

DeJure

Archivio selezionato: Sentenze Cassazione Civile

ESTREMI

Autorità: Cassazione civile sez. trib.

Data: 03 luglio 2009

Numero: n. 15708

INTESTAZIONE

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MAGNO	Giuseppe Vito Antonio	-	Presidente	-
Dott. CAMPANILE	Pietro	-	Consigliere	-
Dott. GRECO	Antonio	-	Consigliere	-
Dott. MARINUCCI	Giuseppe	-	rel. Consigliere	-
Dott. BERTUZZI	Mario	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 13309/07 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, domicilia;

- ricorrente -

contro

3A AZIENDE AGRICOLE ASSOCIATE, in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa dagli avv.ti MUSCARA' Salvo e COSTA Gaetano, ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avv. MUSCARA' Salvo in Catania, via Cervignano n. 32;

- controricorrente -

e sul ricorso incidentale n. 17377/07 proposto da:

3A Aziende Agricole Associate, società semplice, con sede in (OMISSIS), cod. fisc. (OMISSIS), in persona dell'Amministratore unico, legale rappresentante pro tempore, D.L.R., rappresentata e difesa, sia congiuntamente che separatamente, dall'avv. COSTA Gaetano e dal prof. avv. MUSCARA' Salvo, elettivamente domiciliata presso lo studio di quest'ultimo in Catania, via Cervignano n. 32;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello stato ed elettivamente domiciliata presso la sua sede in Roma, via dei

Portoghesi n. 12;

- intimata -

avverso la sentenza n. 73/16/06, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Palermo, sez. staccata di Siracusa, Sez. 16, il 13 febbraio 2006, depositata l'8 maggio 2006 e non notificata. Udata la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 15/04/2009 dal Relatore Cons. Dott. MARINUCCI Giuseppe; udito, per la società ricorrente incidentale, l'Avv. MUSCARA' Salvo che ha chiesto il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento di quello incidentale; udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MATERA Marcello, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, con l'assorbimento o, in subordine, il rigetto del ricorso incidentale.

FATTO

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con p.v.c. n. 1129 del 21.12.2000, la Guardia di Finanza di Siracusa rilevava che l'azienda 3A Aziende Agricole Associate era da considerarsi società commerciale ai sensi dell'art. 2195 c.c. e che, pertanto, si doveva assoggettare alla relativa tassazione il reddito d'impresa prodotto.

La Guardia di Finanza, inoltre, accertava che la società 3A, costituita formalmente come società semplice per lo svolgimento di attività non commerciale, in realtà, avrebbe avuto il compito di lavorare e commercializzare, previo acquisto, i prodotti agricoli derivanti dall'attività di produzione dei soci e di terzi, sul mercato nazionale ed estero.

Pertanto, l'attività svolta non poteva ritenersi di natura agricola, benchè tale fosse la qualificazione nell'atto costitutivo.

Il competente Ufficio II.DD. di Noto emetteva l'avviso di accertamento n. (OMISSIS), con cui si accertava l'occultamento di un reddito d'impresa di L. 1.540.810.000 da sottoporre a tassazione IRPEG ed ILOR per l'anno d'imposta 1995.

L'avviso veniva tempestivamente impugnato dalla società 3A dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, eccependone l'illegittimità per mancanza dei gravi indizi, l'illegittimità della notifica ed il difetto di motivazione.

Nel merito, insisteva sulla natura agricola dell'attività svolta ai sensi dell'art. 2135 c.c..

L'Ufficio, nelle proprie controdeduzioni, ribadiva la legittimità formale e sostanziale dell'accertamento, soffermandosi sulla reale natura dell'attività svolta dalla società che, in base alla propria organizzazione e gestione, non avrebbe posseduto i requisiti per l'esenzione ma, al contrario, avrebbe prodotto reddito d'impresa ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51 (TUIR).

La Commissione adita, con la sentenza n. 250/02/2002, pur dichiarando legittimo dal punto di vista formale l'accertamento emesso, accoglieva il ricorso della 3A, ritenendo che l'attività svolta dalla società rientrasse nell'esercizio abituale dell'agricoltura, poichè trasformava e commercializzava prodotti provenienti dai terreni gestiti dai soci.

L'Ufficio II.DD. di Noto presentava appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Palermo, sezione staccata di Siracusa, insistendo sulla natura commerciale dell'attività svolta dalla società, condizione comprovata, oltre che dal fatto che l'impresa lavorava e vendeva anche prodotti di terzi, dal circostanza che l'azienda non aveva la disponibilità dei terreni, rimasti nella piena disponibilità dei soci.

Controparte presentava appello incidentale, riproponendo i motivi formali dedotti in primo grado ma disattesi dalla C.T.P..

La Commissione Tributaria Regionale, con la sentenza n. 73/16/06, pronunciata il 13 febbraio 2006 e

depositata l'8 maggio 2006, confermava la sentenza dei primi giudici, dal momento che l'attività svolta dalla società sarebbe stata da considerarsi agricola ai sensi dell' art. 2135 c.c., in quanto la stessa avrebbe prodotto, trasformato e venduto i prodotti coltivati, in misura prevalente, nei terreni dei propri soci.

Avverso tale sentenza, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione sorretto da cinque motivi.

La 3A Aziende Agricole Associate resisteva con controricorso e ricorso incidentale sorretto da quattro motivi, e corroborato da memoria ex art. 378 c.p.c..

La causa, già fissata per l'udienza del 03.12.2008, è stata rinviata per impedimento del relatore.

La società resistente e ricorrente incidentale corroborava il ricorso con ulteriore memoria ex art. 378 c.p.c..

DIRITTO

MOTIVI DELLA DECISIONE

In primo luogo, la Corte dispone la riunione dei ricorsi ai sensi dell'art. 335 c.p.c..

Con il primo motivo del ricorso, l'Agenzia ha lamentato "omessa od insufficiente motivazione su un fatto controverso decisivo ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5".

In sede di appello, l'Ufficio, richiamandosi agli elementi accertati dalla Guardia di Finanza, aveva ribadito che, a suo giudizio, l'attività svolta dalla società doveva considerarsi di natura commerciale e, dunque, soggetta alla disciplina tributaria di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51 (TUIR), anziché a quella dell'art. 29.

Nella sentenza impugnata, i secondi giudici si sarebbero limitati ad affermare che i beni, oggetto di manipolazione, trasformazione e vendita, sarebbero stati conferiti in misura prevalente dai soci e, su tale presupposto, si poteva ritenere l'attività connessa in modo oggettivo con l'esercizio della norma e gestione agricola di coltivazione del fondo, con conseguente natura agricola dell'impresa svolta dalla società contribuente.

La Commissione, però, avrebbe omesso di pronunciarsi sul punto principale dedotto dall'Ufficio, ovvero sul fatto che i beni sarebbero stati prodotti sia dai soci che da terzi.

Quindi, dal momento che la società non avrebbe svolto l'attività principale di produzione, non si sarebbe stati in presenza di una cosiddetta connessione soggettiva, indispensabile per poter configurare la natura di impresa agricola e la conseguente disciplina dei redditi, atteso che sarebbe necessaria l'identità tra chi svolge l'attività di produzione e chi svolge quella, complementare, di trasformazione e vendita.

Il motivo di censura deve dichiararsi inammissibile.

Quanto alla formulazione dei motivi, nel caso previsto dall'art. 360 c.p.c., n. 5, la censura di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione deve contenere un momento di sintesi (che svolge l'omologa funzione del quesito di diritto per i motivi di cui dell'art. 360 c.p.c., nn. 1, 2, 3 e 4) che ne circoscriva puntualmente i limiti in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità (Cass. S.U. n. 20603/07).

Il relativo requisito deve sostanziarsi in una parte del motivo che si presenti a ciò specificamente e riassuntivamente destinata, di modo che non è possibile ritenerlo rispettato quando solo la completa lettura della complessiva illustrazione del motivo riveli, all'esito di un'attività di interpretazione del lettore e non di un'indicazione da parte del ricorrente, deputata all'osservanza del requisito del citato art. 366 bis c.p.c., che il motivo stesso concerne un determinato fatto controverso, riguardo al quale si assuma omessa, contraddittoria od insufficiente la motivazione e si indichino quali sono le ragioni per cui la motivazione è conseguentemente inadeguata a sorreggere la decisione (Cass. S.U. n. 11652/03).

In altri termini, perchè la formulazione del motivo si possa ritenere in questo caso appropriata, si richiede che l'illustrazione del motivo venga corredata da una sintetica esposizione del fatto controverso, degli elementi di prova valutati in modo illogico o illogicamente trascurati, del percorso logico in base al quale si sarebbe dovuti pervenire, se l'errore non vi fosse stato, ad un accertamento di fatto diverso da quello posto a fondamento della decisione.

Nel caso di specie, non emerge che detti presupposti per l'ammissibilità del motivo di censura siano stati rispettati.

Con il secondo motivo, l'Agenzia ha lamentato "violazione o falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29 (TUIR) allora vigente in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", atteso che non si comprende, a parere dell'odierna ricorrente, se il giudice abbia ritenuto implicitamente che, ai fini dell'art. 2135 c.c., e anche dell'art. 29 TUIR cit., l'attività d'impresa agricola, in relazione alle attività connesse, fosse con figurabile anche in caso di sussistenza della semplice connessione oggettiva, senza alcuna necessità di quella soggettiva.

Se così fosse, i secondi giudici sarebbero incorsi nella violazione o falsa applicazione dell'art. 29 TUIR cit., richiedente, invece, la connessione soggettiva. Pertanto, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., si formula il seguente quesito:

"dica la Corte se, ai fini dell'art. 2135 c.c., comma 2, e, dunque, anche dell'art. 29 TUIR cit., per attività agricola connessa con quella principale deve intendersi non solo quella connessa in senso oggettivo ma anche in senso soggettivo, ovvero che deve esservi identità soggettiva tra chi svolge l'attività agricola principale e quella connessa.

Nell'ipotesi in cui dia risposta positiva, dica la Corte se il reddito derivante dall'attività di lavorazione e commercializzazione dei prodotti agricoli non in connessione soggettiva con l'attività della loro coltivazione debba, per l'effetto, considerarsi reddito d'impresa rilevante ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 51 (TUIR), anziché reddito agrario rilevante ai sensi dell'art. 29 del TUIR cit." In relazione alla prima parte del motivo si rileva che la normativa non prevede espressamente l'indispensabile connessione in senso oggettivo ed in senso soggettivo.

Pertanto deve ritenersi che non deve esservi necessariamente identità soggettiva fra chi svolge attività agricola principale e quella connessa.

Resta fermo che dovrà essere valutata, caso per caso, la rilevanza in misura quantitativa e qualitativa degli apporti.

Deve escludersi questo vincolo di strumentalità o complementarità funzionale quando l'attività dell'imprenditore, oltre a perseguire finalità inerenti alla produzione agricola, risponda soprattutto ad altri scopi, commerciali o industriali, e realizzi, quindi, utilità del tutto indipendenti dall'impresa agricola o, comunque, prevalenti rispetto ad essa. (cfr. Cass. S. tiri. 265/97).

Con il terzo motivo, la ricorrente Agenzia ha denunciato "omessa od insufficiente motivazione su un fatto decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3" I giudici dell'appello avrebbero avvalorato la natura agricola dell'attività della società contribuente sull'apodittico presupposto che i beni manipolati e commercializzati provenissero in prevalenza da soci, anziché da terzi.

In realtà, il criterio della prevalenza non comporterebbe automaticamente che il reddito derivante dalla commercializzazione di beni acquistati da terzi sia anch'esso di natura agraria. A maggior ragione, poi, laddove agli atti risulti comprovata la sola attività di commercializzazione, e non anche di trasformazione, dei prodotti acquistati da terzi, con conseguente produzione di redditi d'impresa.

Il motivo di censura è inammissibile ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., ed al riguardo si richiamano le motivazioni formulate in ordine al motivo sub. 1.

Con il quarto motivo, si è lamentata, da parte dell'Agenzia, "violazione e falsa applicazione dell'art. 2135 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3" Il ragionamento del giudice si sarebbe svolto in relazione all'art. 2135 c.c., ma dovrebbe ritenersi implicitamente riferito all'art. 29, applicato nella fattispecie, perchè l'art. 2135 c.c., rappresenterebbe l'archetipo, in materia civile, dell'art. 29 in materia tributaria. Per il caso che si ritenga che, erroneamente, il giudice d'appello non abbia applicato l'art. 29, l'odierna ricorrente deduce la falsa applicazione dell'art. 2135 c.c., in luogo del primo.

Pertanto, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., si formula il seguente quesito:

"Dica la Corte se, per individuare le attività agricole e connesse ai fini tributar debba farsi applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29 (TUIR) anziché dell'art. 2135 c.c.."

Il motivo di censura è inammissibile, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c..

Il quesito di cui all'art. 366 bis c.p.c., rappresenta la congiunzione fra la risoluzione del caso specifico e l'enunciazione del principio generale e non può esaurirsi nella mera enunciazione di una regola astratta, ma deve presentare uno specifico collegamento con la fattispecie concreta, nel senso che deve raccordare la prima alla seconda ed alla decisione impugnata, di cui deve indicare la discrasia con riferimento alle specifiche premesse di fatto, essendo evidente che una medesima affermazione può essere esatta in relazione a determinati presupposti ed errata rispetto ad altri (Cass. S.U. n. 565/09).

Nel caso di specie il collegamento, nei sensi di cui sopra, non sussiste.

Con il quinto ed ultimo motivo del ricorso, infine, l'Agenzia ha denunciato "nullità della sentenza per assenza di motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell'art. 132 c.p.c.".

Con la sentenza di primo grado, i giudici avevano respinto le eccezioni di carattere formai e formulate dalla società contribuente, accogliendone le doglianze nel merito.

Nella sentenza che si impugna, il giudice d'appello avrebbe ritenuto di confermare la prima statuizione anche per le eccezioni preliminari sollevate dalla parte e fatte proprie dai primi giudici.

Oltre al fatto che, in realtà, tali eccezioni, in primo grado, sarebbero state respinte, emerge chiaramente, secondo l'Agenzia, la mancanza di motivazione o la sua mera apparenza, dal momento che il giudice si limiterebbe a recepire le eccezioni della controparte senza dar conto dell'iter logico che lo avrebbe condotto a tale conclusione.

Tale profilo, oltre ad implicare una violazione di norma processuale, si risolverebbe anche in una nullità insanabile, in parte qua, della sentenza per impossibilità di individuarne la ratio decidendi in relazione alle autonome questioni sollevate dalla società contribuente.

Di conseguenza, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., si formula il seguente quesito:

"dica la Corte se incorre in error in procedendo, che comporta il vizio della nullità (nella specie parziale) della sentenza, la mancata motivazione della pronuncia su questioni autonome proposte da una delle parti al giudice".

Il motivo è inammissibile per carenza di interesse.

Sul punto la Commissione Tributaria Regionale, sia pure con imprecisioni lessicali, ha accolto le tesi dell'odierno ricorrente principale.

Ne costituisce conferma il ricorso incidentale condizionato, articolato in tre motivi di censura, proposto sul punto dalla resistente e ricorrente incidentale e di cui infra.

Al riguardo si precisa che l'interesse ad agire in giudizio trascende il piano della mera prospettazione soggettiva dell'agente dovendo, per converso, assurgere ad una consistenza giuridicamente oggettiva, tale da rinvenire la sua caratterizzazione nella necessità di una decisione del giudice che non si limiti ad un'affermazione di puro principi o, di massima o accademica, ma che sia invece idonea ad accertare, costituire, modificare o estinguere una situazione giuridica direttamente ed effettivamente incidente sulla sfera patrimoniale dell'agente (ex multis, Cass. 12548/02).

La 3A Aziende Agricole Associate ha proposto ricorso incidentale condizionato articolato su tre motivi di censura; ha presentato ricorso incidentale autonomo con un quarto motivo di censura.

Con il primo motivo, la società ha dedotto "violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12", formulando il seguente quesito, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c.: "dica la Suprema Corte di Cassazione se la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente oltre i termini previsti dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5, provochi l'inutilizzabilità delle prove acquisite e, quindi, l'illegittimità derivata dell'avviso di accertamento emanato dall'Agenzia delle Entrate" Con il secondo motivo, è stata dedotta "violazione e falsa applicazione del combinato di disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1", con la formulazione del seguente quesito, ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., "dica la Suprema Corte di Cassazione se l'assenza di motivazione, in seno all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ad una verifica effettuata presso l'abitazione del contribuente, priva di alcuna motivazione sia conforme al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 2, ed al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 3, comma 1, e, conseguentemente, renda invalido l'intero procedimento di accertamento compiuto dall'Amministrazione Finanziaria".

Con il terzo motivo, il ricorrente incidentale ha dedotto "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7".

Ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., ha formulato il seguente quesito:

"dica la Suprema Corte di Cassazione se l'assoluto difetto di motivazione dell'avviso di accertamento violi il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 e, conseguentemente, debba essere annullato".

La reiezione del ricorso principale comporta il rigetto del ricorso incidentale condizionato.

Con il quarto motivo del ricorso incidentale, la 3A Aziende Agricole Associate ha denunciato "violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 91 e 92 c.p.c., e di tetto di motivazione sulla

pronuncia di compensazione delle spese di giudizio", atteso che la sentenza di secondo grado disporrebbe tale compensazione, nonostante abbia dichiarato l'Agenzia delle Entrate totalmente soccombente, in palese violazione del disposto degli artt. 91 e 92 c.p.c., che ancorerebbe la liquidazione delle spese di giudizio in ragione del principio della soccombenza, ammettendo la compensazione delle spese ma con obbligo di motivazione.

Ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c., quindi, si formula il seguente quesito: "dica la Suprema Corte di Cassazione se, in applicazione degli artt. 91 - 92 c.p.c., in caso di soccombenza totale, possa disporsi compensazione delle spese senza alcuna motivazione".

Il motivo di censura non merita accoglimento dal momento che è fondato su errati presupposti di fatto. La domanda non espressamente esaminata deve ritenersi rigettata - sia pure con pronuncia implicita - in quanto indissolubilmente avvinta ad altra domanda, decisa e rigettata dal giudice, che ne costituisce il presupposto ed il necessario antecedente logico giuridico (Cass. 19131/04).

Nel caso di specie, è stato rigettato l'appello incidentale formulato dalla resistente e quanto sopra costituisce la motivazione implicita della compensazione delle spese di giudizio nel grado di appello. Ricorrono giusti motivi, alla luce del rigetto di entrambi i ricorsi, per la compensazione delle spese relative al presente giudizio.

P.Q.M.

P.Q.M.

La Corte:

Riuniti i ricorsi, li rigetta. Compensa le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 15 aprile 2009.

Depositato in Cancelleria il 3 luglio 2009

Tutti i diritti riservati - © copyright 2002 - Dott. A. Giuffrè Editore S.p.A.

 **GIUFFRÈ EDITORE**