

**Fatto Diritto P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente -

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere -

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere -

Dott. CIGNA Mario - Consigliere -

Dott. FERRO Massimo - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

Sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., rappr. e dif.

dall'Avvocatura Generale dello Stato, elett. dom. nei relativi uffici, in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

C.L.S., rappr. e dif. dall'avv. CATANIA Salvatore e dall'avv. Francesco Cucinotta del foro di Patti, elett. dom. presso lo studio Rosario Rao in Roma, via Fasana n. 16, come da procura a margine dell'atto;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza Comm. Tribut. Regionale di Palermo, sez.dist. Messina 17.7.2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 18 dicembre 2013 dal Consigliere relatore dott. Massimo Ferro;

udito il P.M. in persona del sostituto procuratore generale dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

**Svolgimento del processo**

Agenzia delle Entrate impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Messina 17.7.2006 che, in riforma della sentenza C.T.P. di Messina n. 30/03/2004, ebbe ad accogliere l'appello del contribuente, dichiarando la illegittimità dell'avviso di accertamento, già emesso ai fini IRPEF ed ILOR, con riguardo all'anno d'imposta 1995 e per il quale, a seguito di accertamento induttivo del reddito d'impresa non dichiarato (per L. 30.164.000), anche per recupero a tassazione dei contributi AIMA e di riqualificazione

siccome commerciale (più che agraria) dell'attività, scaturiva la pretesa delle maggiori imposte dovute, oltre interessi e sanzioni.

Ritenne la C.T.R. di dover conferire rilievo a sentenze della CTP di Messina - del 2004 (relativa ad IVA del 1996) e del 2005 (due relative ad IVA, IRPEF ed ILOR per gli anni d'imposta 1998 e 1999) - che, pur non essendo passate in giudicato all'epoca della pronuncia e tuttavia promananti da un unitario verbale di verifica fiscale, avevano qualificato il reddito del contribuente quale reddito agrario, in coerenza con la nozione di allevamento di animali praticato sul fondo, nel rispetto del parametro normativo di cui al [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, comma 2, lett. b\)](#). Nel controllo ivi previsto circa la provenienza del mangime di alimentazione del bestiame per almeno un quarto dal fondo, la sentenza impugnata statuì che tale misura poteva anche eccedere la citata proporzione, senza rilievo nell'ipotesi dell'estensione agraria allargata, com'era nella specie e per l'anno di accertamento, a terreni oggetto di usi civici e regie trazzere, da sempre utilizzate in Sicilia anche per la transumanza di mandrie e greggi.

La pregiudizialità della questione travolgeva pertanto ogni altro vizio dell'accertamento, fondato sulla natura commerciale e non agraria dell'attività del contribuente.

Il ricorso è affidato a cinque motivi; resiste con controricorso il contribuente.

### **Motivi della decisione**

Con il primo motivo, il ricorrente ha dedotto la violazione di legge con riguardo al D.P.R. n. 546 del 1992, art. 57 in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), n. 4, avendo la C.T.R. erroneamente fondato il proprio convincimento sulla provenienza di almeno un quarto del foraggio da fondi utilizzati dal contribuente alla stregua di diritti derivanti da usi civici e trazzere siciliane, ma senza che tale eccezione o domanda appartenesse al processo sin dal suo promuovimento, introdotta invero quale mera circostanza indicata nelle citate sentenze favorevoli della C.T.P. Messina.

Con il secondo motivo, si deduce vizio di motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), n. 5, avendo la C.T.R. contraddittoriamente conferito rilievo agli usi civici e, con minore sicurezza, all'affitto con contratti orali, per giustificare la motivazione dell'impiego di terreni, ma senza indicare la prova della stipulazione di essi.

Con il terzo motivo, si deduce vizio di motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), n. 5, avendo la C.T.R. omesso di indicare (o comunque contraddittoriamente indicato) quali fossero i fondi esattamente presi in affitto dal contribuente (proprietario di 10 ettari, di contro ai 130 asseritamente utilizzati) e per quali titoli, in ogni caso non precisando quali fossero le quantità di foraggio ritraibile, tanto più che, in presenza di diritti collettivi, la percentuale di utilizzo singolo andava ridotta ad una mera quota.

Con il quarto motivo, si deduce violazione di legge quanto al [D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 32, 51 e 62](#) in relazione [all'art. 360 c.p.c.](#), n. 4, avendo la C.T.R. acquisito documenti - le sentenze della C.T.P. Messina - quando già era decorso il termine dilatorio anteriore dei 20 giorni a ritroso dall'udienza di discussione.

Con il quinto motivo si deduce violazione di legge, ai sensi [dell'art. 2909 cod. civ.](#), avendo la C.T.R. utilizzato in motivazione, e quali fonti di convincimento, le sentenze favorevoli al contribuente ma non passate in giudicato, senza che tra i giudizi vi fosse rapporto di pregiudizialità.

1. Il primo motivo è fondato. La sua trattazione è innanzitutto ammissibile, avendo con sufficiente puntualità la parte indicato l'error in procedendo in cui è incorso il giudice di merito, anche mediante la norma violata ([D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57](#)) e senza che abbia alcun rilievo, come invece eccepito, il ricollegamento testuale (peraltro corretto) ad uno dei numeri [dell'art. 360 cod. proc. civ.](#), comma 1 dovendosi aderire ad un'interpretazione per cui "il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste [dall'art. 360 c.p.c.](#), comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi (Cass. s.u. 17931/2013). La C.T.R. ha fondato il proprio convincimento sull'utilizzo di usi civici e trazzere siciliane che, estendendosi a fondi ben più ampi di quelli in capo al contribuente (proprietario per 10 ettari, di contro ai 130 considerati con quella modalità), hanno permesso di ricondurre l'allevamento ai parametri di cui al [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, comma 2, lett. b\)](#) [TUIR](#) in allora vigenti. Si tratta di un fatto costitutivo essenziale al fine di ricostruire la soggettività agraria e non commerciale del contribuente, come imputatogli nell'accertamento, divenendo perciò decisiva la ritualità, per sede e tempestiva introduzione, di tale tipo di difesa, azione od eccezione che sia. Va invero ricordato che la citata norma prevede che sono considerate attività agricole: .. b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla

produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste. Sul punto, il Collegio aderisce all'indirizzo per cui l'attività di allevamento del bestiame non può essere ricondotta alla previsione del [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, comma 2, lett. b\)](#) cit., e non può quindi essere considerata agricola, ma industriale o commerciale, se l'allevamento non è effettuato con mangimi ottenuti, almeno per un quarto di quelli necessari per l'alimentazione del bestiame, dai terreni dell'azienda: in tal caso, a norma del [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 78](#), il reddito che eccede detto limite ha natura di reddito d'impresa, l'imprenditore ha l'obbligo di tenere il registro di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi carico nel periodo d'imposta;

l'inottemperanza a detto obbligo determina l'inattendibilità della contabilità aziendale, ponendo a carico del contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi o estintivi dell'accertamento effettuato dall'Ufficio (Cass. 22582/2006, 6751/2010).

Proprio tale allocazione puntuale dell'onere della prova, preclude di ravvisare nelle più generiche contestazioni introdotte dal contribuente, già avanti alla C.T.P., una latitudine giuridica riflettente esattamente la ragione posta poi dalla C.T.R. alla base dell'accoglimento dell'appello, apparendo decisiva - nella motivazione della sentenza qui impugnata - proprio la ricomprensione dell'area agricola nella disponibilità dell'allevatore contribuente quanto ai terreni revenienti da titoli prima non invocati ed invero del tutto necessari per il rientro nei citati parametri, evidentemente oggetto di sfioramento quantitativo circa la quantità di bestiame, non giustificabile alla stregua di un fondo di soli 10 ettari. Tale circostanza non esprime alcun dato di naturale appartenenza all'invocata agrarietà dell'attività svolta, palesandosi invece connotativa ed autonoma al fine di fondare il diritto alla considerazione del contribuente come titolare della disponibilità dei citati fondi, diversi da quello proprio, come confermato dal veicolo informativo con cui se ne è permessa la cognizione, e cioè l'introduzione nel giudizio delle sentenze della C.T.P. di Messina in cui dette fruizioni erano per la prima volta in giudizio palesate e per quei titoli. La conseguente novità della difesa giustifica la sussistenza di un vizio dell'attività del giudice di merito, che ha posto d'ufficio alla base della decisione un'eccezione riservata alla parte ma dalla parte (in allora appellante) inserita in violazione del [D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57](#).

2. Anche il secondo e terreo motivo - da trattare congiuntamente perchè connessi - sono fondati. Il giudice di secondo grado ha operato un riferimento del tutto generico alle indicazioni delle sentenze favorevoli al contribuente e ciò, a prescindere dalla correttezza del richiamo a pronunce non assistite da forza di giudicato, senza meglio precisare quali fossero i fondi, anche oggetto di diritti collettivi, nella disponibilità effettiva dell'imprenditore e quali i titoli giuridici che permettevano a tale soggetto di poterne fruire, evidentemente con utilizzo incontroverso ed individuale, così da raggiungere il plafond di foraggio proporzionato al bestiame in allevamento. Proprio la limitata portata processuale persuasiva di quelle pronunce avrebbe dunque dovuto indurre la C.T.R. ad estrapolare con puntualità gli accertamenti condotti in quei giudizi e fissare le circostanze dei relativi fatti all'interno di un contraddittorio più esplicito, oltre che e comunque in un quadro giustificativo maggiormente analitico.

3. Ritenuta superflua la disamina degli ulteriori motivi, da aversi per assorbiti, il ricorso va pertanto accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla C.T.R. Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del procedimento di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso e per l'effetto cassa la decisione impugnata con rinvio a C.T.R. Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del procedimento di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 18 dicembre 2013.