

Massimario di giurisprudenza tributaria

(a cura di **LUIGI CENICOLA**)

Cass. Sez. Trib. 11 novembre 2025, n. 29776 ord. - De Rosa, pres.; Cortesi, est. - Agrisun Two Srl (avv. Puri) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Lazio 7 ottobre 2020*)

Imposte e tasse - IRAP E IRES - Agevolazioni fiscali - Realizzazione di impianto fotovoltaico a terra usufruendo degli incentivi GSE - Produzione e cessione dell'energia elettrica da fonti rinnovabili connessa all'attività di impresa agricola - Applicazione del regime di tassazione ordinaria in luogo di quello catastale - Dichiarazione integrativa - Operazione consentita.

Il contribuente può emendare qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa all'Amministrazione, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione, poiché in mancanza resterebbe assoggettato ad oneri diversi e più gravosi di quelli a suo carico per legge, in violazione dei principi costituzionali di capacità contributiva e oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (1).

(1) Il caso di cui si è occupata la Suprema Corte, oggetto dell'ordinanza in epigrafe, è quello di una società agricola S.r.l. la quale aveva realizzato un impianto fotovoltaico a terra, usufruendo inizialmente degli incentivi GSE (di cui al c.d. «Conto Energia»), optando per la tassazione su base catastale, ai sensi della legge n. 296/2006, in quanto la produzione e cessione dell'energia elettrica da fonti rinnovabili era connessa all'attività di impresa agricola. Tale opzione però era stata respinta dall'Amministrazione finanziaria (a mezzo accertamento) poiché, nello specifico, si trattava di un impianto con potenza nominale superiore ai 200 Kw, non conforme, quindi, ai parametri dimensionali e strutturali per applicare il reddito catastale. A seguito di intervenute disposizioni normative agevolative (legge n. 388/2000 c.d. «Tremonti ambiente»), di chiarimenti ministeriali (decreto 5 luglio 2012 del MEF) accompagnati da documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria circa la possibilità di cumulare detto beneficio con gli incentivi di cui al Conto Energia, presentava dichiarazione integrativa rinunciando così al regime catastale, precedentemente scelto, per richiedere la detassazione prevista dalla nuova legge. L'Agenzia delle Entrate disconosceva tale possibilità notificando alla società un nuovo avviso di accertamento con cui si negava di poter accedere al regime di detassazione previsto dalla legge «Tremonti ambiente». Avviato il contenzioso, entrambe le Commissioni tributarie si esprimevano in senso contrario alle rivendicazioni della contribuente; in particolare, la C.T.R. respingeva l'appello ritenendo che la modifica dell'opzione già formulata per un diverso regime di tassazione non fosse emendabile, specialmente dopo l'intervento accertamento. Accogliendo il ricorso della società agricola, la Suprema Corte, richiamandosi ai principi enunciati sul tema dalla giurisprudenza, ha fatto presente quanto già evidenziato nella massima e cioè che il contribuente può emendare qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa all'Amministrazione, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione, poiché in mancanza resterebbe assoggettato ad oneri diversi e più gravosi di quelli a suo carico per legge, in violazione dei principi costituzionali di capacità contributiva e oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (*ibidem*). Nel caso di specie l'interessata aveva fruito della «Tremonti ambiente» a causa dell'incertezza interpretativa in ordine alla cumulabilità con le tariffe incentivanti previste dal c.d. «Il Conto Energia» di cui già usufruiva. Tale incertezza è stata risolta solo dopo l'adozione del già citato decreto MEF (unitamente al documento di prassi del «Fisco») che ha posto fine ad ogni dubbio circa la possibilità di cumulare più benefici fiscali, permettendo, ai contribuenti di accedere «ora per allora» all'agevolazione mediante dichiarazione dei redditi integrativa (cfr. Cass. Sez. Trib. 22 dicembre 2023 n. 35919, in *DeJure*; 16 aprile 2025, n. 9918 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2025; 29 agosto 2025, n. 24168 ord., in *DeJure*; Agenzia delle Entrate circ. 20 luglio 2016, n. 58/E).

*

Cass. Sez. Trib. 27 ottobre 2025, n. 28480 ord. - Succi, pres.; Liberati, est. - Comune Sorisole (avv. Battagliola) c. Ar.Wi. (avv. Racalbuto). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Lombardia 8 febbraio 2021*)

Imposte e tasse - IMU - Fabbriacato strumentale in D/8 - Agevolazioni fiscali - Esenzione per immobili rurali non iscritti nelle categorie catastali A/6 e D/10 - Regolarizzazione - Presupposti - Istanza di riconoscimento della ruralità - Inserzione negli atti catastali di apposita annotazione.

In tema di esenzione IMU per le abitazioni e i fabbricati strumentali all'attività agricola, non iscritti nella categoria catastale A/6 e D/10, l'annotazione del requisito di ruralità, nelle forme previste dall'art. 5 del d.m. del Ministero economia e finanze del 26 luglio 2016, equivale all'attribuzione del requisito predetto, con applicazione degli effetti retroattivi disciplinati dall'art. 2, comma 5 ter, del d.l. n. 102 del 2013, conv., con modif., dalla legge n. 124 del 2013 (1).

(1) L'ordinanza in epigrafe è simile a tante altre, di cui è stato già fatto ampio commento, circa l'evoluzione della normativa riguardante la regolarizzazione dei fabbricati rurali non iscritti nelle categorie catastali A/6 (per le abitazioni) e D/10 (per gli strumentali) al fine di usufruire dell'esenzione in materia di ICI/IMU. La controversia in esame, al pari di quelle esaminate e a cui si rinvia (vedi di seguito), aveva avuto origine da due avvisi di accertamento, per gli anni 2012/2013, con i quali il Comune chiedeva il pagamento dell'imposta (IMU) in merito ad un fabbricato strumentale, censito nella categoria D/8 e ubicato in territorio montano, non ritenendo il medesimo fruibile dell'esenzione IMU. Il motivo del diniego era giustificato dall'errato inquadramento catastale, posto che in linea di principio per il riconoscimento della «ruralità» avrebbe dovuto essere iscritto nella categoria D/10. Come noto, i fabbricati strumentali inquadriati in categorie diverse dalla D/10 (che è di per sé rappresentativa della «ruralità») necessitano di apposita «annotazione» che viene inserita negli atti catastali a

Numero 6 - 2025

seguito di una verifica condotta dall'Amministrazione finanziaria al fine di accertare che sussistano i requisiti richiesti dall'art. 9, commi 3 e 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993. Nel caso di specie, risultava che il contribuente, a seguito di richiesta di riconoscimento della ruralità e conseguente reiezione da parte dell'Amministrazione, non avesse impugnato il rgetto di detta istanza, finalizzata all'ottenimento della categoria D/10; da qui, l'accoglimento del ricorso del Comune da parte della Suprema Corte, con rinvio alla C.G.T. Regionale per verificare l'esistenza delle condizioni di legge (cfr. Cass. Sez. Trib. 10 gennaio 2025, n. 578 ord., in *DeJure*; Sez. Un. 21 agosto 2009, n. 18565, in *Giust. civ. Mass.*, 2009, 7-8, 1203).

*

Cass. Sez. Trib. 27 ottobre 2025, n. 28421 ord. - Soccia, pres.; Flamini, est. - Ma.Gi., Bu.Ma., Bu.Al., Bu.La. (avv. Varalda) c. Comune Casanova Elvo (avv. Betti). (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Piemonte 10 febbraio 2021*)

Imposte e tasse - IMU - Terreni agricoli - Agevolazioni a favore di coltivatori diretti o imprenditori professionali agricoli - Prevalenza del reddito derivante dall'attività agricola su quella di altra natura (reddito da pensione) - Non sussiste il diritto - Iscrizione nella relativa gestione previdenziale - Sufficienza.

Al fine di sostenere l'esercizio delle attività imprenditoriali agricole, per accedere alle agevolazioni IMU previste per i terreni agricoli è divenuto sufficiente che il soggetto, anche se già pensionato (coltivatore diretto o IAP), 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 (1).

(1) La Suprema Corte torna su un argomento ampiamente trattato ribadendo che l'iscrizione previdenziale già presuppone (per il coltivatore diretto, e ausiliari), sia pure con presunzione *iuris tantum* (come tale suscettibile di prova contraria), 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 incombenti 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. Per accedere alle agevolazioni IMU, prevista per i terreni agricoli, è sufficiente che il soggetto, anche se già pensionato (coltivatore diretto o IAP), 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. La vertenza aveva avuto origine da un avviso di accertamento notificato dal Comune ad un pensionato coltivatore diretto con cui era negata la riduzione d'imposta, per i terreni agricoli, prevista dal d.l. n. 201/2011 a favore dei CD e IAP, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti. Il motivo di tale diniego si basava sul rilievo del mancato rispetto del requisito della prevalenza del reddito derivante dall'attività agricola su quello di altra natura (in particolare sul reddito da pensione). Entrambe le Commissioni tributarie confermavano la legittimità dell'operato dell'Ente sul rilievo del mancato rispetto del requisito della prevalenza del reddito derivante dall'attività agricola su quello da pensione. La Corte di legittimità, accogliendo il ricorso degli eredi (subentrati nel contempo al *de cuius*) ha richiamato l'ormai consolidato orientamento della giurisprudenza secondo il quale le novità della disciplina IMU, ai fini della concessione del beneficio e sino all'introduzione dell'esenzione dal pagamento dell'imposta previsto dall'art. 1, comma 758, della legge n. 160/2019, risiedono nel fatto che il godimento dell'agevolazione 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 (cfr. Cass. Sez. Trib. 23 giugno 2023, n. 18083, in *DeJure*; 12 maggio 2023, n. 13131, in *Giust. civ. Mass.*, 2023).

*

Cass. Sez. Trib. 24 ottobre 2025, n. 28227 ord. - Giudicepietro, pres.; Macagno, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Sc. Srl A Socio Unico (avv. Leggio). (*Conferma Corte giust. trib. II grado Sicilia 23 gennaio 2023*)

Imposte e tasse - IRES, IRAP e IVA - Attività di coltivazione di agrumi - Società di comodo non operativa - Accertamento di maggiore imposizione - Realizzazione su di un terreno di costruzioni edilizie - Test di operatività - Mancata correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi - Opposizioni di associazioni ambientaliste - Oggettiva situazione di impossibilità al conseguimento di ricavi - Accertata impossibilità.

Per la Suprema Corte la prova contraria che una società contribuente deve offrire, ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724/1994, per provare l'oggettiva impossibilità per il conseguimento di determinati ricavi deve fornire elementi utili in grado di accertare l'impossibilità a svolgere l'attività imprenditoriale ovvero l'esistenza di situazioni oggettive (non dipendenti da una scelta consapevole dell'imprenditore e straordinarie) che abbiano impedito il raggiungimento di un reddito minimo presunto (1).

(1) La vertenza, oggetto dell'ordinanza in epigrafe, riguarda una società dedita alla coltivazione di agrumi alla quale l'Amministrazione finanziaria aveva notificato un avviso di accertamento in relazione alle maggiori imposte in esame. Secondo l'organo fiscale si trattava, in realtà di una società di comodo (non operativa) in quanto non aveva superato il test di operatività. Contestando l'atto, la contribuente osservava che, nonostante avesse apportato una modifica statutaria estendendo il proprio oggetto sociale alla realizzazione di costruzioni edilizie al fine specifico di costruire sul terreno di sua proprietà un complesso edilizio ad uso collettivo, tuttavia tale progetto, sebbene approvato con apposita variante finalizzata al cambio di destinazione d'uso, non avrebbe sortito alcun effetto poiché talune associazioni ambientaliste si erano opposte alla realizzazione di tale complesso edilizio. Entrambe le Commissioni tributarie si erano

Numero 6 - 2025

espresse a favore della società. Con ricorso alla Suprema Corte, l'Amministrazione finanziaria sosteneva che, nello specifico, era stata disattesa la normativa di riferimento; più propriamente, l'art. 30, legge n. 724 del 1994, per il quale deve esservi una correlazione tra il valore di determinati beni patrimoniali ed un livello minimo di ricavi e proventi il cui mancato raggiungimento costituise elemento sintomatico della natura non operativa della società. Tuttavia, in presenza di situazioni oggettive tali da determinare l'impossibilità di conseguire il reddito presunto, secondo il meccanismo di determinazione di cui al citato art. 30, ricade sul contribuente l'onere di dimostrarne l'irrealizzabilità. Nel caso di specie, la Corte di legittimità, respingendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ha rilevato che nel caso di specie la società aveva provato l'oggettiva impossibilità del conseguimento di ricavi proprio per la pendenza di una controversia innanzi al giudice amministrativo (T.A.R.) che non aveva reso attuabile la realizzazione del complesso edilizio per il quale era stata ottenuta la delibera di variante (cfr. Cass. Sez. Trib. 20 giugno 2018, n. 16204, in *Giust. civ. Mass.*, 2018; Sez. VI 12 febbraio 2019, n. 4019 ord., *ivi*, 2018; Sez. Trib. 4 dicembre 2019, n. 31626 ord., in *OneLegale*; 28 maggio 2020, n. 10158, ord., *ivi*).

*

Cass. Sez. Trib. 7 ottobre 2025, n. 26976 ord. - Stalla, pres.; Socci, est. - Comune Ascoli Piceno (avv. Tombesi) c. Co.Gi. (avv. Calcagni). (*Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Marche, Ancona 27 agosto 2021*)

Imposte e tasse - ICI - Fabbricati rurali - Diversa classificazione catastale - Richiesta di esenzione - Effetti retroattivi di riconoscimento della ruralità - Art. 2, comma 5 ter, del d.l. n. 102/2013 - Apposizione della specifica annotazione - Domanda presentata oltre il termine - Esclusa agevolazione.

In tema d'ICI, ai fini del trattamento esonerativo, è rilevante l'oggettiva classificazione catastale, per cui l'immobile che sia iscritto come «rurale», con attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dall'art. 9 del d.l. n. 557/1993 non è soggetto all'imposta mentre, qualora l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale, è onere del contribuente, che richieda l'esenzione dall'imposta, impugnare l'atto di classamento per la ritenuta ruralità del fabbricato (1).

(1) Si torna a parlare in merito ad un problema che trae origine da una sentenza della Suprema Corte a Sez. Un. su cui occorre fare chiarezza in ragione anche dell'evolversi della normativa. In tale sentenza si affermava che per usufruire dell'esenzione ICI, i fabbricati rurali dovevano necessariamente essere iscritti nelle categorie di riferimento (A/6 abitazioni e D/10 strumentali) per cui l'attribuzione dell'immobile di una diversa categoria catastale doveva essere impugnata specificamente dal contribuente che pretendeva la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune doveva impugnare l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta. Con l'art. 7, comma 2 bis, del d.l. n. 70/2011 venne espressamente stabilito che i titolari di fabbricati iscritti in quelle categorie (A/6 o D/10) potessero comunque presentare all'Agenzia del Territorio (ora Agenzia delle Entrate) una domanda di variazione per l'attribuzione delle citate categorie. La disposizione ribadiva, sostanzialmente, quanto in precedenza affermato dalla Cassazione. In seguito, furono definite le modalità di presentazione e predisposta, a cura dell'Agenzia del Territorio (d.m. 14 settembre 2011), la necessaria modulistica che doveva essere prodotta entro il 30 settembre 2011 agli uffici provinciali della stessa Agenzia. Questi ultimi dovevano procedere alla verifica della sussistenza dei requisiti, convalidare la certificazione e attribuire la categoria entro il 20 novembre 2012. Qualora il contribuente non avesse ricevuto, entro tale data, alcuna comunicazione dall'ufficio, poteva ritenere convalidata, in via transitoria, la variazione in parola per un periodo di 12 mesi. Se entro tale data non fosse stata riconosciuta la ruralità, il contribuente avrebbe potuto opporsi davanti alla Commissione tributaria provinciale. Il provvedimento aveva, quindi, la finalità di regolarizzare i fabbricati rurali che, pur essendo in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa, risultavano iscritti in categorie catastali ritenute non congrue. A seguire, con il d.m. 26 luglio 2012 sono state ridefinite le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità degli immobili oggetto di domanda di variazione di categoria catastale, precisando che: - ai fabbricati rurali, sia di abitazione che strumentali, fosse attribuito il classamento, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione (in particolare, le categorie dei gruppi A, C, D); - ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità in capo ai fabbricati, diversi da quelli della categoria D/10, era apposta una specifica annotazione (che testimonia la destinazione rurale del fabbricato per il quale è stata presentata la domanda di variazione ai fini dell'inquadramento nelle ex categorie A/6 e D/10); - per il riconoscimento della ruralità era necessario presentare, in ogni caso, apposita domanda e le relative autocertificazioni. Il decreto ministeriale precisava altresì che la presentazione delle domande agli uffici dell'Agenzia del Territorio (i cui termini erano stati ulteriormente differiti al 30 novembre 2012) e l'inserimento negli atti catastali dell'annotazione producevano gli effetti previsti per il riconoscimento del requisito di ruralità a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda (in tal senso anche art. 2, comma 5 ter, del d.l. n. 102/2013); la domanda serviva, quindi, a usufruire dell'esenzione ICI. Il caso di specie, al pari di tanti altri esaminati dalla Corte di legittimità, è quello di un Comune che rivendicava il pagamento del tributo comunale (anno 2009) al diverso classamento catastale di alcuni immobili rurali la cui domanda di variazione era stata presentata oltre i termini previsti dalla legge, dopo l'avviso di accertamento, per cui non poteva usufruire degli effetti retroattivi (oltre il quinquennio) ai fini dell'esenzione ICI. Avverso la decisione della C.T.R. che aveva annullato l'atto dell'Ente la controversia giungeva davanti alla Suprema Corte, la quale richiamandosi alla giurisprudenza, non ha potuto fare altro che confermare l'operato del Comune (CFR. Cass. Sez. Trib. 10 gennaio 2025, n. 578 ord., in *Defure*; 24 marzo 2010, n. 7102, in questa Riv., 2010, 7-8, 461, con nota di: ORLANDO; 14 aprile 2010, n. 845 ord., in *Guida al Diritto*, 2010, 9, 76; 30 settembre 2011, n. 20001, in *Giut. civ. Mass.*, 2011, 9, 1374; 14 novembre 2012, n. 19872, *ivi*, 2012, 11, 1304; Cass. Sez. Un. 21 agosto 2009, n. 18565, *ivi*, 2009, 7-8, 1203; Agenzia delle Entrate circ. 22 settembre 2011, n. 6/T).

*

Cass. Sez. Trib. 7 ottobre 2025, n. 26971 ord. - La Rocca, pres.; Putaturo Donati Viscido di Nocera, est.; Cardino, P.M. (conf.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Ve.Ni. (avv.ti Tinelli e De Lorenzi). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Puglia, Sez. dist. Lecce 3 febbraio 2016*)

Imposte e tasse - IRPEF IRAP e IVA - Coltivatore diretto esercente attività di coltivazione di ortaggi e floricoltura - Acquisto di beni strumentali idonei a incrementare e diversificare la produzione - Investimenti ingenti

con movimentazioni bancarie considerevoli - Accertamento - Onere della prova - Operazioni non documentate analiticamente da parte del contribuente - Superamento dei limiti dell'art. 32 del T.U.I.R. - Reddito d'impresa.

La presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 2, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2. Non è quindi precluso, in generale, all'Amministrazione l'utilizzo, anche nei confronti del contribuente coltivatore diretto, di forme di accertamento che conseguano alla rilevazione di indici di una capacità patrimoniale non coordinabile con il reddito forfetario denunciato (1).

(1) Come sottolineato in varie circostanze, in tema di accertamenti bancari, gli artt. 32 del d.p.r. n. 600/1973 e 51 del d.p.r. n. 633/1972 (quest'ultimo, ai fini IVA) prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 c.c. per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze. Il contribuente ha, quindi, l'onere di superare la presunzione posta dalla normativa citata dimostrando in modo analitico l'estranietà di ciascuna delle operazioni bancarie a fatti imponibili ed il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione. In sostanza, gli accertamenti bancari assumono da soli una significativa valenza probatoria, determinando una presunzione *iuris tantum*, in quanto riferibili ad operazioni imponibili e tale presunzione può essere contestata demandando al contribuente l'onere della prova. Anche l'imprenditore agricolo soggiace a tali regole per cui il «Fisco» è legittimato a procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi, comprensiva dei soli redditi agrario e dominicale (determinati, quindi, forfetariamente su base catastale) del fondo da lui condotto, quando, da elementi estranei alla stessa dichiarazione, è possibile presumere fondatamente che ulteriori redditi abbiano concorso a formare l'imponibile complessivo, incombendo, in tal caso, a norma dell'art. 38, comma 6 del d.p.r. n. 600/1973, al contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili, o separatamente tassate. In senso conforme, la Suprema Corte ha chiarito che la norma «speciale» di cui all'art. 32, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico imposte sui redditi), non costituisce l'unica regola in grado di determinare la redditualità generale del contribuente coltivatore diretto; il fatto che costui determini su base forfetaria, ai sensi del predetto articolo (e seguenti), i propri cespiti fondiari (redditi agrari e dominicali) mediante le risultanze catastali, quali parametri di quantificazione dei redditi stessi, non vuol dire che debba ritenersi al riparo da qualsiasi accertamento tributario. Nei fatti, con un avviso di accertamento l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, a seguito di indagini bancarie sui conti correnti intestati a un imprenditore agricolo, recuperava a tassazione maggiori ricavi non dichiarati assoggettati al regime fiscale previsto per il reddito di impresa, ai fini IRPEF, IRAP e IVA (anno 2003), corrispondenti a versamenti e a prelievi rimasti privi di giustificazione, irrogando, altresì, le sanzioni. L'interessato, titolare di una ditta individuale dedita alla coltivazione di ortaggi e floricoltura, aveva effettuato movimentazioni bancarie considerevoli che, a suo dire, erano servite per l'acquisto di beni strumentali idonei a incrementare e diversificare la produzione, fermo restando però che l'attività da lui condotta era essenzialmente agricola e che pertanto i redditi erano stati correttamente determinati su base catastale. Opponendosi all'avviso di accertamento, ricorreva pertanto alla C.T.P. che rigettava le doglianze ritenendo legittimo l'operato dell'ufficio mentre la C.T.R., di diverso parere, accoglieva l'appello in quanto a suo giudizio, era palese che il contribuente avesse la disponibilità di terreni, condotti in affitto da parte di terzi, per svolgere l'attività di produzione di prodotti agricoli; peraltro, dalla documentazione prodotta (ottenimento di fondi utilizzati per la realizzazione di serre; fatture di vendita dei prodotti agricoli), appariva altrettanto chiaro che il contribuente si fosse adoperato per ampliare l'impresa con l'acquisto di beni strumentali che necessitavano l'esonero sia di notevoli capitali nonché il pagamento dei medesimi beni con IVA ad aliquota normale. Dopo aver riassunto la consolidata giurisprudenza sul tema dibattuto, la Corte di legittimità ha ribadito che nei confronti del coltivatore diretto, quale imprenditore, anche se piccolo, è applicabile - a fronte di movimentazioni bancarie (versamenti e/o prelevamenti) ingiustificate - la presunzione relativa (ex art. 32 del d.p.r. n. 600/1973) di un reddito di impresa eccedente quello agrario forfetariamente denunciato; presunzione superabile soltanto attraverso una prova analitica a carico del contribuente, il quale deve dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili (cfr. Cass. Sez. Trib. 20 aprile 2010, n. 9313, in *DeJure*; 27 marzo 2006, n. 6952, in *Giust. civ. Mass.*, 2006, 3; 6 maggio 2009, n. 10385, in questa Riv., 2009, 9, 541, con nota di FERRARA; 5 febbraio 2019, n. 3260, in *DeJure*; 18 novembre 2016, n. 23497, *ivi*; 30 giugno 2020, n. 13112, in *Giust. civ. Mass.*, 2020).

*

Cass. Sez. Trib. 7 ottobre 2025, n. 26921 - Stalla, pres.; Balsamo, est.; De Matteis, P.M (conf.) - Pi.An. (avv. Sandulli) c. Comune di Avellino (avv. D'Amario). (*Cassa in parte Comm. trib. reg. Campania 1° luglio 2019*)

Imposte e tasse - IMU - Trasformazione di terreno agricolo in area edificabile - Atto deliberativo del Comune in forza dello strumento urbanistico generale - Obbligo della presentazione della dichiarazione IMU - Non sussiste.

L'onere dichiarativo della variazione degli elementi di imposizione previsto dall'art. 13, comma 12 ter, del d.l. n. 201/2011 (e successivamente imposto dall'art. 1, comma 769, della legge n. 160/2019) non sussiste nell'ipotesi in cui la variazione consista nella sopravvenuta trasformazione di un terreno agricolo in area edificabile in forza dello strumento urbanistico generale adottato dall'Ente impositore (1).

(1) Solitamente la dichiarazione IMU non va presentata in tutti quei casi in cui le informazioni sono già in possesso del Comune, come le risultanze anagrafiche ovvero possono essere acquisite dal medesimo mediante la consultazione di banche dati, come quella catastale. Per quanto concerne il settore agricolo la dichiarazione dovrebbe essere presentata quando il terreno da agricolo diventa edificabile, con l'indicazione del valore dell'area, come anche nel caso di successive variazioni. A tale riguardo la Suprema Corte ha più volte chiarito che, in base al principio della leale collaborazione e della buona fede, sancito

Numero 6 - 2025

dall'art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), l'inosservanza di un adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio a favore dello stesso contribuente che abbia comunque i requisiti per usufruirne, tanto più ove essi risultino da documentazione già in possesso dell'ente impositore. Questa regola sembra trovare una deroga con l'attuale sentenza in epigrafe dove viene osservato che la presentazione della dichiarazione IMU si rivela del tutto superflua (come nel caso di specie) allorquando la trasformazione della destinazione urbanistica di un terreno (da agricolo a edificabile) avviene in forza di una delibera adottata dallo stesso Consiglio comunale dell'Ente impositore, il quale, quindi, è ben consci della variazione così operata per cui non ha necessità di acquisire altra documentazione; operazione che, ai fini del calcolo dell'imposta non produrrebbe alcun effetto (cfr. Cass. Sez. Trib. 17 maggio 2017 n. 12304 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2017; 15 marzo 2019, n. 7414 ord., *ivi*, 2018; 18 luglio 2019, n. 19316, *ivi*, 2019; 30 giugno 2021, n. 18446, in *OneLegale*).

*

Cass. Sez. Trib. 13 settembre 2025, n. 25135 ord. - Cataldi, pres.; Lenoci, est. - I Puntoni Srl Società Agricola (avv. Bertolini) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Toscana 25 novembre 2021*)

Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Agevolazioni a favore della piccola proprietà contadina - Art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194/2009 - Acquisto di terreni - Affitto entro il quinquennio dalla compravendita - Decadenza.

L'acquisto di terreni, fatto a scopo di arrotondamento della piccola proprietà contadina, ad opera di una società agricola, usufruendo delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 2, comma 4 bis, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, e il successivo parziale affitto di alcuni di essi nei cinque anni dalla compravendita comporta la decadenza dai benefici conseguiti. Le disposizioni in materia di agevolazioni fiscali sono norme eccezionali, e quindi di stretta interpretazione (1).

(1) Con l'ordinanza in epigrafe viene nuovamente ribadita l'importanza circa il rispetto delle norme che prevedono determinate agevolazioni, come nel caso di specie riguardante una società agricola a r.l. che aveva acquistato alcuni fondi richiedendo le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina previste dall'art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194/2009, e che prima del decorso di cinque anni dall'acquisto li aveva parzialmente concessi in affitto ad altra società anch'essa agricola. A seguito di avviso di liquidazione con cui l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate revocava i privilegi di legge, la contribuente ricorreva in Cassazione, dopo che la C.T.R. aveva ritenuto legittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria, rilevando che i limiti previsti dall'art. 11 del d.lgs. n. 228/2001, che esclude dalla decadenza dai benefici fiscali l'acquirente che alieni o conceda il fondo in godimento a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano anch'essi attività agricola, andassero interpretati alla luce delle modifiche normative che hanno equiparato all'imprenditore agricolo le società agricole di capitali, dovendosi quindi ritenere che, in conseguenza della suddetta equiparazione, ai fini agevolativi in esame ciò che assumeva rilievo era che, nella fattispecie, la società acquirente dei terreni aveva concesso gli stessi in affitto almedesimo soggetto (amministratore della società affittuaria) che nella compagnie sociale integrava la figura del coltivatore diretto. La Suprema Corte, nel fare presente che le disposizioni in materia di agevolazioni fiscali sono norme eccezionali, e quindi di stretta interpretazione, ha richiamato l'attenzione sul fatto che la normativa di riferimento è alquanto chiara in proposito. Con l'affitto dei fondi era venuto meno, quindi, il requisito della loro coltivazione diretta (cfr. Cass. Sez. Trib. 21 aprile 2025, n. 10392 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2025; 28 ottobre 2020, n. 23692, *ivi*, 2020; 26 ottobre 2016, n. 21610, *ivi*, 2016).