva il potere di disciplinare ("disciplinano") "la materia oggetto della presente legge ai sensi delle rispettive norme statutarie e delle norme di attuazione" - la "determinazione di criteri e limiti dell'attività agriturstica", attribuendo alle stesse il compito di dettare ("dettano"), "tenuto conto delle caratteristiche dell'intero territorio regionale o di parti di esso", "criteri, limiti ed obblighi amministrativi per lo svolgimento dell'attività agriturstica in funzione dell'azienda e del fondo interessati" ma "nel rispetto di quanto disposto dalla presente legge".

La Regione Emilia Romagna, nel cui ambito territoriale ricade l'attività di agriturismo svolta dal N., ha provveduto con la L. 28 giugno 1994, n. 26, (pubblicata nel BUR n. 61 del 30 giugno 1994), il cui art. 6 ("esercizio dell'agriturismo"), invocato dalle ricorrenti, prevede:

- (comma 1) *"nell'esercizio dell'agriturismo il valore annuo della materia prima utilizzata per la somministrazione di pasti e bevande deve essere costituito, per la maggior parte, da produzioni proprie dell'azienda e da produzioni considerate tipiche della zona particolare in cui è ubicata l'azienda agriturstica"*;

- (comma 2) *"a; fini di cui al comma 1, sono considerati di produzione aziendale, oltre ai cibi e alle bevande prodotti e lavorati, nell'azienda agricola, anche quelli ricavati, sia pure attraverso lavorazioni esterne, da materie prime prodotte nell'azienda medesima"*.

B. L'irretroattività (per sua natura e per carenza di specifica previsione nella norma primaria statale) di questa legge regionale, adottata solo nel 1994,

esclude naturaliter la conferenza dei suoi precetti alla soluzione della presente controversia, discutendosi in questa di un periodo d'imposta (anno 1993) anteriore alla sua pubblicazione.

Questo rilievo, di per sè, elide la (altrimenti necessaria) operazione di riscontro dell'efficacia del riprodotto disposto di tale legge secondo cui "nell'esercizio dell'agriturismo il valore annuo della materia prima utilizzata per la somministrazione di pasti e bevande deve essere costituito, per la maggior parte, da produzioni proprie dell'azienda e da produzioni considerate tipiche della zona particolare in cui è ubicata l'azienda agrituristica" e, soprattutto, della congruenza del concetto di "maggior parte" sul quale lo stesso si fonda, con il "rapporto di connessione e complementarità rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame" e con la necessità che dette attività rimangano ("devono comunque rimanere") "principali", considerati, invece, dalla norma statale.

C. Dalla lettura di quest' ultima (integrata dalle finalità espresse nel suo art. 1) emerge che il legislatore intende come "agrituristiche" tutte e sole "*le attività di ricezione ed ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli..., attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarità rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali*", con la particolarità che "*sono considerati di propria produzione le bevande e i cibi prodotti e lavorati nell'azienda agricola nonchè quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola anche attraverso lavorazioni esterne*".

Il riconoscimento della qualità agrituristica dell'attività di "ricezione ed ospitalità", quindi, secondo la norma, richiede la contemporanea sussistenza (a) della qualifica di imprenditore agricolo da parte del soggetto che la esercita, (b) dell'esistenza di un "rapporto di connessione e complementarità" con l'attività propriamente agricola e (c) della permanenza della principalità di quest' ultima rispetto all'altra.

A contrario, ovviamente, si deduce che per la norma **non può essere mai considerata agrituristica una attività di "ricezione" e di "ospitalità" svolta da un imprenditore che non possa qualificarsi agricolo ovvero che non sia o non sia più nel detto rapporto di "connessione e complementarità" con l'attività agricola o, comunque, che (evidentemente per il suo sviluppo o per l'impegno lavorativo richiesto o per l'entità dei capitali impiegati) releghi quest' ultima in posizione del tutto secondaria.**

D. Nel caso, la contestazione, da parte dell'amministrazione fiscale, della natura agrituristica dell'attività (denominata (OMISSIS) svolta nel 1993 dal N., si fonda esclusivamente sulla misura (giudicata talmente bassa) della percentuale di incidenza (12,47%%) degli acquisti provenienti dall'azienda agricola del contribuente rispetto agli acquisti da terzi.

Tale dato, però, evoca univocamente il concetto di "maggior parte" - ovverosia di un requisito richiesto dalla (inapplicabile) normativa regionale e non (come erroneamente sostenuto dalle ricorrenti laddove ne denunciano la violazione per il non utilizzo di prodotti prevalentemente propri) dalla L.S., art. 2, - e non esclude nè il "rapporto di connessione e complementarità" con l'attività propriamente agricola nè la permanenza, della principalità di quest' ultima rispetto all'altra, richiesti, invece, dalla norma statale (applicabile).

Lo stesso dato, inoltre e comunque, isolatamente, non si rivela idoneo a scalfire il giudizio di prevalenza della provenienza dall'attività agricola dei prodotti utilizzati per quella propriamente agrituristica, giacchè formulato dal giudice di appello anche in considerazione (a) della grandezza dell'azienda

agricola e (b) della produzione vinicola in essa esercitata, cioè di elementi fattuali la cui forza logica non può essere nè vinta nè sminuita dal rilievo, del tutto generico, che il terreno, pur vasto, è in zona esclusivamente collinare.

E. In fine, chiarito che la presunzione iuris tantum della afferenza delle movimentazioni rilevate nel corso degli accertamenti bancari relativi all'anno in contestazione e la loro utilizzabilità ai fini dell'accertamento dei redditi di quell'anno, suppongono di necessità l'accertamento della natura non agrituristica ma imprenditoriale dell'attività esercitata (con la conseguente obbligatorietà della tenuta di scritture contabili, la cui mancanza legittima le indagini c.d. bancarie), e, pertanto, si deve ricordare che (cfr. Cass., trib., 10 marzo 2008 n. 6311) la natura, quand'anche induttiva, dell'accertamento dell'Ufficio, sul piano probatorio, non determina nessuna inversione dell'afferente onere, quale regolato dall'art. 2697 c.c., per cui erroneamente le amministrazioni ricorrenti lamentano non avere la Commissione Tributaria Regionale ... considerato essere onere della parte addurre, a fronte di un accertamento induttivo, elementi idonei a comprovarne l'infondatezza.

Per il principio, poi, della effettività della capacità contributiva desumibile dall'art. 53 Cost., non è legittimo (Cass., trib., 21 dicembre 2007 n. 27008) non solo la supposizione della costanza del reddito in anni, diversi (specie anteriori) da quello per il quale è stata (eventualmente) accertata la produzione di un determinato reddito, ma anche della mera operazione logica di supposizione materiale di tale costanza (c.d. presunzione di equivalenza): discende da tanto l'assoluta irrilevanza (anche solo come mero "indizio a conferma") della documentazione extracontabile... rinvenuta perchè relativa ad anni successivi.

5. La reiezione del ricorso principale non ha fatto sorgere la condizione (accoglimento dello stesso) al cui verificarsi il N. ha espressamente condizionato la proposizione del suo ricorso incidentale per cui questo deve essere dichiarato assorbito attesa la carenza di interesse (art. 100 c.p.c.) del contribuente al suo esame.

6. Le spese di questo giudizio di legittimità vanno compensate integralmente tra le parti ai sensi dell'art. 92 c.p.c., comma 2.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi; rigetta il ricorso delle amministrazioni pubbliche; dichiara assorbito il ricorso incidentale; compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.