

PROCEDIMENTO CIVILE

Ricorso per cassazione

TRIBUTI LOCALI

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BIELLI Stefano - Presidente -

Dott. FRASCA Raffaele - Consigliere -

Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - rel. Consigliere -

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -

Dott. TEDESCO Giuseppe - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 13878/2010 R.G. proposto da:

XXXXXXX, elettivamente domiciliata in Roma, Via Sicilia n. 66, presso lo Studio degli Avv.ti Augusto Fantozzi e Francesco Giuliani, che la rappresentano e difendono anche disgiuntamente, giusta delega...;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 25/06/10, depositata il 2 marzo 2006;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 20 aprile 2017 dal Cons. Ernestino Luigi Bruschetta;

udito l'Avv. Francesco Giuliani, per la ricorrente;

udito l'Avv. dello Stato Paolo Gentili, per la controricorrente;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Del Core Sergio, che ha concluso per l'accoglimento p.q.r. dei primi dodici motivi del ricorso e l'inammissibilità o il rigetto del tredicesimo motivo.

Svolgimento del processo

Con l'impugnata sentenza n. 25/06/10, depositata il 2 marzo 2010, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in parziale riforma della decisione n. 429/25/07 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, rigettava il ricorso promosso da S.A.I.T.A. Immobiliare Toscana Agricola S.p.A. contro quella parte di avviso di accertamento n. (OMISSIS) anno 1999 con il quale, negati i benefici fiscali stabiliti dalla L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 29 in relazione all'assegnazione ai suoi due soci di un terreno di cui era proprietaria, veniva recuperata a tassazione la plusvalenza non dichiarata.

Per quanto rimasto di interesse, la CTR confermava la legittimità della ripresa dapprima accertando, sulla scorta del PVC della GdF, che nell'anno 1999 dell'affrancamento "gran parte" del terreno era stata coltivata, con la giuridica conseguenza che doveva ritenersi che il terreno in parola avesse mantenuto carattere strumentale all'attività agricola della contribuente "per tutto l'esercizio coinvolto"; in ragione di ciò, la CTR decideva nel senso che dovevano essere esclusi i benefici stabiliti dalla L. 449 cit., art. 29; disposizione che difatti prevedeva, giusto il richiamo in essa contenuto al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 40, comma 2, applicabile *ratione temporis*, cospicue agevolazioni fiscali soltanto però stabilite per l'affrancamento di immobili non strumentali; invero, secondo la CTR, doveva giudicarsi irrilevante che al momento dell'assegnazione il terreno fosse stato "inserito" nel PRG, dov'era peraltro ancora "classificato ad attività agricola"; e questo perchè, concludeva la CTR, in mancanza di adozione dello strumento urbanistico attuativo, l'edificabilità dello stesso non era da considerarsi "effettiva", con la conseguente impossibilità per il terreno di perdere il carattere strumentale all'attività agricola della contribuente. Sotto altro ulteriore profilo, la CTR confermava la legittimità della ripresa, ritenendo di dover ravvisare nella concreta fattispecie un "indebito vantaggio fiscale" conseguito a mezzo di una delle ipotesi di elusione previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis applicabile *ratione temporis*.

La contribuente proponeva ricorso per cassazione affidato a tredici motivi, anche illustrati da memoria, a cui l'ufficio resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. I fatti di causa rilevanti sono *inter partes* pacifici; in particolare è pacifica la circostanza che al momento dell'assegnazione il terreno, riconosciuto edificabile dal giudice amministrativo, fosse ancora "classificato agricolo" nel PRG, senza che per quest'ultimo fosse stato adottato lo strumento urbanistico attuativo; come pure è pacifica l'altra circostanza per cui, nel 1999, nella sua "gran parte", il terreno era stato coltivato a grano duro, anche usufruendo di aiuti unionali; *inter partes*, sono invece unicamente controverse le conseguenze giuridiche che dai ricordati fatti debbono essere fatte discendere.

2. Le superiori considerazioni rendono ragione dell'inammissibilità dei motivi secondo, terzo, sesto, settimo, formulati ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 10, n. 5 applicabile *ratione temporis*, ma nella sostanza rivolti non a censurare omesse o insufficienti spiegazioni dei detti incontrovertiti fatti, bensì a farne derivare conclusioni giuridiche diverse da quelle divise dalla CTR, per es. laddove la contribuente ritiene dirimente la "utilizzazione edificatoria" del terreno, stabilita dal giudice amministrativo, con la derivata "perdita di strumentalità" agricola, per es. laddove la contribuente ritiene che nonostante la coltivazione, il terreno non poteva ritenersi "esclusivamente" utilizzato per l'attività agricola (Cass. sez. lav. n. 7394 del 2010; Cass. sez. 1 4178 del 2007).

3. Con i motivi primo, quarto, quinto, da trattarsi congiuntamente per la loro stretta connessione, la contribuente addebitava alla CTR di aver violato principalmente la L. n. 449 cit., art. 29 nonché il D.P.R. n. 917 cit., art. 40 applicabile *ratione temporis*, in sintesi deducendo che nell'anno dell'assegnazione 1999, essendo il terreno non interamente coltivato, peraltro coltivato a soli fini di "pulizia", lo stesso doveva ritenersi non strumentale all'attività agricola; deducendo altresì che doveva ritenersi errata l'affermazione della CTR secondo cui, ai fini della strumentalità, la coltivazione "coinvolgeva" tutto il 1999, atteso che al contrario la trebbiatura era terminata a giugno, con assegnazione avvenuta appena dopo; che, comunque, la strumentalità del terreno non poteva essere fatta dipendere da una mancata sua "concreta modificazione", non essendo necessario che il terreno fosse "effettivamente" edificabile.

4. Gli appena riassunti motivi, complessivamente considerati, sono infondati. La questione, sulla quale non risultano essersi formati precedenti, può essere risolta partendo dalla osservazione che nel 1999 il terreno era stato anche "di fatto" esclusivamente strumentale all'attività di impresa agricola della contribuente, come in effetti dimostrato dalla sua coltivazione, una coltivazione che aveva addirittura meritato gli specifici incentivi previsti dall'Unione per la produzione agricola; non avendo all'evidenza rilievo giuridico che il terreno fosse stato messo a coltura soltanto nella sua "gran parte", giacché questo non può aver fatto venire meno "la natura" strumentale del ridetto terreno, che non aveva sol perciò, anche con riguardo alla sua ridotta parte non messa a grano duro, perso la capacità di produrre reddito agrario a mezzo della sua coltivazione; una coltivazione che difatti costituiva l'unica possibilità di utilizzazione del terreno, giacché in assenza dello strumento urbanistico attuativo non poteva costruirsi alcunché; trattasi, quindi, una strumentalità "per natura"; in effetti, questa è la ragione fondamentale, il terreno nel 1999 era tutto quanto coltivabile, aveva cioè D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 40, comma 2, cit. un carattere strumentale per "natura" alla attività agricola della contribuente, che la mancanza di adozione dello strumento urbanistico attuativo rendeva peraltro, anche in astratto, assolutamente impossibile far venir meno; è difatti evidente che nessuna "radicale trasformazione edilizia" impediente la coltivazione, come richiesto D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 40, comma 2, cit., era in quell'anno 1999 possibile in assenza della preventiva adozione dello strumento attuativo del PRG, con il conseguente sicuro mantenimento della strumentalità "per natura"; l'assegnazione nel 1999 del terreno, bene strumentale "per natura", è quindi avvenuta in contrasto con quanto previsto dalla L. 449 cit., art. 29.

5. E' del tutto irrilevante che ai fini della determinazione dell'imponibile ICI debba farsi invece riferimento alla "vocazione edificatoria" del terreno, secondo quanto stabilito dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 5, nonché dal D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16, conv. con modif. nella L. n. 248 del 2005, nonché dal D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, conv. con modif. nella L. n. 248 del 2006, atteso che qui è in discussione la strumentalità di un bene e non il suo valore "venale in comune commercio".

6. Il principio di diritto da affermarsi è quindi il seguente: "Ai fini dell'affrancamento di un terreno - terreno che, nello stesso anno dell'assegnazione ai soci, era coltivato dalla Società agricola proprietaria, che per questo aveva anche ricevuto aiuti comunitari; terreno riconosciuto come edificabile dal giudice amministrativo, seppur ancora classificato in PRG come "agricolo" - lo stesso deve essere ritenuto strumentale "per natura" ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 40, comma 2, applicabile *ratione temporis*, con la conseguente revoca dell'agevolazione stabilita per l'affrancamento della L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 29 nonché con il conseguente il recupero a tassazione della plusvalenza non dichiarata; e questo perché, in mancanza di adozione dello strumento urbanistico attuativo, era impossibile qualsiasi "radicale trasformazione edilizia" dello stesso, che ne impedisse la coltivazione".

7. Rimangono con ciò assorbiti gli altri motivi, rivolti a criticare l'altra ratio decidendi fondata sul carattere "elusivo" della ripresa, all'evidenza bastando a giustificare la legittimità dell'avviso, il preliminare accertamento di merito del carattere "strumentale per natura" del terreno.

8. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la contribuente a rimborsare all'ufficio le spese processuali, liquidate in Euro 10.260,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 20 aprile 2017.

Depositato in Cancelleria il 26 luglio 2017