

La qualifica di IAP accertata da una Regione è limitata al territorio della Regione che l'ha riconosciuta

Cass. Sez. Trib. 13 maggio 2021, n. 12852 - De Masi, pres.; Fasano, est.; G.D. ed a. (avv. Franson) c. Comune di Salerno (avv. ti Gruosso e Attanasio). (*Conferma Comm. trib. reg. Campania, Sez. dist. Salerno 28 marzo 2018*)

Imposte e tasse - ICI - Terreni ad uso agricolo - Presupposti - Imprenditore agricolo professionale (IAP) - Coltivatore diretto - Distinzione - Terreni ubicati in Regione diversa da quella che ha riconosciuto la qualifica di IAP - Sussistenza - Esclusione - Fondamento.

(*Omissis*)

FATTO

RITENUTO

che:

S.O. e G.D. impugnavano dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno due avvisi di accertamento ICI, anno di imposta 2010, notificati per omesso versamento dell'imposta in relazione a terreni a vocazione edificatoria in base alle previsioni di cui allo strumento urbanistico generale vigente, di cui erano comproprietari.

I ricorrenti contestavano, inter alfa, la debenza di una maggiore imposta in quanto i terreni erano condotti direttamente da G.D., imprenditore agricolo professionale ai sensi del D.Lgs. n. 99 del 2004, che li utilizzava per lo svolgimento di attività agricola.

L'adita Commissione, con sentenza n. 5472/XIV/15, rigettava il ricorso. I contribuenti proponevano appello, deducendo che i terreni erano utilizzati a fini agricoli, in quanto condotti direttamente dal comproprietario G.D., soggetto dotato della qualifica I.A.P. La Commissione Tributaria Regionale della Campania accoglieva parzialmente l'appello, riconoscendo le doglianze con riferimento alla non sanzionabilità della condotta, posto che nella specie doveva considerarsi operante la causa di non punibilità di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2 ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, in ragione dell'incertezza esistente sulla portata e sull'ambito di applicazione della disciplina di cui all'art. 2. I giudici di appello riggettavano, invece, la richiesta di esenzione, atteso che il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale da parte di una regione non attribuiva al titolare il diritto di fruire automaticamente dei benefici fiscali in qualunque parte del territorio nazionale. Nella fattispecie, i terreni erano ubicati a Salerno, mentre il ricorrente era residente a Catania, ove era titolare di una azienda agricola. Inoltre, i giudici di appello negavano che la valorizzazione dei terreni contestata dagli avvisi era da considerarsi eccessiva, posto che il valore venale era stato determinato in conformità alle fasce di stima approvate con delib. comunale n. 240/07 e tra tali fasce di stima, veniva applicato il valore più basso.

S.O. e G.D. ricorrono per la cassazione della sentenza svolgendo due motivi, illustrati con memorie. Il Comune di Salerno si è costituito con controricorso.

DIRITTO

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo si denuncia nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

I ricorrenti lamentano che i terreni oggetto di accertamento, ancorchè aventi destinazione edificatoria in base allo strumento urbanistico generale vigente nell'anno 2010, erano comunque da qualificarsi agricoli ai fini ICI, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), in quanto posseduti e condotti direttamente, per lo svolgimento di attività agricole, da soggetto dotato della qualifica di I.A.P., pertanto invocano l'applicabilità dell'esenzione I.C.I. I giudici di appello avrebbero, pertanto, errato nell'escludere l'applicazione del beneficio in ragione del fatto che la qualifica di I.A.P., attribuita a G.D. dalla Regione Sicilia, può avere efficacia solo nel territorio della Regione competente ad accertare tale qualifica e non può spiegare effetti al di fuori di essa.

2. Con il secondo motivo si denuncia la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c., (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), atteso che i giudici di appello, nel ritenere di escludere l'operatività del regime riservato ai terreni posseduti e condotti direttamente da un soggetto I.A.P. sulla base dell'erroneo presupposto per cui la qualifica di I.A.P. non ha efficacia su tutto il territorio nazionale, violerebbero il principio del giudicato esterno, fondato sulla sentenza n. 1380/11/17 della Commissione Tributaria Regionale della Campania, emessa tra le stesse parti con riferimento ad una precedente annualità (2008), e divenuta definitiva in data successiva a quella nella quale si era tenuta



l'udienza del precedente grado del giudizio di appello. Con tale pronuncia, la Commissione Tributaria Regionale avrebbe accertato che G.D. è imprenditore agricolo professionale, e che detta qualifica non è affatto circoscritta all'ambito territoriale della Regione che l'ha accertata.

3. La questione oggetto di esame è se si possa usufruire dell'agevolazione ai fini I.C.I., del D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 2, comma 1, lett. b), per il possesso di terreni aventi destinazione edificatoria in base allo strumento urbanistico generale (nella specie, vigente nell'anno 2010), posseduti e condotti direttamente per l'esercizio di attività agricola da un imprenditore agricolo professionale, la cui qualifica sia stata riconosciuta dalla Regione di residenza (nella specie, la Sicilia), il quale richiede il trattamento agevolativo con riferimento a terreni ubicati in un'altra Regione (nella specie, la Campania).

4. Va preliminarmente esaminata la questione dell'efficacia del giudicato esterno nel presente giudizio, con riferimento alla sentenza n. 1380/2/17 della Commissione Tributaria Regionale della Campania, proposta con il secondo mezzo (che per ragioni di priorità logica va esaminato per primo) di cui si invoca l'estensione, formatosi tra le stesse parti per altra annualità di imposta (anno 2008).

E' noto al Collegio l'indirizzo espresso dalla giurisprudenza di questo giudice di legittimità secondo cui, in tema di autorità di giudicato, allorquando due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo negozio o rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato, precludono l'esame del punto accertato e risolto, anche nel caso in cui il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che costituiscono lo scopo ed il petitum del primo (Cass. n. 22036 del 2006; Cass. n. 6753 del 2007; Cass. n. 11365 del 2006; Cass. n. 19317 del 2006).

Tuttavia, il motivo è inammissibile ed infondato.

Il motivo è inammissibile atteso che, secondo un principio consolidato, in tema di impugnazioni, ove il giudicato esterno si sia formato nel corso del giudizio di secondo grado e la sua esistenza non sia stata eccepita nel corso dello stesso dalla parte interessata, la sentenza di appello che si sia pronunciata in difformità da tale giudicato è impugnabile con il ricorso per revocazione e non con quello per cassazione (v. per tutte Sez. Un. 21493 del 2010, Cass. n. 22506 del 2015). E' stato, infatti, anche precisato che: " In tema di impugnazioni, avverso la sentenza d'appello che non tenga conto del giudicato formale intervenuto prima del suo deposito, a differenza di quanto avviene nell'ipotesi di giudicato sopravvenuto rispetto a tale momento, deve essere proposta revocazione ex art. 395 c.p.c., n. 5 e non ricorso per cassazione, in quanto l'esaurimento della fase di merito si ha solo con il deposito della decisione di secondo grado, sicchè nel corso del giudizio di gravame il giudicato esterno può essere dedotto con la produzione della sentenza munita di attestato di definitività, anche mediante un'apposita istanza che consenta la rimessione della causa sul ruolo" (Cass. n. 13987 del 2019). A tale proposito, il Collegio osserva che i ricorrenti hanno prodotto, unitamente al ricorso, la sentenza n. 1380/2/17, pronunciata il 26.1.2017 e depositata il 17.2.2017, che risulta essere passata in giudicato (come da attestazione della cancelleria) in data 21.2.2018, mentre la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 2881/2018, pronunciata il 12.6.2017, è stata depositata il 28.3.2018.

Il motivo è, altresì, infondato, atteso che dalla piana lettura della sentenza n. 1380/2/2017, di cui si invoca l'estensione del giudicato esterno, non emerge che i giudici di appello abbiano affrontato direttamente la questione del rilievo territoriale della qualifica di I.A.P. sull'intero territorio nazionale, con la conseguenza che non è stato compiuto dal giudice del merito l'invocato accertamento o la risoluzione della medesima valutazione di diritto per cui si procede nel presente giudizio. Pertanto, non sussiste alcuna preclusione per l'esame della questione relativa alla limitazione territoriale del riconoscimento della qualifica di I.A.P.. Va ribadito, infatti, il principio sostenuto da questa Corte secondo cui: "Il provvedimento giurisdizionale di merito, anche quando sia passato in giudicato, non è vincolante in altri giudizi aventi ad oggetto le medesime questioni di fatto o di diritto, se da esso non sia dato ricavare le ragioni della decisione ed i principi di diritto che ne costituiscono il fondamento" (Cass. n. 12111 del 2020; cass. n. 23918 del 2010).

5. Il primo motivo di ricorso è infondato.

5.1. Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, riconosce una riqualificazione, a favore dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali, dei terreni sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento degli animali: tali terreni, benchè urbanisticamente edificabili, ai fini I.C.I., sono considerati agricoli, con la conseguenza che l'imposta non risulta dovuta in forza dell'esenzione riconosciuta a favore di coltivatori diretti e I.A.P.

Il D.Lgs. n. 99 del 2004, successivamente modificato dal D.Lgs. n. 101 del 2005, ha introdotto nel nostro ordinamento la figura dell'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) che ha sostituito ed abrogato le previgenti figure di imprenditore agricolo a titolo principale (I.A.T.P.). Il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, richiede il possesso di specifiche conoscenze e competenze professionali, nonchè il rispetto di specifici requisiti di tempo e lavoro.

E' previsto che l'imprenditore agricolo professionale dedichi all'attività agricola la prevalenza del proprio tempo di lavoro complessivo e, dall'altro, che i ricavi delle suddette attività siano prevalenti sul proprio reddito globale.

Il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, infatti, stabilisce: "Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi del Reg. (CE) n. 1237 del 1999 17 maggio 1999 del Consiglio, art. 5, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro."

L'attribuzione all'imprenditore agricolo della qualifica di I.A.P. è di competenza delle Regioni, che accertano ad ogni effetto il possesso dei requisiti previsti dal D.Lgs. n. 99 del 2004; ogni Regione regola le condizioni per ottenere il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) ed i criteri per la verifica del requisito del tempo dedicato oltre che per le modalità di computo del requisito del reddito ricavato.

5.2. Ai fini dell'esame della questione controversa, è necessario delineare le differenze tra la figura dell'imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) e la figura del coltivatore diretto.

La definizione di coltivatore diretto è contenuta in norme di carattere speciale previste per il settore agricolo quali:

a) la L. n. 454 del 1961, art. 48, che definisce coltivatori diretti "coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempre che la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame".

b) la L. 3 maggio 1982, n. 203, art. 6, secondo cui: "ai fini della presente legge sono affittuari coltivatori diretti coloro che coltivano il fondo con il lavoro proprio e della propria famiglia, semprechè tale forza lavorativa costituisca almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, tenuto conto, agli effetti del computo delle giornate necessarie per la coltivazione del fondo stesso, anche dell'impiego delle macchine agricole".

c) la L. n. 1047 del 1957, art. 2, ai sensi del quale: "agli effetti della presente legge, sono considerati coltivatori diretti i proprietari, gli affittuari, gli enfiteuti e gli usufruttuari, i miglioratori, gli assegnatari, i pastori e gli altri comunque denominati che direttamente e abitualmente si dedicano alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed al governo del bestiame".

Dalle suddette disposizioni, emerge chiaramente che, ai fini della qualifica di coltivatore diretto, il legislatore richiede che lo stesso si dedichi direttamente ed abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, mentre per il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale è necessario che il soggetto dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c..... almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro.

Ne consegue che lo I.A.P. non è tenuto direttamente a provvedere alla coltivazione del fondo, ma è sufficiente che lo stesso "conduca" direttamente il terreno agricolo, anche a mezzo di maestranze, trattandosi di un imprenditore che provvede, svolgendo attività di direzione e controllo, alla coltivazione del fondo.

Ne consegue che se per il coltivatore diretto rimane forte il legame con il fondo agricolo, così non è per lo I.A.P., in quanto è evidente l'assenza di un collegamento diretto con l'esercizio di un'attività sul campo, che può esprimersi con modalità direzionali e organizzative dell'attività agricola e di allevamento del bestiame.

Lo I.A.P. rappresenta, pertanto, una figura moderna di imprenditore del settore agricolo, che riveste un ruolo dirigenziale e non meramente esecutivo e manuale.

5.3. Quanto alla limitazione territoriale della qualifica di I.A.P., va precisato quanto segue.

Si è già detto che il legislatore, con il D.Lgs. n. 99 del 2004, ha espressamente delegato alle singole Regioni il compito di accertare il possesso dei requisiti di conoscenze e competenze professionali di cui al Reg. (CE) n. 1257 del 1999, art. 5, per conseguire la qualifica di I.A.P..

Ai sensi delle suddette disposizioni, l'attribuzione all'imprenditore agricolo della qualifica di I.A.P. è di competenza di ogni singola Regione che accerta, ad ogni effetto, il possesso dei requisiti previsti dal D.Lgs. n. 99 del 2004, tenendo conto delle caratteristiche del proprio territorio ai fini agricoli; ogni Regione regola le condizioni per ottenere il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale ed i criteri che presuppongono la verifica del requisito del tempo dedicato alla coltivazione dei terreni agricoli, nonché le modalità di computo del requisito del reddito ricavato. Ciò in ragione della statuizione espressa dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, secondo cui: "Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi del Reg. (CE) del Consiglio, 17 maggio 1999, n. 1257, art. 5, dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro."

Tali requisiti, ovviamente, vengono modulati con riferimento alle caratteristiche territoriali regionali, tenuto conto che in ogni Regione prevalgono colture diverse per le differenti caratteristiche climatiche, che, per la produzione, necessitano di un impiego lavorativo complessivo diversificato, anche sulla base dei diversi settori produttivi dell'agricoltura e dell'allevamento.

Per tale motivo, considerata la diversità dei requisiti e delle condizioni individuate da ogni singola Regione per il rilascio della certificazione I.A.P., tale qualifica non può essere utilizzata ai fini agevolativi sull'intero territorio nazionale.

Diversamente opinando si disattenderebbe la "ratio" del presupposto agevolativo, che richiede evidentemente di modulare i criteri di accertamento della qualifica di I.A.P. sulla base della verifica dell'impiego di "almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo " e del conseguimento di ricavi che coprono "almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale di lavoro". Tali presupposti vanno calcolati tenuto conto del tempo e dell'impegno nella coltivazione di terreni secondo le diverse tipologie di colture agricole (e di allevamento) che si realizzano, in maniera diversificata per ragioni geografiche e climatiche, nelle varie Regioni del territorio nazionale.

Ciò si giustifica anche per la necessità di stretta interpretazione delle disposizioni agevolative (art. 14 preleggi), quale eccezioni all'imposizione, atteso che nella specie il legislatore non ha inteso consentire di usufruire in maniera generalizzata del beneficio, ritenendolo, invece, ammissibile solo alla presenza di alcune condizioni e, tra queste, la necessità che il proprietario di un terreno edificabile, che provveda alla conduzione diretta del fondo, debba essere riconosciuto I.A.P. dalla Regione di residenza, l'unica deputata ad accertarne la professionalità nella conduzione e coltivazione dei terreni agricoli (e nell'allevamento degli animali), secondo le specie vegetali ed animali prevalenti per le caratteristiche peculiari del territorio.

Ne consegue che la qualifica di I.A.P. accertata da una Regione è limitata al territorio della Regione che l'ha riconosciuta.

6. In definitiva, il ricorso va rigettato. Le spese del presente giudizio vanno interamente compensate tra le parti, tenuto conto che non sono state rinvenute pronunce della giurisprudenza di legittimità sulle questioni trattate.

(Omissis)

