

Acquisto agevolato di terreni agricoli e affitto a terzi con clausola contrattuale a effetto retroattivo

Cass. Sez. Trib. 16 ottobre 2020, n. 22484 - Stalla, pres., Paolitto, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. D.B.D. (avv. Manzi). (Conferma Comm. trib. reg., Sez. dist. Verona 24 febbraio 2014)

Imposte e tasse - Registro - Agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina - Acquisto di terreni - Affitto degli stessi a terzi con decorrenza retroattiva - Continuazione della coltivazione da parte del concedente - Prova testimoniale - Irrilevante - Occorre fare riferimento al dato storico dal quale far dipendere la perdita delle agevolazioni.

Nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice.

(Omissis)

FATTO

RILEVATO

Che:

1. - con sentenza n. 380/15/14, depositata il 24 febbraio 2014, la Commissione tributaria regionale del Veneto ha accolto l'appello proposto da D.B.D. e, in integrale riforma della decisione di prime cure, ha annullato l'avviso di liquidazione col quale l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione ordinaria le imposte di registro e ipocatastali in relazione a contratto di compravendita (registrato in data 25 aprile 2006) di terreni agricoli che, con atto del 6 maggio 2011, erano stati concessi in affitto (con pattuita decorrenza retroattiva dell'affitto dal 1° gennaio 2011);
- ha rilevato il giudice del gravame che la clausola contrattuale sulla decorrenza (retroattiva) dell'affitto, - in buona sostanza finalizzata ad «eludere il diritto di prelazione di eventuali confinanti», - non aveva determinato la cessazione della coltivazione dei terreni da parte del concedente, - così come emerso dagli elementi di prova costituiti da «(...) certificazione medica, alcuni documenti di carattere contabile relativi alla durata dell'attività di coltivazione del contribuente... indizi desumibili dalle dichiarazioni di terzi (...)», - così che non si era integrata la causa di decadenza dalle già usufruite agevolazioni per la piccola proprietà contadina ai sensi della legge n. 604 del 1954, art. 7 (cessazione della diretta coltivazione dei terreni nel quinquennio dal loro acquisto);
2. - l'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di un solo motivo;
- D.B.D. resiste con controricorso, illustrato con memoria.

DIRITTO

CONSIDERATO

Che:

1. - l'Agenzia ricorrente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., assumendo, in sintesi, che la deduzione relativa all'effettiva coltivazione dei terreni in contestazione, da parte del concedente, in contrasto con la clausola contrattuale relativa alla (anticipata) data di decorrenza del contratto di affitto, integrava il contenuto di un patto aggiunto o contrario all'accordo contrattuale che non consentiva la prova per testimoni (art. 2722 c.c.) e, per traslazione normativa (art. 2729 c.c.), quella per presunzioni semplici, tale essendo, poi, la natura delle dichiarazioni rese da terzi ed acquisite nel giudizio tributario;
2. - il motivo è destituito di fondamento e va senz'altro disatteso;
3. - la legge n. 604 del 1954, art. 7, comma 1, dispone nei seguenti termini: «Decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a norma della presente legge, aliena volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessa dal coltivarlo direttamente»;
- 3.1 - come reso esplicito dal dato normativo, il contratto di affitto che, nella fattispecie, viene in considerazione, assume rilevanza, - sul piano delle agevolazioni usufruite al momento dell'acquisto di terreni agricoli «per la formazione o per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina» (legge n. 604, art. 1, cit.), - non *ex se* - e quale titolo contrattuale precluso dalla

disciplina sanzionatoria finalizzata a garantire l'effettività degli obiettivi perseguiti con l'agevolazione, quanto piuttosto quale indice «sintomatico della cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario» (così Cass., 21 marzo 2014, n. 6688), per la evidente contraddizione che non consente di considerare come tutt'ora in coltivazione, ad opera del suo acquirente, un terreno da quello stesso concesso in affitto a terzi;

3.2 - rilevando, allora, un fatto che, in qualche modo, deve ritenersi significativo della condotta di cessazione dalla diretta coltivazione dei terreni acquisiti, - ch  in tali termini si attegga il titolo contrattuale in questione, una volta riguardato sotto l'angolo prospettico della disciplina pubblicistica in applicazione piuttosto che quale fonte di situazioni giuridiche soggettive delle parti contraenti, - la disciplina evocata dalla ricorrente, - che si risolve, giustappunto, nei limiti della prova testimoniale di dette situazioni giuridiche soggettive qual derivanti da un contratto, - non ha modo (qui) di operare, venendo in considerazione, - piuttosto che le pretese delle parti contraenti, - il fatto storico cui, come detto, la disciplina pubblicistica correla la decadenza dall'agevolazione;

3.3 - come, poi, costantemente rilevato dalla Corte, il divieto di prova testimoniale nel processo tributario (d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4) non preclude (anche) al contribuente di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, dichiarazioni queste cui deve riconoscersi il valore di elementi indiziari da valutare congiuntamente a tutti gli altri elementi di prova al giudizio offerti (cfr. Cass. 25 marzo 2002, n. 4269 cui *adde, ex plurimis*, Cass. 19 novembre 2018, n. 29757; Cass. 16 marzo 2018, n. 6616; Cass. 19 ottobre 2015, n. 21153; Cass. 30 settembre 2011, n. 20028; Cass. 14 maggio 2010, n. 11785; Cass. 15 aprile 2003, n. 5957; v., altres , Corte cost. 21 gennaio 2000, n. 18);

4. - le spese del giudizio di legittimit , liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza di parte ricorrente nei cui confronti, per , non ricorrono i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo, a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso principale, ai sensi del d.p.r. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla legge n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, trattandosi di ricorso proposto da un'amministrazione dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito,   esentata dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr., *ex plurimis*, Cass., 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass. 5 novembre 2014, n. 23514; Cass. Sez. Un. 8 maggio 2014, n. 9938; Cass. 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

condanna l'Agenzia ricorrente al pagamento, in favore del controricorrente, delle spese del giudizio di legittimit , liquidate in Euro 7.300,00, oltre rimborso spese generali di difesa e oneri accessori, come per legge.

(*Omissis*)

Acquisto agevolato di terreni agricoli e affitto a terzi con clausola contrattuale a effetto retroattivo

Per espressa previsione normativa nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale. A stabilirlo è l'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992, riguardante i poteri delle Commissioni tributarie, che anche dopo la riforma, avvenuta con il d.lgs. n. 156/2015, ha conservato immutato tale principio così normato. Pertanto, in sede contenziosa, i giudici di primo e secondo grado risolvono le controversie sulla base di prove documentali scritte e non testimoniali.

Questo perché le vertenze tributarie hanno essenzialmente contenuti economici, collegate ad atti o negozi giuridici, e si basano su documentazioni scritte (compravendite, dichiarazioni fiscali delle varie imposte, fatturazioni, donazioni etc.) che sono prodotte e utilizzate dalle parti in causa per la soluzione della loro disputa; la stessa imposta di registro è tradizionalmente definita come «imposta d'atto» a significare proprio che è riferibile ad un atto o negozio giuridico normalmente documentato in forma scritta.

Fra l'altro, acquisire la prova testimoniale sarebbe alquanto complesso perché il processo tributario non è stato ideato e modellato, se non in parte, sulla falsariga degli altri processi (civile e penale) bensì congegnato come uno strumento snello e flessibile in grado di dare risposte in tempi relativamente contenuti e per fare questo è stata ritenuta sufficiente allo scopo la documentazione scritta la quale, per quanto già detto, costituisce in massima parte l'elemento probante delle operazioni economiche.

Fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dal citato art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 è tuttavia possibile acquisire, nel processo tributario, quelle dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (ad esempio, in sede penale) fermo restando che le stesse hanno il solo valore probatorio proprio degli elementi indiziari, «i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione»¹.

In senso conforme la Cassazione la quale ha affermato che «Nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, si riferisce alla prova testimoniale da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice»².

Così, ad esempio, la valenza probatoria delle dichiarazioni di terzi raccolte dalla polizia tributaria e inserite nel processo verbale di constatazione equivalgono a mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative; benché sfornite di efficacia probatoria, non si pongono comunque in contrasto con il comma 4 del citato art. 7³.

Come l'Amministrazione finanziaria può utilizzare le dichiarazioni di terzi, acquisite fuori dal processo, così anche il contribuente può avvalersene con atto notorio; questo per soddisfare un principio di uguaglianza delle parti che è stato evidenziato dalla Cassazione in varie occasioni. Esaminando, a titolo esemplificativo, un contenzioso dove l'Agenzia delle Entrate aveva emesso nei confronti di un contribuente un avviso di accertamento relativo alla contestazione di diverse fatture perché ritenute oggettivamente inesistenti, i giudici di legittimità hanno affermato proprio tale fondamentale indirizzo.

Per il principio della parità delle parti processuali il giudice tributario ha, quindi, l'obbligo di valutare anche tali dichiarazioni, come indiziali, ai fini della sua decisione.⁴

¹ Cfr. Corte Cost. 21 gennaio 2000, n. 18, in *Giur. cost.*, 2000, 128.

² Cfr. Cass. Sez. V Civ. 7 aprile 2017, n. 9080, in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

³ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 7 febbraio 2013, n. 2916, in *Giust. civ. Mass.*, 2013 e in *Il Fisco*, 2013, 115.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 2 ottobre 2019, ord. n. 24531, in *Diritto & Giustizia*, 2019, 3 ottobre.

Nella circostanza, è stato quindi precisato che:

- le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati hanno il valore probatorio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisazione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., danno luogo a presunzioni;
- dal divieto di ammissione della prova testimoniale non discende la inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, comma 2, c.c., secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale, poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario.

Il richiamo alle «presunzioni» implica una riflessione. Come noto, le presunzioni, secondo quanto previsto dall'art. 2727 c.c., sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto e accertato per risalire a un fatto ignorato. Un fatto è tale se la sua esistenza risulta con la certezza che l'ordinamento considera sufficiente perché questo sia fissato nella sentenza (o nel provvedimento amministrativo): se è provato, oppure non bisognoso di prova in quanto notorio o non contestato. In tal senso la Cassazione la quale ha precisato che «(...) la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza di quest'ultimo derivi dal primo come conseguenza ragionevolmente possibile e verosimile, secondo un criterio di normalità (...)».⁵

Sempre secondo la normativa civilistica (art. 2729 c.c.) le presunzioni semplici, non stabilite dalla legge, sono lasciate alla prudenza del giudice il quale deve prendere in considerazione solo quelle gravi, precise e concordanti. Inoltre non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni; quindi sono escluse dal processo tributario per espressa previsione di legge (art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1982).

Ciò significa che se i fatti, su cui si fondano le presunzioni semplici, devono essere comunque dedotti in giudizio l'onere della prova ricade sull'Amministrazione finanziaria la quale deve dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva (ovvero dell'accertamento) sono gravi, precisi e concordanti. Tali elementi presuntivi, portati in giudizio, dovranno avere un elevato grado di attendibilità e probabilità circa il fatto presunto.⁶

Ai fini del presente commento occorre aggiungere che per l'art. 2722 c.c. la prova per testimoni non è ammessa se ha per oggetto patti aggiunti o contrari al contenuto di un documento, per i quali si alleggi che la stipulazione è stata anteriore o contemporanea. La disposizione sancisce la prevalenza della prova documentale su quella testimoniale partendo dalla considerazione che se le parti hanno prodotto un determinato accordo scritto è inverosimile che ne possano aver stipulati altri differenti, precedentemente o in contemporanea, che non siano stati indicati nell'atto. Sostanzialmente, l'intento è quello di impedire che rapporti giuridici tra le parti, provati con apposita documentazione, possano essere alterati da prove per testi, appunto perché queste non offrono la stessa garanzia di veridicità di quella documentale.

L'ordinanza n. 22484 del 16 ottobre 2020, in epigrafe, riassume, in parte, quanto sopra rappresentato. La Cassazione è stata, infatti, chiamata a pronunciarsi su di un contenzioso che aveva preso avvio dalla notifica al contribuente di un avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione ordinaria le imposte di registro e ipocatastali in relazione a un contratto di compravendita (registrato in data 25 aprile 2006) di terreni agricoli che, con atto del 6 maggio 2011, erano stati poi concessi in affitto (con pattuita decorrenza retroattiva dell'affitto dal 1° gennaio 2011).

L'interessato aveva usufruito, al momento dell'acquisto dei suddetti terreni, delle agevolazioni tributarie previste dalla legge n. 604/1954, in materia di piccola proprietà contadina, per cui aveva versato l'imposta catastale nella misura dell'1 per cento e quelle di registro e ipotecaria in misura fissa.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 6 agosto 2009, n. 18021, in *DeJure Giuffrè*, Cass. Sez. V Civ. 1° agosto 2007, n. 16993, in *Giust. civ. Mass.*, 2007.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 11 febbraio 2011, n. 3326, in *Giust. civ. Mass.*, 2011, 2, 221.

Ritenendo che la clausola contrattuale di retrodatazione dell'affitto, finalizzata sostanzialmente ad eludere il diritto di prelazione di eventuali confinanti⁷, integrasse un patto aggiunto o comunque contrario al contratto medesimo, l'ufficio aveva revocato i benefici recuperando a tassazione ordinaria le relative imposte che, all'epoca dei fatti, prevedevano l'applicazione dell'aliquota dell'8 per cento, per quanto riguarda l'imposta proporzionale di registro, e del 2 per cento, per quella ipotecaria. Vigente, sempre a quel tempo, la legge n. 604/1954, l'art. 7 disponeva la decadenza dalle agevolazioni tributarie quando l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta aveva alienato volontariamente, prima del termine di cinque anni dagli acquisti fatti a norma della legge, il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero aveva cessato dal coltivarlo direttamente; criterio confermato successivamente dall'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009.

Il contribuente ricorreva alla C.T.P. che rigettava le pretese mentre la C.T.R., riformando la sentenza dei primi giudici, accoglieva l'appello facendo presente che la clausola contrattuale sulla decorrenza retroattiva dell'affitto non aveva determinato la cessazione della coltivazione dei terreni da parte del concedente, così come emerso da alcuni elementi di prova (certificazione medica, alcuni documenti di carattere contabile relativi alla durata dell'attività di coltivazione del contribuente e altro); indizi desunti dalle dichiarazioni di terzi. Pertanto non si era integrata la causa di decadenza dalle già usufruite agevolazioni in parola per cui l'avviso era annullato.

Nel ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate contestava la decisione dei giudici di secondo grado in quanto era stato falsamente applicato l'art. 2729 c.c.; l'aver asserito che i terreni erano comunque coltivati da parte del concedente era in contrasto con la clausola contrattuale relativa alla (anticipata) data di decorrenza del contratto di affitto, cosicché:

- integrava, per quanto già riferito, il contenuto di un patto aggiunto o contrario all'accordo contrattuale che non consentiva la prova per testimoni, come disposto dall'art. 2722 c.c.;
- di riflesso era stato dato spazio alle presunzioni semplici, di cui all'art. 2729 c.c., essendo tali le dichiarazioni rese da terzi ed acquisite nel giudizio tributario. Presunzioni che, invece, i giudici tributari non avrebbero dovuto ammettere.

Richiamandosi alla giurisprudenza (citata) la Corte di legittimità ha ancora ribadito che in line di principio il divieto della prova testimoniale nel processo tributario (art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992) non preclude (anche) al contribuente di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale; dichiarazioni queste cui deve riconoscersi il valore di elementi indiziari da valutare congiuntamente a tutti gli altri elementi di prova al giudizio offerti⁸.

Quanto all'unico motivo del contendere la Cassazione, menzionando il disposto del citato art. 7 della legge n. 604/1954, ha osservato che, nel caso di specie, anziché rifarsi alla clausola contrattuale occorreva attenersi al tenore della norma; il contratto di affitto assumeva rilevanza, sul piano delle agevolazioni usufruite al momento dell'acquisto di terreni agricoli, non già perché preclusivo del raggiungimento degli scopi previsti dalla legge di riferimento quanto piuttosto perché era sintomatico di per sé della volontà di cessazione della coltivazione diretta da parte del proprietario. D'altronde era palese che la coltivazione, in essere, dei terreni da parte del loro acquirente era inconciliabile con l'affitto degli stessi terreni a terzi. Rilevando, allora, un fatto (quale il contratto d'affitto) che, in qualche modo, doveva ritenersi significativo della cessazione dalla diretta coltivazione dei terreni acquisiti, la disciplina (civilistica) evocata dall'Agenzia delle Entrate, riguardante i limiti della prova testimoniale, non poteva trovare applicazione in tale contesto, in quanto, più che alle pretese delle parti contraenti, quello a cui doveva farsi riferimento era il fatto storico dal quale dipendeva la decadenza dalle agevolazioni.

⁷ La prelazione agraria è il diritto di essere preferiti in fase di acquisto di terreni agricoli, e quindi avere la precedenza rispetto ad altri acquirenti. Il diritto di prelazione agraria spetta innanzitutto al coltivatore diretto che conduce in affitto il terreno oggetto della compravendita da almeno due anni. Qualora invece il terreno non sia affittato a un coltivatore diretto, la prelazione sarà esercitata dai coltivatori diretti proprietari dei terreni confinanti.

⁸ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 19 novembre 2018, n. 29757, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.

La Corte ha, quindi, respinto il ricorso ritenendo infondate le motivazioni che giustificavano la legittimità dell'avviso di liquidazione.

Luigi Cenicola