

Massimario di giurisprudenza tributaria (a cura di LUIGI CENICOLA)

Cass. Sez. Trib. 27 aprile 2025, n. 10998 ord. - Paolitto, pres.; Candia, est. - Omninvest s.r. (avv. Godino) c. Comune di Gizzeria. (Conferma Comm. trib. reg. Calabria - Catanzaro 2 dicembre 2016)

Imposte e tasse - ICI - Accertamento - Attribuzione catastale a società s.r.l. di particelle di terreno - Presenza di un contratto di uso agricolo - Richiesta di esenzione - Omessa dimostrazione dell'utilizzo del terreno nel periodo oggetto di contestazione - Onere del contribuente dimostrare il contrario - Esclusione dell'agevolazione.

È onere del contribuente superare la presunzione circa la titolarità di determinate particelle di terreno, ritenute tali dal Comune, ai fini dell'assoggettamento a ICI. Parimenti, grava sempre sul medesimo soggetto dimostrare, ai fini dell'esenzione, l'attualità dell'utilizzo agricolo per il periodo oggetto di tassazione. Ove il Comune, ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997, affidi il servizio di accertamento e riscossione ai soggetti terzi, il potere di accertamento è demandato al concessionario, al quale è pertanto conferita anche la legittimazione processuale per le relative controversie, sicché, in caso di contestazione della legittimità della delega, grava sul contribuente l'onere di specificarne i profili di illegittimità (1).

(1) La vertenza, esaminata dai giudici di legittimità riguarda l'accertamento ICI (anno d'imposta 2008) notificato dal Comune ad una società s.r.l. in relazione a vari immobili dalla stessa posseduti. Nello specifico la contribuente riteneva non dovuta l'imposta contestando di non essere titolare di taluni mappali oggetto di tassazione, senza però indicare quali di essi non fossero di sua proprietà, come anche che alcune particelle erano destinate ad uso agricolo e che sussisteva un contratto in tal senso non dimostrando però l'attualità dell'utilizzo agricolo per il periodo oggetto di tassazione. L'esistenza poi di un vincolo paesaggistico era tale da comportare, a giudizio sempre della contribuente, un minor valore del bene, senza tuttavia specificarlo. Confutando la sentenza della C.T.R., di parere contrario, invocava, quindi, le disposizioni del d.lgs. n. 504/1992 ed in particolare: l'art. 2, comma 1, lett. d), per la mancata considerazione dell'uso agricolo delle proprietà ritenendo infondata e priva di motivazione l'affermazione della C.T.R. secondo la quale «il contratto di uso agricolo non dimostrava l'attualità dell'uso agricolo per il periodo soggetto a tassazione» e l'art. 3 in ragione dell'asserita inesistenza o mancanza di prova del presupposto impositivo, vale a dire della titolarità dei beni «seppure limitatamente ad alcune particelle di terreno indicate nell'avviso di accertamento». Per la ricorrente la sentenza della C.T.R. difettava sostanzialmente di motivazione. Respingendo il ricorso, la Suprema Corte ha rilevato che è onere del contribuente provare la proprietà del bene anche con presunzioni semplici tramite il ricorso alle risultanze catastali così come la destinazione attuale del bene per uso agricolo relativamente all'anno d'imposta soggetto a tributo. I giudici di legittimità, da ultimo, hanno fatto presente che l'attività di accertamento può essere legittimamente affidata a soggetti terzi, ai sensi dell'art. 52, d.lgs. n. 446/1997 (in tema di autonomia impositiva) negando l'ulteriore punto di contestazione su cui si era fondata la difesa della società s.r.l. (Cass. Sez. Trib. 30 settembre 2019, n. 24276, in *Giust. cin. Mass.*, 2019; Cass. Sez. II 18 marzo 2019, n. 7567, *in*, 2019).

*

Cass. Sez. Trib. 13 aprile 2025, n. 9611 ord. - Di Pisa, pres.; Penta, est. - Ca.Fr. (avv. Mainieri) c. Comune di Cassano allo Jonio. (Dichiara inammissibile Comm. trib. reg. Calabria 20 marzo 2023)

Imposte e tasse - IMU - Terreni e fabbricati - Esenzione - Iscrizione previdenziale - Carenza del requisito - Onere della prova - Possesso e conduzione diretta asseverati con la dichiarazione dei redditi - Esclusione.

Ai fini IMU, 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 l'art. 1, comma 758, della legge n. 160/2019 è stata prevista l'esenzione dall'IMU per i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'art. 1, comma 3, del citato decreto, indipendentemente dalla loro ubicazione. A seguito degli interventi normativi, voluti dal legislatore al fine di sostenere l'esercizio delle attività imprenditoriali agricole, per accedere alla concessione del beneficio è richiesta 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 che la predetta iscrizione previdenziale integra, per tali soggetti, una presunzione relativa, come tale suscettibile di prova contraria, circa lo svolgimento di una diretta ed abituale coltivazione del fondo. Il chiarimento della Suprema Corte è attinente ad una controversia, riguardante l'IMU dovuta per l'anno 2012, con il quale il contribuente aveva lamentato la illegittimità dell'accertamento in quanto, svolgendo, a suo dire, l'attività di imprenditore agricolo professionale, i suoi terreni e fabbricati rurali, tassati dal Comune, erano da considerare esenti dal pagamento dell'imposta. Al fine dimostrare il requisito del possesso e della conduzione diretta dei terreni agricoli aveva prodotto la dichiarazione dei redditi, relativa al tale anno d'imposta, da cui emergeva che l'unico provento percepito era quello derivante da quanto in essa attestato. Elementi di valutazione ritenuti non incidenti ai fini della soluzione della vertenza. Cfr. Cass. Sez. Trib. 23 giugno 2023, n. 18083, in *DeJure*; 12 maggio 2023, n. 13131, in *Giust. cin. Mass.*, 2023.

*

Cass. Sez. Trib. 11 aprile 2025, n. 9458 ord. - Cataldi, pres.; Angarano, est.; Troncone, P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Sc.An. (avv. Gambino). (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Campania, Sez. dist. Salerno)

Imposte e tasse - IRPEF - Reddito agrario - Attività di silvicoltura e manipolazione dei prodotti da essa derivanti - Produzione e commercio di pallets di legno (bancali da carico) - Regime fiscale delle attività connesse - Esclusione.

In tema di reddito agrario, la tassazione secondo il regime di cui all'art. 34 TUIR si applica alle «attività agricole connesse», secondo la definizione di cui all'art. 2135, comma 3, c.c., purché ricorrano i presupposti di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), TUIR e «nei limiti della potenzialità del terreno» di cui all'art. 32, comma 1, TUIR vigente ratione temporis (1).

(1) La Suprema Corte affronta un argomento già ampiamente esaminato con pronunciamenti intervenuti nel corso del corrente anno in merito alla produzione e commercializzazione dei pallets nell'ambito dell'attività di silvicoltura. Sul tema, i giudici di legittimità hanno affermato che affinché la produzione di pallets rientri tra le attività connesse, tassabili come reddito agrario, occorre, in primo luogo, che ricorrano le condizioni dettate dall'art. 2135 c.c. e, in particolare, che tale attività rientri nella definizione di attività derivante dalla manipolazione o trasformazione del prodotto originario e che non si tratti di prodotti di secondo grado. Inoltre, in ragione del disposto di cui art. 32, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986 (TUIR), occorre che il reddito percepito sia prodotto nell'ambito dell'attività agricola esercitata nei limiti della potenzialità del terreno. Infine, per applicare il sistema impositivo proprio del reddito agrario, occorre che il prodotto rientri tra quelli contemplati dai decreti ministeriali vigenti *ratione temporis*. Come noto, per le attività agricole «connesse» il regime di tassazione è diversificato in quanto il reddito, laddove ricorrano i presupposti di cui all'art. 32, comma 2, lett. d) del TUIR, con riferimento ai beni individuati con apposito d.m., rientra nel reddito agrario; laddove, invece, sia relativo a prodotti diversi da quelli di cui al citato articolo, rientra nel regime forfetario di cui all'art. 56 *bis* dello stesso decreto. Se non ricorrono i presupposti di entrambe le norme, la tassazione avverrà secondo il reddito di impresa. Pertanto, i beni prodotti a seguito di attività che non possono essere qualificate come connesse ai sensi dell'art. 2135, comma 3, c.c. e che non rientrano nella previsione della decretazione ministeriale periodica sono soggetti al regime ordinario. Cfr. Cass. Sez. Trib. 22 aprile 2016, n. 8128, in questa Riv., 4, 2016, con nota di CENICOLA; 8 marzo 2022, n. 7447 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2022; 20 settembre 2022, n. 27535 ord., in *DeJure-One Legale*.

*

Cass. Sez. Trib. 9 marzo 2025 n. 6216 ord. - Perrino, pres.; Paolitto, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Società Agricola F.lli Bambini (avv.ti Minardi e Ballone Burrini) (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Marche 3 febbraio 2020*).

Imposte e tasse - Imposte di registro e ipocatastali - Agevolazioni p.p.c. - Acquisto di fabbricati rurali - Sussistenza di un nesso di strumentalità oggettiva tra fabbricato e fondo di proprietà dello stesso acquirente - Fondo di proprietà di soci - Mancanza dei presupposti.

In tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto di fabbricati rurali da parte di società agricole, ai fini del riconoscimento delle imposte di registro e ipocatastali in misura agevolata, è necessario che sussista un nesso di strumentalità oggettiva tra il fabbricato acquistato e un fondo agricolo di proprietà della stessa società acquirente, non potendo tale nesso essere validamente riferito a fondi di proprietà dei soci, in quanto la società, ancorché semplice e priva di personalità giuridica, costituisce un autonomo soggetto di diritto. Inoltre, l'agevolazione presuppone la contestualità dell'acquisto del fabbricato e del fondo, come previsto dall'art. 1, comma 2, legge n. 604/1954 (1).

(1) La controversia esaminata riguardava l'impugnazione di un avviso di liquidazione emesso nei confronti di una società agricola con cui erano recuperate a tassazione le imposte di registro ed ipocatastali dovute in relazione alla compravendita di tre fabbricati, con il quale era negata l'agevolazione di cui all'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004. Avverso la sentenza della C.T.R., favorevole al contribuente, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso alla Suprema Corte sostenendo che non sussistevano i presupposti per il regime di favore, previsto dalla legge n. 604/1954, in quanto l'oggetto dell'acquisto erano solo unità immobiliari dove la rilevata strumentalità non si poneva in relazione ad un fondo di proprietà della società agricola, né risultava, pertanto, rispettata la condizione, posta dall'art. 1, comma 2, della suddetta legge, circa la necessaria contestualità degli acquisti del fondo e dei fabbricati strumentali. Non poteva, altresì, essere condivisa la tesi dei giudici tributari con cui avevano ascritto la strumentalità dei fabbricati, oggetto dell'acquisto, a terreni di proprietà dei soci piuttosto che dell'acquirente dei beni (la società agricola), attesa anche l'autonoma soggettività delle società di persone; ad ogni modo, sussisteva il difetto di contestualità di acquisto (di terreno e fabbricati). In sostanza, per usufruire dell'agevolazione vi deve essere un nesso di funzionalità del fabbricato rurale con lo stesso fondo oggetto dell'acquisto agevolato. Motivazioni condivise dalla Corte che ha così cassato la sentenza della C.T.R. osservando come non sia messo in discussione nella giurisprudenza della stessa Corte «che una società di persone, sia pur sprovvista di personalità giuridica, costituisca ad ogni modo un distinto centro di interessi e di imputazione di situazioni sostanziali e processuali, dotato di una propria autonomia e capacità processuale». Sul punto v. Cass. Sez. I 22 marzo 2018, n. 7139, in *Foro it.*, 2018, 5, I, 1616; Cass. Sez. III 5 maggio 2016, n. 8944, in *Guida al diritto*, 2016, 40, 64.

*

Cass. Sez. Trib. 7 marzo 2025, n. 6172 ord. - Perrino, pres.; Paolitto, est. - Società agricola San Liberale (avv. Fiorilli) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Veneto 13 settembre 2018*)

Imposte e tasse - Imposte di registro e ipocatastali - Agevolazioni - Compravendita di terreni e fabbricati - Acquisto operato da amministratore IAP di società agricola s.r.l. ricoprente lo stesso incarico in altra società agricola semplice - Competono - Esclusa applicazione del disposto dell'art. 1, comma 3 *bis* del d.lgs. n. 99/2004 valido per le sole società di capitali.

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. 2135 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 LAP. Conseguentemente, la limitazione dell'art. 1, comma 3 bis del decreto cit., secondo cui la qualificazione di LAP può essere apportata dall'amministratore ad una sola società, integrando una deroga al principio generale che importa la rilevanza delle attività dell'amministratore ai fini del conseguimento (e della stessa conservazione) della qualifica di imprenditore agricolo professionale, deroga volta a contrastare il fenomeno abusivo del c.d. LAP "itinerante" (ove un soggetto LAP 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 LAP è idonea ad arginare tale abuso (1).

(1) Per la Suprema Corte, la limitazione di cui all'art. 1, comma 3 bis, del d.lgs. n. 99/2004, secondo il quale «la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società», può valere solo per le società di capitali e non per quelle di persone, non potendosi, in mancanza di alcuna previsione in tal senso, estendere a queste ultime il disposto della norma da ultimo citata. Tale interpretazione è conforme alla *ratio* stessa della norma, avendo il legislatore voluto evitare, con l'introduzione del predetto comma (ad opera del d.lgs. n. 101/2005), che un soggetto in possesso della qualifica di IAP assumesse il ruolo di amministratore in più società di capitali con conseguente sfruttamento di tale tipologia societaria, dando così luogo al fenomeno «abusivo» del c.d. IAP itinerante. Il chiarimento fa seguito ad una vertenza sorta in quanto l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate contestava ad una società agricola s.r.l. l'agevolazione per l'acquisto di terreni (imposta di registro e ipotecaria in misura fissa e imposta catastale con l'aliquota dell'1 per cento) in quanto l'amministratore IAP ricopriva lo stesso incarico in altra società agricola semplice. La puntualizzazione serve a superare certe problematiche, sorte in passato, finalizzate ad accertare se la norma facesse riferimento all'amministratore IAP di società di capitali (che può anche non essere socio della società) o anche al socio IAP amministratore di società di persone. Respingendo le pretese dell'Amministrazione finanziaria, i giudici di legittimità hanno così ribadito un principio già affermato in altra circostanza per cui l'art. 1, comma 3 bis, del d.lgs. n. 99/2004 va inteso nel senso di ricomprendervi solo le società di capitali atteso che l'intento è quello di evitare l'abuso della qualifica di IAP da parte di coloro che assumano la carica di amministratore in diverse società di capitali al solo fine di consentire ad esse di conseguire quelle agevolazioni fiscali previste dalla normativa di riferimento; rischio questo che non sussiste, invece, per le società di persone in ragione della responsabilità illimitata dei soci tale da scoraggiare qualsiasi iniziativa a tale scopo finalizzata. Cfr. Cass. Sez. Trib. 15 maggio 2023, n. 13300, in *Giust. cin. Mass.*, 2023; 30 aprile 2020, n. 8430, *ivi*, 2020.

*

Cass. Sez. Trib. 7 marzo 2025, n. 6157 ord. - Socci, pres.; Dell'Orfano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. T.I. e T.G. (avv. Carbone). (*Conferma Corte giust. trib. II grado Campania 18 aprile 2023*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Divisione con fabbricati e terreno agricolo - Scioglimento di comunione tra fratelli germani - Scambio reciproco di quote - Atto dichiarativo - Escluso il carattere permutativo con applicazione dell'imposta con l'aliquota più elevata - Art. 3, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986.

In tema di imposta di registro (nonché di imposte ipotecaria e catastale), il d.p.r. n. 131 del 1986, art. 34, comma 4, suppone doversi tener conto, ai fini della tassazione della divisione tra coeredi, del rapporto genetico tra il titolo e la massa dividenda, al che consegue che la cessione di una quota da un coerede a un altro, non determinando acquisizione di nuovi beni alla massa dividenda, va intesa come semplice variazione di tipo soggettivo, e questo, inalterato l'oggetto della comunione, postula che, fiscalmente, la comunione sia infine considerata pur sempre unica e di origine successoria (1).

(1) Con la notifica di un avviso di liquidazione era richiesto agli eredi del padre deceduto il pagamento dell'imposta di registro relativamente ad una cessione costitutiva di diritto immobiliare equiparata a una divisione ereditaria. L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate riteneva che, nel caso di specie, si rendesse applicabile l'art. 1, comma 1, della Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 che disciplina la tassazione degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere, ed in particolare degli atti di trasferimento aventi per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (imposta proporzionale con l'aliquota del 15 per cento). L'asse ereditario era costituito da taluni fabbricati ed un terreno agricolo per cui a giudizio del Fisco si trattava di una permuta con applicazione, quindi, dell'aliquota più elevata. La Suprema Corte ha ritenuto che alla vicenda in questione si rendessero applicabili, viceversa, le norme relative alla tassazione della divisione (ereditaria) e dunque l'art. 34 e l'art. 3 della Tariffa, parte I, dello stesso T.U.R. (imposta proporzionale con aliquota dell'1 per cento). Sul punto cfr. Cass. Sez. Trib. 19 dicembre 2014, n. 27075, in *Giust. cin. Mass.*, 2014.

*

Cass. Sez. Trib. 6 marzo 2025, n. 6056 ord. - Stalla, pres.; Candia, est. - Comune di Predappio (avv. Furitano e Zanasi) c. Ro.Fr. ed a. (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 27 febbraio 2019*)

Imposte e tasse - ICI - Riconoscimento di ruralità degli immobili - Iscrizione nel catasto - Presenza dell'annotazione - Effetti retroattivi del riconoscimento di ruralità.

In tema di fabbricati rurali ed in ragione della sequenza normativa costituita dall'art. 7, commi 2 bis, 2 ter e 2 quater, del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, conv. in l. 12 luglio 2011, n. 106, dall'art. 13, commi 14 e 14 bis, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in l. 22 dicembre 2011, n. 214, e dal d.m. 26 luglio 2012, gli effetti retroattivi del riconoscimento di ruralità, così come previsti dal d.l. 31 agosto 2013, n. 102, art. 2, comma 5 ter, conv. in l. 28 ottobre 2013, n. 124, presuppongono l'apposizione di una specifica annotazione in atti che costituisce l'unico dato rilevante ai fini del riconoscimento della ruralità, risultando superate le originarie previsioni normative che correlavano un siffatto effetto ad una variazione del classamento catastale (1).

(1) In tema di fabbricati rurali, ai fini dell'esenzione dall'ICI, la sussistenza del requisito di ruralità presuppone l'inserimento negli atti catastali di una specifica annotazione, ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.m. 26 luglio 2012. La variazione catastale ottenuta tramite procedura DOCFA non è infatti sufficiente per il riconoscimento della ruralità con effetti retroattivi quinquennali. La Suprema Corte, a tale riguardo rammenta che la questione relativa alla ruralità delle unità immobiliari - pur dopo l'abrogazione del d.l. n. 2007/2008 [ad opera dell'art. 13, comma 14, lett. d), del d.l. n. 201/2011], deve essere risolta solo sulla base del dato oggettivo catastale che esclusivamente rileva ai fini del riconoscimento del requisito di ruralità, di cui all'art. 9 del d.l. n. 557/1993, e, dunque, in relazione alla presentazione delle domande per il riconoscimento del requisito stesso di ruralità ed al conseguente inserimento dell'annotazione negli atti catastali (art. 2, comma 5 *ter*, del d.l. n. 102/2013); dato, questo, la cui ricorrenza determina la disciplina dettata dall'ordinamento ai fini dell'applicazione dei tributi locali sulle unità immobiliari rurali (ICI e IMU) e i cui effetti debbono, dunque, ritenersi vincolanti per le parti salva l'impugnazione, secondo l'interesse conseguente allo specifico esito del procedimento, del provvedimento che determina, o meno, il riconoscimento della ruralità. In tema cfr. Cass. Sez. Trib. 5 agosto 2024, n. 22031, in *OneLegale*, 13 maggio 2024, n. 13110, *ivi*.