

Massimario di giurisprudenza tributaria (a cura di LUIGI CENICOLA)

Cass. Sez. Trib. 29 gennaio 2025, n. 2139 - Perrino, pres.; Penta, est.; Nardecchia, P.M. (diff.) - Enel Produzione Spa (avv. Pauletti, Nicastro) c. Comune di Rocchetta a Volturmo (avv. Carlomagno). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Molise 24 febbraio 2023*)

Imposte e tasse - TOSAP - Usi civici - Attività di produzione e trasporto di energia elettrica - Attraversamento dei terreni appartenenti al patrimonio indisponibile per mezzo di condutture - Occupazione permanente del sottosuolo di un bene immobile rientrante nel patrimonio indisponibile - Natura demaniale dei beni gravati da usi civici - Sussistenza del presupposto impositivo.

In tema di TOSAP alla società di produzione dell'energia elettrica è applicabile la disposizione agevolativa di cui all'art. 63, comma 2, lett. f), del d.lgs. n. 446 del 1997, in quanto soggetto che svolge attività strumentale alla erogazione di un pubblico servizio (aspetto sostanziale), possedendo infrastrutture che permettono ad altri soggetti di fornire il servizio. Il concetto di rete di erogazione di pubblici servizi deve essere inteso in senso unitario, in quanto la filiera del sistema elettrico nazionale, che è una rete unica integrata, si compone di una serie di fasi (di produzione, di trasmissione, di spacciamento e di distribuzione) tra loro connesse da connaturati vincoli inscindibili, tali per cui, in assenza dell'una non possono trovare compimento le altre (c.d. vincolo di complementarietà) e tutte le menzionate attività sono poste in essere esclusivamente nell'interesse delle altre (c.d. vincolo di esclusività) (1).

(1) In materia di TOSAP (Tassa di occupazione di suolo pubblico) e COSAP (e ora Canone unico patrimoniale), l'Amministrazione finanziaria ha già chiarito che le attività svolte dalle aziende di produzione, trasmissione e spacciamento hanno i requisiti di strumentalità, complementarità ed esclusività, rispetto a quella di distribuzione dell'energia in quanto sono inscindibili da quest'ultima e, quindi, possono beneficiare del canone in misura minima. Nel caso di specie, l'Enel Produzione contestava la pretesa del Comune di esigere il pagamento della TOSAP su alcune condutture che attraversavano terreni facenti parte del demanio/patrimonio indisponibile comunale, in quanto gravati da usi civici. Proprio la costituzione dell'uso civico presupponeva, secondo il Comune, l'erogazione di un pubblico servizio. La questione riguardava quelle imprese (quale Enel Produzione) che svolgevano attività diverse dall'erogazione del servizio (produzione e trasporto dell'energia) e non potevano, quindi, rientrare nella categoria delle aziende che provvedono a tale compito principale. Sia la TOSAP che il COSAP sono stati sostituiti dal Canone unico patrimoniale (art. 1, commi 816 e ss., della legge n. 160/2019) ma sostanzialmente poco è mutato come la possibilità di applicare comunque riduzioni del canone [ex art. 63, commi 2, lett. f) e 3, del d.lgs. n. 446/1997] nel caso di erogazione di un servizio pubblico. La Suprema Corte si è espressa in senso conforme all'indirizzo del «Fisco». Dipartimento della Fiscalità locale ris. 20 gennaio 2009, n. 1/DF; ris. 22 marzo 2022 n. 3/DF.

*

Cass. Sez. Trib. 27 gennaio 2025, n. 1919 ord. - Perrino pres.; Balsamo est. - Ch. Ma (avv. ti Napolitano e Militerno) c. Comune di Peschiera Borromeo (avv. Platania). (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Lombardia 17 febbraio 2022*).

Imposte e tasse - IMU - Fabbricati rurali - Esenzione - Sussistenza dei requisiti - Diritto esteso anche ai comproprietari non coltivatori diretti o imprenditori agricoli - Determinazione della ruralità in relazione alla classificazione catastale.

Costituisce un principio di diritto quello secondo cui in tema di agevolazione ai fini ICI, la qualità agricola di un terreno posseduto e condotto da uno dei comproprietari avente i requisiti soggettivi e oggettivi di cui agli artt. 2, lett. b), e 9, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, trova applicazione anche in favore degli altri comproprietari che non esercitano l'attività agricola, in quanto la destinazione agricola di un'area è incompatibile con la possibilità dello sfruttamento edilizio della stessa (1).

(1) Viene ribadito il principio consolidato della giurisprudenza secondo il quale le agevolazioni IMU per i fabbricati rurali competono anche ai comproprietari non coltivatori diretti (CD) o imprenditori agricoli professionali (IAP), purché l'immobile abbia i requisiti catastali richiesti (cat. D/10 e annotazione). Già in precedenza le Sezioni Unite hanno avuto modo di affermare che «il fabbricato che sia stato classificato rurale, con attribuzione della relativa categoria, perché in possesso dei requisiti indicati dalla richiamata norma, sarà automaticamente escluso dall'area di imponibilità ai fini ICI: ne rileva, quindi, il carattere oggettivo, che si riverbera in favore di ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali». Cfr. Cass. Sez. Trib. 25 maggio 2017, n. 13261 ord., in *Giust. cin. Mass.*, 2017; 30 giugno 2010, n. 15566, *ivi*, 2010, 6, 982 e in questa Riv., 2010, 10, 608, con nota di CENICOLA; Sez. Un. 21 agosto 2009, n. 18565, in *Giust. cin. Mass.*, 2010, 6, I, 1431, con nota di CANTONE.

*

Cass. Sez. Trib. 11 gennaio 2025, n. 719 ord. - Perrino, pres.; Soggi, est. - Ravaglia (avv. Muccari) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. Emilia-Romagna 15 aprile 2022*)

Imposte e tasse - Imposte di registro - Agevolazioni p.p.c. - Cessione di fondo rustico con sovrastanti fabbricati tra i quali una casa colonica in corso di costruzione - Concetto di pertinenza - Diversità fra pertinenza fiscale e civile - Sussistono le condizioni per godere dei suddetti benefici.

Un fabbricato posseduto ed utilizzato da chi coltiva i terreni è sempre fiscalmente rurale (anche se oggettivamente non è pertinenza del terreno). Per il terreno agricolo prevale quindi una visione economica-funzionale, per cui il rapporto di pertinenzialità viene a configurarsi in funzione dell'attività di impresa e quindi vi rientrano tutti i fabbricati funzionali all'attività agricola ed alle costruzioni strumentali destinate ad uso ufficio dell'azienda agricola e agrituristica ed i fabbricati abitativi rurali. Vanno considerati, quindi, fabbricati rurali di servizio quelli strumentali alle attività agricole e connesse ex 2135 c.c., incluse quelle adibite ad uffici dell'azienda agricola - agriturismo, nonché i fabbricati ad uso abitativo, tali essendo quelli utilizzati quale abitazione dell'imprenditore agricolo (1).

(1) Per la Suprema Corte il concetto di pertinenza ai fini civilistici è diverso da quello fiscale. Nel caso di specie, l'Agenzia negava i benefici in materia di p.p.c. in quanto riteneva che la casa in costruzione non potesse ritenersi pertinenza del fondo agricolo. Secondo la normativa civilistica la costruzione non può ritenersi una pertinenza, in quanto la mancanza di attuale destinazione o uso (inutilizzabile poiché in costruzione, al grezzo) fa sì che non possa essere considerata al servizio del terreno (art. 817 c.c. «Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa»). Solo un bene utilizzabile può essere considerato al servizio di un'altra cosa, non certo un bene da realizzare o completare. La destinazione futura (probabile o possibile) non può rientrare nel concetto di pertinenza. Diversamente, ai fini fiscali il concetto di pertinenzialità assume per i giudici di legittimità un diverso connotato per cui un fabbricato posseduto ed utilizzato da chi coltiva i terreni è sempre fiscalmente rurale (anche se oggettivamente non è pertinenza del terreno); consegue, quindi, che competono le agevolazioni di cui alla legge n. 25/2010. Cfr. Cass. Sez. Trib. 10 dicembre 2024, n. 31840, in *Giust. cin. Mass.*, 2024.

*

T.A.R. Campania - Napoli, Sez. VIII 8 gennaio 2025, n. 171 - Passarelli Di Napoli, pres.; Ricchiuto, est. - G.O. (avv.ti Capotorto, Sito) c. Comune di Ercolano (avv. Mainelli).

Imposte e tasse - TARI - Tariffe - Attività agrituristica - Nessuna assimilazione con l'attività para-alberghiera - Attività distinte - Tariffe separate.

È illegittima l'assimilazione tra agriturismi e alberghi per l'applicazione della TARI, in quanto le due attività presentano differenze sostanziali sia sotto il profilo normativo che funzionale. Di conseguenza, l'attività agrituristica, strettamente connessa e complementare a quella agricola, deve essere trattata distintamente dall'attività alberghiera, nel rispetto delle specifiche finalità e caratteristiche definite dall'ordinamento (1).

(1) La sentenza del T.A.R. di Napoli richiama quanto già un affermato dal Consiglio di Stato sul tema, ritenendo non equiparabile, ai fini della TARI, l'attività agrituristica a quella alberghiera. I motivi di tale presa d'atto sono riconducibili alla diversità delle citate attività: la prima, quella agrituristica, in quanto connessa a quella principale «agricola», la seconda in quanto di natura «commerciale». Da qui, differenti tariffe ispirate a criteri di proporzionalità, ragionevolezza e adeguatezza. Cfr. Cons. Stato 19 febbraio 2019, n. 1162, in <https://www.giustizia-amministrativa.it/>.

*

Cass. Sez. Trib. 26 novembre 2024, n. 30456 ord. - Stalla, pres.; Candia, est. - Re.Ro. (avv.ti Roncarolo e Randazzo) c. Comune di Casanova Elvo (avv. Berti). (Cassa e decide nel merito *Comm. trib. reg. Piemonte 27 giugno 2022*)

Imposte e tasse - IMU - Diniego delle agevolazioni fiscali - Difetto del requisito della prevalenza del reddito derivante dall'attività agricola rispetto a redditi di altra natura - Esclusione.

Le novità della disciplina IMU, ai fini della concessione del beneficio fiscale e sino all'introduzione dell'esenzione dal pagamento dell'imposta previsto dall'art. 1, comma 758, della l. 27 dicembre 2019, n. 160, risiedono nel fatto che il godimento del beneficio postula la sola condizione della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale, senza necessità di procedere ad ulteriori accertamenti circa l'attività effettivamente svolta e la prevalenza dei redditi, dovendo considerarsi, sotto il primo profilo, che la predetta iscrizione previdenziale integra, per il coltivatore diretto e l'imprenditore agricolo professionale, una presunzione relativa, come tale suscettibile di prova contraria, circa lo svolgimento di una diretta ed abituale coltivazione del fondo (1).

(1) Con gli interventi normativi operati dal legislatore (art. 78 bis, comma 3 del d.l. n. 104/2020 e art. 1, comma 705, della legge n. 145/2018), chiaramente ispirati alla volontà di sostenere l'esercizio delle attività imprenditoriali agricole, per accedere alle agevolazioni IMU prevista per i terreni agricoli è sufficiente che il soggetto, anche se già pensionato, mantenga l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola, iscrizione che di per sé certifica che lo stesso continua a svolgere attività in agricoltura versando i relativi contributi. In sostanza, l'iscrizione previdenziale già presuppone (per il coltivatore diretto e coadiuvanti), lo svolgimento di una diretta, abituale e manuale coltivazione dei fondi, o un diretto ed abituale governo del bestiame, sussistenti allorché l'interessato si dedichi a tali adempimenti in modo esclusivo, o anche solo prevalente (nel senso che l'attività deve impegnare il coltivatore per il maggior periodo di tempo nell'anno e costituire per esso la maggior fonte di reddito). Cfr. Cass. Sez. Trib. 23 giugno 2023, n. 18083, in *DeJure*; 12 maggio 2023, n. 13131, in *Giust. cin. Mass.*, 2023.

*

Cass. Sez. Trib. 13 novembre 2024, n. 29350 ord. - Perrino, pres.; Liberati, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Mi.Be., La.Gu., La.Ro., La.St. (avv.ti Chibbaro e Foggetti). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Lazio 28 novembre 2019*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Acquisto di terreno per usucapione - Registrazione della sentenza dichiarativa dell'usucapione successiva alla morte del beneficiario - Eredi subentrati privi dei requisiti IAP - Non sussistono le condizioni per l'agevolazione in materia di p.p.c.

Non si applica la normativa di favore prevista per la piccola proprietà contadina, ex lege n. 604/1954, in capo ai parenti eredi (non aventi qualifica IPA), subentrati al de cuius, nel caso in cui abbiano provveduto alla registrazione della sentenza dichiarativa dell'usucapione dopo il decesso del padre, beneficiario dell'usucapione e già riconosciuto quale imprenditore agricolo professionale (1).

(1) Il contenzioso in oggetto riguardava la richiesta, da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, del pagamento delle sanzioni in merito alla sentenza del Tribunale, dichiarativa dell'usucapione di terreno in ragione della mancanza dei requisiti di cui alla legge n. 604/1954 in capo agli eredi subentrati al *de cuius* beneficiario dell'usucapione, i quali avevano registrato la sentenza dopo il decesso del defunto. La Corte ha fatto presente che l'imposta di registro è imposta d'atto e l'atto, nella fattispecie, era la sentenza con la quale era disposto l'acquisto per usucapione; poiché era successiva al decesso, cui era seguita la registrazione oggetto di imposta, l'atto in questione non poteva beneficiare del regime più favorevole previsto per gli imprenditori agricoli professionali. Cfr. Cass. Sez.VI 16 maggio 2018, n. 11907 ord., in *DeJure*; 12 gennaio 2017, n. 635 ord., in *Giust.civ. Mass.*, 2017.

*

Cass. Sez. Trib. 13 novembre 2024, n. 29342 ord. - Perrino, pres.; Liberati, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Pi.Ni. (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Puglia, Sez. Foggia 19 luglio 2016*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Agevolazioni per il trasferimento di fondi costituenti compendio unico - Mancata dimostrazione nei termini di legge sia della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) o di coltivatore diretto, sia dei requisiti oggettivi prescritti. - Revoca dei benefici.

In tema di agevolazioni tributarie, il beneficio previsto per gli acquirenti di immobili agricoli dall'art. 5 bis del d.lgs. n. 228 del 2001, introdotto dall'art. 7 del d.lgs. n. 99 del 2004 (con l'estensione delle agevolazioni di cui all'art. 5 bis della legge n. 97 del 1994), collegato all'impegno di costituire un compendio unico e di condurlo per almeno dieci anni, è condizionato, a pena di decadenza, alla presentazione, contestuale all'acquisto fondiario, dell'istanza di riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale ed all'accertamento del possesso dei relativi requisiti entro ventiquattro mesi dalla istanza stessa (1).

(1) Se al momento dell'acquisto di un immobile agricolo è sufficiente l'assunzione d'impegno e non occorre la qualifica soggettiva, è tuttavia necessario che quest'ultima sopravvenga in tempo certo, in quanto l'art. 1, comma 5 *ter* del d.lgs. n. 99/2004, dispone espressamente che chi non è imprenditore agricolo professionale può godere del relativo trattamento solo se abbia presentato istanza di riconoscimento della qualifica nonché si sia iscritto nell'apposita gestione previdenziale, decadendo dagli eventuali ottenuti benefici se entro ventiquattro mesi dalla presentazione dell'istanza non risulti in possesso dei requisiti della qualifica IAP. La finalità di promozione del «compendio unico», quale fattore di redditività dell'azienda agraria sarebbe delusa se il beneficio fiscale potesse permanere *sine die* in capo a soggetto privo di qualifica imprenditoriale agricola, sicché l'istanza di riconoscimento di tale qualifica deve essere contestuale all'atto di acquisto fondiario, al fine di far decorrere il termine biennale di accertamento; come dimostra l'impiego normativo della congiunzione «nonché», l'iscrizione previdenziale è requisito non alternativo, ma concorrente. Cfr. Cass. Sez. Trib. 19 aprile 2017, n. 9843 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2017.