

Sulla possibilità di fruire delle agevolazioni ICI per i terreni agricoli appartenenti a società di capitali, alla condizione che abbiano come oggetto sociale esclusivo l'attività agricola ed almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale

Cass. Sez. Trib. 15 maggio 2023, n. 13300 - De Masi, pres.; D'Oriano, est.; Dell'Erba, P.M. (conf.) - Agricola FCO Società Agricola s.r.l. (avv. De Lorenzi) c. Comune di Fiumicino (avv.ti Fantozzi e Tieghi). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Lazio 17 settembre 2018*)

Imposte e tasse - ICI - Terreni ritenuti edificabili, e quindi soggetti ad imposta calcolata sulla base del valore venale in comune commercio, in luogo di quella prevista per i terreni agricoli - Possibilità di fruire delle agevolazioni ICI per i terreni agricoli appartenenti a società di capitali, alla condizione che abbiano come oggetto sociale esclusivo l'attività agricola ed almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

(*Omissis*)

FATTO

1. Con sentenza n. 5988/3/18, depositata il 17 settembre 2018, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, accoglieva l'appello proposto dal Comune di Fiumicino, in riforma della sentenza n. 4227/41/17 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con compensazione delle spese di lite;
2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di tre avvisi di accertamento ICI, per gli anni dal 2009 al 2011, relativi a terreni di proprietà della società contribuente ritenuti edificabili, e quindi soggetti ad imposta calcolata sulla base del valore venale in comune commercio, in luogo di quella versata in base al valore catastale in applicazione dell'agevolazione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2 e 9 prevista per i terreni agricoli;
3. la Commissione di primo grado aveva accolto il ricorso della contribuente ritenendo non ostativo al riconoscimento dell'agevolazione, in presenza degli altri presupposti, lo svolgimento dell'attività agricola da parte di una società, come del resto già riconosciuto dall'ente con nota del 23 febbraio 2008 per le annualità precedenti;
4. la Commissione Regionale del Lazio, in riforma della decisione impugnata, aveva escluso la sussistenza in capo alla contribuente dei requisiti soggettivi attinenti al tempo di lavoro dedicato all'attività agricola ed ai ricavi prodotti dalla stessa rilevando altresì, quanto ai vincoli ambientali presenti sui terreni, che gli stessi determinavano una mera inedificabilità relativa, come documentato dal contratto preliminare di vendita in atti finalizzato alla realizzazione di un progetto di sviluppo immobiliare.
5. Avverso la sentenza di appello, la contribuente proponeva ricorso per cassazione, consegnato per la notifica il 15 marzo 2019, affidato a undici motivi; il Comune resisteva con controricorso e depositava ricorso incidentale condizionato basato su due motivi, che la ricorrente contestava con controricorso.

DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, la contribuente censurava la sentenza impugnata denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 329c.p.c., comma 2, e art. 324 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nonché omesso esame di un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver omesso di rilevare e accertare la formazione dell'eccepto giudicato endoprocessuale sul riconoscimento, con nota del Comune del 23 febbraio 2008, del diritto della società a godere dell'agevolazione in materia di aree edificabili utilizzate come terreni agricoli di cui all'art. 15 del Regolamento comunale ICI;
2. con il secondo motivo deduceva la violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., nonché del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, e dell'art. 132 c.p.c., n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso di pronunciarsi sul riconoscimento, con nota del Comune del 23 febbraio 2008, del diritto della società a godere dell'agevolazione in materia di aree edificabili utilizzate come terreni agricoli di cui all'art. 15 del Regolamento comunale ICI anche per le annualità successive;
3. con il terzo motivo eccepiva la violazione dell'art. 15 del Regolamento comunale ICI e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver negato l'agevolazione, per carenza dei requisiti soggettivi, sebbene il Comune fosse vincolato al precedente riconoscimento, salva la prova mai offerta, del venir meno



di quelli originariamente presenti;

4. con il quarto motivo denunciava la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 57, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, rilevando che il Comune aveva contestato per la prima volta solo in appello la sussistenza dei requisiti soggettivi previsti dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1 come modificato dal D.Lgs. n. 101 del 2005;

5. con il quinto motivo deduceva la violazione dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e dell'art. 15 del Regolamento comunale ICI, in relazione all'art. 2697 c.c. e 155 c.p.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto ai fini della nozione di imprenditore agricolo rilevante per fruire dell'agevolazione ICI non risultavano richiesti i requisiti soggettivi indicati dalla CTR;

6. con il sesto motivo eccepeva la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, e dell'art. 132 c.p.c., n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso di pronunciarsi sul possesso da parte della contribuente dei requisiti previsti dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3, e dell'art. 15 del Regolamento comunale ICI;

7. con il settimo motivo denunciava omesso esame di un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nonché la nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver ritenuto rilevante, ai fini della determinazione del valore venale del bene, un contratto preliminare cui non era seguita la stipula del definitivo, né tanto meno la richiesta di autorizzazioni edificatorie;

8. con l'ottavo motivo eccepeva omessa pronuncia in violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. e la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, e dell'art. 132 c.p.c., n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso di pronunciarsi sull'effettivo valore dei terreni agricoli oggetto di accertamento;

9. con il nono motivo deduceva la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, in relazione all'art. 2697 c.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonché un omesso esame di un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver omesso di tenere conto, ai fini della determinazione del valore venale dei beni, della presenza di vincoli che limitavano la circolazione dei terreni al di fuori dell'uso agricolo, rimossi solo nel 2015 con un provvedimento dello stesso Comune;

10. con il decimo motivo eccepeva la violazione dell'art. 2697 c.c. e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nonché l'omesso esame di un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per aver omesso di valutare, ai fini della determinazione del valore venale dei terreni, la Delib. G.C. n. 7 del 2009 che, per le aree oggetto di vincoli di inedificabilità non edificate, ne fissava il valore nel 20% del valore lordo dalla stessa identificato;

11. con l'undicesimo motivo, infine, deduceva la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, comma 1, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, in relazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver tenuto conto, ai fini dell'applicazione delle sanzioni, che la società aveva versato l'ICI facendo affidamento sulla natura agricola dei terreni riconosciuta con nota del Comune del 23 febbraio 2008.

12. Con il primo motivo del ricorso incidentale condizionato il Comune denunciava la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 2, lett. b), e art. 9, del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58 e dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso di pronunciarsi sul motivo di appello relativo all'inapplicabilità alle società dell'agevolazione ICI oggetto di causa, secondo la disciplina applicabile *ratione temporis*;

13. con il secondo motivo del ricorso incidentale condizionato deduceva la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 2, lett. b), e art. 9 del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58 e dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, potendo trovare applicazione la predetta agevolazione, secondo la disciplina applicabile *ratione temporis*, alle sole persone fisiche e non anche alle società.

14. Il primo motivo di ricorso non merita accoglimento.

Costituisce principio consolidato che "Il giudicato interno non si determina sul fatto ma su una statuizione minima della sentenza, costituita dalla sequenza rappresentata da fatto, norma ed effetto, suscettibile di acquisire autonoma efficacia decisoria nell'ambito della controversia, sicché l'appello motivato con riguardo ad uno soltanto degli elementi di quella statuizione riapre la cognizione sull'intera questione che essa identifica, così espandendo nuovamente il potere del giudice di riconsiderarla e riqualificarla anche relativamente agli aspetti che, sebbene ad essa coesenziali, non siano stati singolarmente coinvolti, neppure in via implicita, dal motivo di gravame" (Sez. 3, Ordinanza n. 30728 del 19/10/2022 Rv. 666050 - 01; Sez. 2, Ordinanza n. 10760 del 17/04/2019 Rv. 653408 - 01; Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 12202 del 16/05/2017 Rv. 644289 - 01).

Nella specie, il richiamo della CTP alla nota del Comune del 23 febbraio 2008, che aveva riconosciuto il diritto della società contribuente a godere dell'agevolazione in materia di aree edificabili con destinazione agricola per gli anni antecedenti, costituisce un semplice riferimento ad un fatto storico che non è stato posto a fondamento della motivazione, rappresentando piuttosto un riscontro ad *abundantiam* alla ratio decidendi che ha portato all'accoglimento del ricorso, incentrata sulla sussistenza in capo alla società dei requisiti per fruire del beneficio, e che, pertanto, in quanto privo dei requisiti per assurgere al contenuto di una statuizione minima della decisione risulta conseguentemente inidoneo alla formazione di un giudicato interno.

15. Anche il secondo e terzo motivo, da trattarsi congiuntamente per connessione, risultano infondati.



Risulta incontestato che il Comune, con la nota del 23 febbraio 2008, aveva riconosciuto il diritto della contribuente a godere dell'agevolazione in materia di aree edificabili con destinazione agricola per anni antecedenti a quelli oggetto di causa, riconoscimento destinato a perdurare per gli anni successivi a condizione che ne ricorrerono le condizioni.

Ne consegue che gli accertamenti oggetto di causa, relativi ad annualità successive, che si fondano sull'assenza dei requisiti soggettivi richiesti, presuppongono un implicito disconoscimento di tale permanenza, sulla base delle valutazioni in fatto e in diritto espresse nella parte motiva, e che, non sussistendo alcun vincolo assunto dal Comune al mantenimento ultrattivo dell'agevolazione nonostante la verifica successiva dell'assenza delle condizioni, tali atti non violano la normativa statale, né il regolamento comunale di essa attuativo, in tema di presupposti necessari per fruire del beneficio. Per le stesse ragioni la CTR, disconoscendo la sussistenza dei requisiti soggettivi per la fruizione dell'agevolazione, si è implicitamente pronunciata sull'inidoneità di quella nota a costituire un vincolo per successivi accertamenti di segno contrario, rendendo infondata la censura di omessa pronuncia sul punto.

In tema giova, infatti, ricordare che "Il giudice non è tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione delle parti, risultando necessario e sufficiente, in base all'art. 132 c.p.c., n. 4, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito. Ne consegue che il vizio di omessa pronuncia - configurabile allorché risulti completamente omesso il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto - non ricorre nel caso in cui, seppure manchi una specifica argomentazione, la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte ne comporti il rigetto" (Sez. 2, Ordinanza n. 12652 del 25/06/2020 Rv. 658279 - 01). 16. Infondato il quarto motivo.

Va premesso che "Il divieto di nuove eccezioni in appello, introdotto per il giudizio contenzioso ordinario con la L. 26 novembre 1990, n. 353, tramite la riforma dell'art. 345 c.p.c., e successivamente esteso al giudizio tributario dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 si riferisce esclusivamente alle eccezioni in senso stretto o proprio, rappresentate da quelle ragioni delle parti sulle quali il giudice non può esprimersi se ne manchi l'allegazione ad opera delle stesse, con la richiesta di pronunciarsi al riguardo. Detto divieto non può mai riguardare, pertanto, i fatti e le argomentazioni poste dalle parti medesime a fondamento della domanda, che costituiscono oggetto di accertamento, di esame e di valutazione da parte del giudice di secondo grado, il quale, per effetto dell'impugnazione, deve a sua volta pronunciarsi sulla domanda accolta dal primo giudice, riesaminando perciò i fatti, le allegazioni probatorie e le argomentazioni giuridiche che rilevinano per la decisione." Sez. 5, Sentenza n. 18519 del 20/09/2005 Rv. 585312 - 01; Sez. 5, Ordinanza n. 2413 del 03/02/2021 Rv. 660482 - 01).

La difesa dell'ente impositore, sin dalla costituzione in primo grado, ha contestato la sussistenza in capo alla società contribuente dei requisiti soggettivi previsti dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2 dovendosi ricomprendere in tale difesa ogni deduzione di carenza di uno dei requisiti normativamente previsti per la concessione del beneficio; ne consegue che la dedotta insussistenza dei requisiti prescritti dal D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1 non costituisce eccezione nuova, preclusa dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 bensì una mera argomentazione difensiva, tendente ad inficiare la sentenza sotto un profilo logico e normativo ulteriore rispetto a quello esposto in primo grado.

17. Merita invece accoglimento il quinto motivo, con conseguente rigetto dei due motivi di cui al ricorso incidentale condizionato, da trattarsi congiuntamente per connessione.

Costituisce ormai orientamento consolidato di questa Corte che "In tema di ICI, le agevolazioni di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9 consistenti nel considerare agricolo anche il terreno posseduto da una società agricola di persone si applicano - a seguito della modifica della L. n. 153 del 1975, art. 12 da parte del D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 10 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1 - qualora detta società possa essere considerata imprenditore agricolo professionale ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. ed almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero abbia conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (CE) n. 1257 del 1999 del Consiglio, e dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo ricavando da dette attività almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro" (Vedi Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 28062 del 02/11/2018 Rv. 651831 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 11415 del 30/04/2019 Rv. 653667 - 01; nonché Sez. 5, 30 aprile 2019, n. 11415; Sez. 5 5 febbraio 2020, n. 2609; Sez. 6-5, 8 luglio 2020, n. 14206; Sez. 5, 16 giugno 2021, nn. 17003 e 17004; Sez. 5, 31 gennaio 2022, n. 2921; Sez. 6-5, 20 aprile 2022, nn. 12639 e 12640; Sez. 6-5, 8 settembre 2022, nn. 26474 e 26475; Sez. 5 25 novembre 2022 n. 34764), incombando sempre a carico del contribuente che invoca il beneficio l'onere della prova del possesso dei prescritti requisiti (Sez. 5, Sentenza n. 19130 del 28/09/2016 Rv. 641103 - 01; Sez. 5, Ordinanza n. 10284 del 12/04/2019 Rv. 653371 - 01).

17.1 Alla luce dell'evoluzione normativa in tema di imprenditore agricolo professionale, la possibilità di fruire delle agevolazioni ICI per i terreni agricoli va necessariamente estesa anche alle società di capitali, alla condizione che abbiano come oggetto sociale esclusivo l'attività agricola ed almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

In base al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 1, "e' imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso



di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del Regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, 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".

Stabilisce poi il comma 3 che anche le società di persone, cooperative e di capitali possono essere considerate imprenditori agricoli professionali, a condizione che "lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c." e nel caso di società di persone, di cui alla lett. a), "qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari", mentre, nel caso di società di capitali o cooperative, di cui alla lett. c), "quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale".

Tali disposizioni hanno profondamente inciso sulla stessa configurazione del requisito soggettivo per la fruizione dell'agevolazione, risultando già affermato da questa Corte che "Le agevolazioni tributarie previste dal D.Lgs. n. 99 del 2004 in favore dell'imprenditore agricolo professionale (IAP) si estendono alle società agricole a condizione che, oltre a qualificarsi come tali e ad avere ad oggetto esclusivo l'esercizio delle attività di cui all'art. 2935 c.c., almeno uno dei soci nel caso di società di persone, almeno un amministratore nel caso di società di capitali, e almeno un amministratore che sia anche socio nel caso di cooperative, possiedano detta qualifica di IAP. Conseguentemente, la limitazione dell'art. 1, comma 3 bis, del decreto cit., secondo cui la qualificazione di IAP può essere apportata dall'amministratore ad una sola società, essendo volta a contrastare il fenomeno abusivo del cd. IAP "itinerante" (ove un soggetto IAP assume il ruolo di amministratore di più società), si applica solo alle società di capitali e non anche alle società di persone, rispetto alle quali la responsabilità solidale ed illimitata per le obbligazioni sociali gravante sul socio IAP è idonea ad arginare tale abuso. (Sez. 5, Ordinanza n. 8430 del 30/04/2020 Rv. 657621 - 01; nonché Sez. 5, Ordinanza n. 2642 del 5 febbraio 2020).

18. Va pertanto affermato il seguente principio di diritto: "In tema di ICI, le agevolazioni di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9 consistenti nel considerare agricolo anche il terreno posseduto da una società agricola, si applicano anche alle società di capitali, ai sensi del D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1 a condizione che detta società possa essere considerata imprenditore agricolo professionale (cd. IAP) ovvero se, oltre ad avere da statuto come oggetto sociale esclusivo l'esercizio delle attività di cui all'art. 2935 c.c., abbia almeno un amministratore che possieda i requisiti necessari per la qualifica di imprenditore agricolo professionale".

18.1 Ebbene la CTR non ha fatto corretta applicazione di questo principio in quanto, al fine di accertare i presupposti dell'agevolazione, si è limitata ad esaminare i bilanci della società, e non anche a verificare che la stessa avesse come oggetto sociale esclusivo l'esercizio di attività agricola e che almeno uno dei suoi amministratori fosse in possesso dei requisiti necessari per la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

19. Per le suesposte considerazioni, rigettati i motivi dal primo al quarto nonché il ricorso incidentale condizionato, va accolto il quinto motivo con l'assorbimento dei restanti; la sentenza impugnata va cassata e la causa va rinviata per un nuovo esame, ai fini degli accertamenti di cui al punto 18, a diversa sezione della CTR del Lazio, che pronuncerà anche in ordine alle spese del presente giudizio.

19.1 Trattandosi di giudizio instaurato successivamente al 30 gennaio 2013, in quanto notificato dopo tale data, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, (che ha aggiunto al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, il comma 1 quater) - della sussistenza dell'obbligo di versamento da parte del ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la impugnazione integralmente rigettata.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il quinto motivo di ricorso, rigetta i motivi dal primo al quarto nonché il ricorso incidentale condizionato, dichiara assorbiti i restanti, e per l'effetto cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa per l'ulteriore esame, e anche per le spese, alla CTR del Lazio, in diversa composizione.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente incidentale dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

(Omissis)