Sentenza del 12/12/2019 n. 32736 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 90/28/13, depositata il 19 aprile 2013, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, confermava la sentenza n. 38/2/10 della Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo, con condanna alle spese di lite.

Il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di rettifica e liquidazione con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva revocato le agevolazioni fiscali previste per i coltivatori diretti dalla L. n. 604 del 1954, in materia di piccola proprietà contadina, concesse al momento della registrazione, in data 16 febbraio 2006, di un atto di compravendita di un terreno agricolo sito nel Comune di Capranica, e richiesto il pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria, in quanto la contribuente aveva presentato un certificato definitivo attestante la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) e non quella di coltivatore diretto.

La Commissione di primo grado aveva rigettato il ricorso rilevando che la qualifica di coltivatore diretto era stata riconosciuta dall'Inps solo in data 6 marzo 2006, mentre quella di IAP era stata conseguita dalla contribuente successivamente in data 28 agosto 2008, sicchè, al momento dell'acquisto, non sussisteva nessuna delle condizioni previste per ottenere i benefici richiesti.

La CTR, ritenuto l'appello ai limiti dell'inammissibilità in quanto la copia dello stesso era stata spedita per posta e non depositata presso la segreteria della CTP, aveva rigettato il gravame nel merito rilevando che non fosse stata offerta la prova che la qualifica di coltivatore diretto o di IAP sussistessero già alla data di stipula del rogito.

2. Avverso la sentenza di appello la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, consegnato per la notifica in data 30 gennaio 2014, affidato a cinque motivi; l'Agenzia si è costituita tardivamente ai soli fini della partecipazione all'udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente censura la sentenza impugnata nella parte in cui aveva ritenuto l'appello ai limiti dell'inammissibilità, deducendo, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 2, secondo periodo; rileva che mediante la trasmissione per posta era stato comunque raggiunto lo scopo

della norma, che era quello di portare tempestivamente a conoscenza della segreteria della CTP l'esistenza di una causa ostativa al passaggio in giudicato della sentenza.

2. Con il secondo motivo lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in violazione dell'art. 112 c.p.c., l'omessa pronuncia sull'eccezione relativa all'errore commesso dai giudici di primo grado, che avevano individuato come data di decorrenza dell'iscrizione quale coltivatore diretto quella della redazione della certificazione e non quella del 1 febbraio 2006 indicata nell'atto, quella sull'eccezione relativa al difetto di motivazione, quella sulla domanda subordinata di applicazione dell'aliquota ridotta delll'8%;

3. con il terzo e quarto motivo denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, rispettivamente nella formulazione antecedente e successiva alle modifiche di cui alla L. n. 134 del 2012, l'insufficienza della motivazione su un fatto decisivo e controverso e l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, per non aver tenuto conto che dalla certificazione INPS esibita risultava un'iscrizione quale coltivatore diretto con decorrenza già dal 1 febbraio 2006, che l'attestato definitivo rilasciato dal Comune di Capranica in data 10 ottobre 2008, depositato in data 16 dicembre 2008, entro il termine triennale dalla registrazione dell'atto, era stato rilasciato anche ai fini delle agevolazioni di cui alla L. n. 604 del 1954, che il riferimento solo alla qualifica di IAP era da imputarsi al fatto che nelle more la contribuente aveva conseguito anche tale qualità, per cui, non potendo emettere due certificazioni, l'ente aveva attestato quella esistente al momento del rilascio;

4. con il quinto motivo deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 604 del 1954, art. da 1 a 4, avendo la Z. presentato domanda di rilascio del certificato attestante la qualifica di coltivatore diretto al momento della stipula dell'atto e depositato la certificazione definitiva attestante il possesso dei requisiti nei termini richiesti, circostanze che il giudice tributario poteva autonomamente accertare a prescindere da quanto certificato in sede amministrativa.

5. Il primo motivo di ricorso risulta inammissibile.

5.1 La sentenza impugnata, pur prospettando in motivazione l'inammissibilità dell'appello, in quanto la copia dello stesso era stata spedita per posta e non depositata presso la segreteria della CTP, non ha poi definito il giudizio con una pronuncia di inammissibilità (rimasta dunque come mera ipotesi argomentativa priva di conseguenze decisorie), ma ha proceduto alla disamina nel merito dei motivi di censura.

Va data quindi continuità al principio secondo cui è inammissibile, per carenza di interesse, il motivo del ricorso per cassazione con il quale si contesti l'avvenuto rilievo in motivazione, da parte del giudice di appello, dell'inammissibilità dei motivi di impugnazione per difetto di specificità, ove tale rilievo sia avvenuto "ad abundantiam" e costituisca un mero "obiter dictum", che non ha influito sul dispositivo della decisione, la cui "ratio decidendi" è, in realtà, rappresentata dal rigetto nel merito del gravame per infondatezza delle censure. (Vedi Cass. n. 22782 del 2018, n. 30354 del 2017 e n. 24469 del 2013).

5.2 Nè è applicabile alla presente fattispecie quanto dettato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 3840 del 2007 (conformi Cass. n. 24469 del 2013, n. 17004 del 2015 e n. 30393 del 2017), secondo cui "qualora il giudice dopo una statuizione di inammissibilità, con la quale si è spogliato della "potestas iudicandi in relazione al merito della controversia, abbia impropriamente inserito nella sentenza argomentazioni sul merito, la parte soccombente non ha l'onere nè l'interesse ad impugnarle; conseguentemente è ammissibile l'impugnazione che si rivolga alla sola statuizione pregiudiziale ed è viceversa inammissibile, per difetto di interesse, l'impugnazione nella parte in cui pretenda un sindacato anche in ordine alla motivazione sul merito, svolta "ad abundantiam" nella sentenza gravata".

Tale principio, infatti, è valido nel caso in cui l'appello venga dichiarato inammissibile ed in motivazione anche non fondato, ma non anche nel caso opposto, qui sussistente, in cui il giudice del gravame abbia rigettato l'appello nel merito, per infondatezza dei motivi, ed abbia altresì nella motivazione svolto argomenti ad abundantiam circa l'inammissibilità dell'impugnazione, al solo fine di rafforzare la propria decisione di mancato accoglimento del gravame, con una ragione alternativa che tuttavia è rimasta fuori dalla decisione finale che resta nel merito di rigetto dell'impugnazione.

6. Anche il secondo motivo è inammissibile, in riferimento a ciascuna delle omissioni denunciate.

6.1 Il vizio di omessa pronuncia ricorre ove manchi qualsivoglia statuizione su un capo della domanda o su una eccezione di parte, così dando luogo alla inesistenza di una decisione sul punto della controversia, per la mancanza di un provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, non potendo dipendere dall'omesso esame di un elemento di prova (vedi Cass. n. 7472 del 2017, conforme n. 2085 del 1995).

Tale vizio integra una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c., quando l'omissione attenda una richiesta delle parti diretta ad ottenere l'attuazione in concreto di una volontà di legge che garantisca un bene all'attore o al convenuto e, in genere, ogni istanza che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto. (vedi Sez. 5. n. 7653 del 2012; da ultimo Sez. 6-5 n. 28308 del 2017 e Sez. 6-1 n. 18797 del 2018).

E' stato altresì affermato da questa Corte che la differenza fra l'omessa pronuncia di cui all'art. 112 c.p.c., e l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, applicabile "ratione temporis", si coglie nel senso che, nella prima, l'omesso esame concerne direttamente una domanda od un'eccezione introdotta in causa (e, quindi, nel caso del motivo d'appello, uno dei fatti costitutivi della "domanda" di appello), mentre nella seconda ipotesi l'attività di esame del giudice, che si assume omessa, non concerne direttamente la domanda o l'eccezione, ma una circostanza di fatto che, ove valutata, avrebbe comportato una diversa decisione su uno dei fatti costitutivi della domanda o su un'eccezione e, quindi, su uno dei fatti principali della controversia (v. tra le tante, Cass. n. 1539 del 2018, n. 25761 e n. 25714 del 2014, n. 5444 del 2006).

6.2 Ne consegue che, nella specie, la data di decorrenza dell'iscrizione della contribuente quale coltivatore diretto costituisce una circostanza di fatto di cui è possibile lamentare un omesso

esame ma che non può costituire oggetto di una omessa pronuncia censurabile ex art. 112 c.p.c.; il motivo per la parte relativa a tale punto è pertanto inammissibile.

6.3 II motivo è invece inammissibile per difetto di specificità per la parte in cui censura l'omessa pronuncia sul difetto di motivazione dell'atto e sulla richiesta di applicazione dell'aliquota ridotta dell'8%.

In forza del principio dell'autosufficienza del ricorso (cfr. art. 366 c.p.c.) l'atto di impugnazione deve contenere in sè tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito, ed altresì, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito, e che il ricorrente ha perciò l'onere di indicarne specificamente, a pena di inammissibilità, oltre al luogo in cui ne è avvenuta la produzione, gli atti processuali ed i documenti su cui il ricorso è fondato mediante la riproduzione diretta del contenuto che sorregge la censura oppure attraverso la riproduzione indiretta di esso con specificazione della parte del documento cui corrisponde l'indiretta riproduzione (Cass. n. 17198/2016; n. 14182/2016; n. 14784/2015);

Si è quindi reiteratamente affermato che l'esercizio del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, riconosciuto al giudice di legittimità ove sia necessaria la delibazione su di un "error in procedendo", presuppone comunque l'ammissibilità del motivo, sicchè, laddove occorre procedere alla verifica della falsa applicazione della regola del "tantum devolutum quantum appelatum", è necessario, ai fini del rispetto del principio di specificità e autosufficienza del ricorso per cassazione, che nel ricorso stesso siano riportati, nei loro esatti termini e non genericamente ovvero per riassunto del loro contenuto, i passi del ricorso introduttivo con i quali la questione controversa è stata dedotta in giudizio e quelli dell'atto d'appello con cui le censure sono state formulate o riproposte (vedi tra le tante Cass. n. 22880 del 29/9/2017; Cass. n. 11738 del 8/6/2016; Cass. n. 19410 del 30/9/2015).

6.4 Ebbene la contribuente non ha riportato in ricorso il contenuto dell'atto introduttivo di secondo grado, che non emerge neanche dalla sentenza impugnata, da cui si sarebbe potuta evincere l'avvenuta prospettazione delle due questioni e quindi l'omessa pronuncia da parte del giudice di appello.

7. Trovando applicazione ratione temporis (ai sensi del D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 3, conv. dalla L. n. 134 del 2012) il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto la sentenza impugnata è stata pubblicata in data successiva all'11 settembre 2012, il vizio della motivazione è deducibile soltanto in termini di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", con conseguente inammissibilità anche del terzo motivo.

8. Meritano invece accoglimento il quarto e quinto motivo, da trattarsi congiuntamente per connessione.

8.1 La L. n. 604 del 1954, ha riconosciuto particolari agevolazioni in materia fiscale sugli atti inerenti la formazione della "piccola proprietà contadina", in presenza di determinati requisiti di

natura soggettiva e oggettiva.

In particolare i benefici sono applicabili quando:

1) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta sia persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;

2) il fondo venduto, permutato o concesso in enfiteusi sia idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e, in ogni caso, in aggiunta a eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o comunque dagli appartenenti al suo nucleo familiare, non ecceda di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso;

3) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta nel biennio precedente all'atto di acquisto o della concessione in enfiteusi non abbia venduto altri fondi rustici oppure abbia venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non sia superiore ad un ettaro, con una tolleranza del 10 per cento salvo casi particolari da esaminarsi dall'ispettore provinciale dell'agricoltura in modo da favorire soprattutto la formazione di organiche aziende agricole familiari".

L'art. 3 stabilisce poi che "... per conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla L. 6 agosto 1954, n. 604, e successive modificazioni ed integrazioni, l'acquirente, i permutanti e l'enfiteuta debbono produrre, al momento della registrazione, insieme all'atto, lo stato di famiglia e un certificato dell'ispettorato provinciale agrario competente per territorio, che attesti la sussistenza dei requisiti..." di cui all'art. 2, nn. 1, 2 e 3 della legge cit., mentre l'art. 4, prevede che, in luogo di tale documentazione, "... può essere prodotta un'attestazione provvisoria... dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio...", ed in questo caso le agevolazioni tributarie sono applicate al momento della registrazione, ma entro un anno (termine elevato a tre anni dal D.L. n. 542 del 1996, art. 2, comma 1) da tale formalità l'interessato deve presentare all'ufficio il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto, e in difetto sono dovute le normali imposte.

Il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4, ha quindi esteso all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le agevolazioni fiscali precedentemente stabilite a favore del solo coltivatore diretto.

Le due figure, quella del coltivatore diretto e quella dell'imprenditore agricolo professionale, pur equipollenti ai fini dell'agevolazione in esame, presuppongono requisiti soggettivi diversi.

Viene infatti qualificato coltivatore diretto "il piccolo imprenditore che svolge attività agricola, organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e della propria famiglia (art. 2083 c.c.) e che si dedica abitualmente alla coltivazione del fondo o all'allevamento del bestiame, sempre che la forza lavorativa totale del nucleo familiare non sia inferiore a 1/3 di quella necessaria per la corretta coltivazione del fondo stesso e per l'allevamento del bestiame".

E' invece imprenditore agricolo professionale (IAP) "chi, in possesso di conoscenze e competenze professionali, dedica alle attività agricole (art. 2135 c.c.) direttamente o come socio di società,

almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e ricava dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale di lavoro", senza che dunque rilevi l'attività manuale.

Quanto a tali presupposti soggettivi, resta tuttavia indubbio che il possesso di uno dei due requisiti al momento della stipula dell'atto è condizione sufficiente per il riconoscimento dell'agevolazione e che nulla esclude che, nel tempo necessario alle verifiche amministrative, le due qualifiche si susseguano per cui un soggetto da coltivatore diretto divenga poi IAP. Questa Corte ha poi già affermato che " In tema di agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina di cui alla L. 6 agosto 1954, n. 604, il giudice tributario può autonomamente accertare l'esistenza dello "status" di coltivatore diretto, dovendo escludersi che l'esercizio del potere di certificazione relativo alla sussistenza o meno di tale "status" - potere attribuito dalla legge all'Ispettorato Provinciale Agrario - possa svolgere alcun effetto preclusivo o condizionante rispetto alla piena tutela del diritto soggettivo all'agevolazione fiscale." (Vedi Cass. n. 10248 del 2013; n. 8326 del 2014; n. 26454 del 2018).

8.2 Nella specie la contribuente ha richiesto l'applicazione dell'agevolazione invocando al momento della stipula dell'atto, avvenuta in data 16 febbraio 2006, la qualità di coltivatore diretto, in pari data presentava quindi sia la domanda di iscrizione all'INPS come coltivatore diretto sia quella all'Ispettorato provinciale agrario al fine di ottenere la relativa certificazione; successivamente, il 16 dicembre 2008, depositava la certificazione rilasciata dall'Ispettorato che ne attestava non la qualifica di coltivatore diretto bensì quella di imprenditore agricolo professionale nelle more conseguita.

8.3 La sentenza impugnata ha rigettato l'appello sul presupposto che la contribuente non avesse dimostrato nel previsto termine decadenziale di rivestire la qualifica di coltivatore diretto sin dalla stipula dell'atto, mentre risultava iscritta come IAP solo dal 29 agosto 2008; ometteva tuttavia di valutare che dalla certificazione INPS esibita, emessa in data 6 marzo 2006, risultava una iscrizione come coltivatore diretto sin dal 1 febbraio 2006, e quindi da una data antecedente la stipula dell'atto, ed ancora che nella certificazione rilasciata dall'Ispettorato, tempestivamente depositata, si faceva riferimento alla domanda del 16 febbraio 2006 e si attestava il possesso dei requisiti per fruire, tra l'altro, anche dell'agevolazione fiscale di cui alla L. n. 604 del 1954, proprio ai fini dell'acquisto dei terreni di cui all'atto notarile del 16 febbraio 2006.

Rileva la Corte che entrambi questi elementi rivestono carattere decisivo ai fini dell'eventuale riconoscimento del beneficio e che, premesso il potere del giudice tributario di procedere autonomamente alla verifica dei requisiti, pur in presenza di una certificazione dell'Ispettorato imprecisa (per non aver dato atto in modo esplicito della pregressa qualità di coltivatore diretto), queste circostanze, se considerate, avrebbero potuto portare ad una diversa soluzione della controversia, rivestendo un rilievo tale da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia probatoria delle altre risultanze su cui si è basato il convincimento della CTR, così da rendere la ratio decidendi priva di elementi sufficienti a suffragarne la fondatezza.

9. Per le suesposte considerazioni, ritenuta la sussistenza dei vizi denunciati con i motivi quarto e quinto, la sentenza va, in relazione ad essi, cassata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, affinchè provveda a valutare nuovamente il merito dell'accertamento impugnato esaminando anche i fatti di cui al punto 8.3, nell'esercizio del suo potere autonomo di verifica.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il quarto e quinto motivo, dichiara inammissibili i restanti; cassa la sentenza gravata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla CTR del Lazio in diversa composizione.

Così deciso, in Roma, il 9 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 12 dicembre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza