

Massimario di giurisprudenza tributaria (a cura di LUIGI CENICOLA)

Cass. Sez. V 18 giugno 2026, n. 20757 - Socci, pres.; Chirico, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Energas S.p.A. (*Cassa con rinvio Corte giust. trib. II grado Campania 7 dicembre 2023*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Trasferimento di terreno con annesso impianto per la distribuzione di carburante - Zona omogenea E - Terreno a destinazione agricola secondo il PRG del Comune - Permane la destinazione agricola - Esclusa quella edificabile - Assoggettamento a tassazione con l'aliquota del 15 e non del 9 per cento.

Nel caso di trasferimento a titolo oneroso della proprietà o di altri diritti reali su un terreno avente destinazione agricola, in base al piano regolatore generale adottato dal Comune, su cui è stata assentita la realizzazione di un distributore di carburante, il terreno in questione conserva la propria destinazione agricola e rimane assoggettato all'imposta di registro prevista dall'art. 1, comma 3, della Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (1).

(1) Il caso esaminato dalla Suprema Corte riguarda, in sintesi, il trasferimento di un terreno, situato in zona agricola, come da piano regolatore generale adottato dal Comune, con annesso impianto per la distribuzione del carburante. Per l'Amministrazione finanziaria la cessione era soggetta all'imposta proporzionale di registro con aliquota del 15 per cento che si applica, ai sensi dell'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986, allorché la compravendita avviene ad opera di soggetti non coltivatori o IAP. Di diverso avviso la C.T.R. la quale riteneva che sebbene il terreno in questione avesse natura agricola, esso risultava munito di una concreta edificabilità (oltretutto già in corso al momento della stipula dell'atto), sulla base del rilascio dei provvedimenti autorizzativi per la edificazione di impianti e strutture commerciali, per cui questo comportava una diversa destinazione dell'area, da qualificarsi come edificabile e soggetta, invece, all'imposta di registro con l'aliquota del 9 per cento. Confermando la legittimità dell'avviso di liquidazione dell'ufficio, la Corte ha rilevato che, in ragione del criterio legale di edificabilità espressamente previsto (anche) ai fini dell'imposta di registro dall'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006, (decreto Bersani Visco), la natura non edificabile ma agricola del suolo in questione allo stesso attribuita dal piano regolatore generale avente destinazione agricola, reale, non poteva venire meno in ragione del fatto che risultasse comunque assentita la realizzazione di un distributore di carburanti. La realizzabilità dei suddetti impianti anche su terreni agricoli e il conseguente rilascio delle autorizzazioni e/o permessi all'uso necessari non modificano la destinazione agricola dei suoli stabilita dal PRG, né dal punto di vista formale, né dal punto di vista sostanziale, considerato che la destinazione agricola è finalizzata ad evitare ulteriori insediamenti abitativi, sicché detta funzione non è evidentemente elisa né attenuata dalla realizzazione di un distributore di carburanti, il quale non costituisce un'opera di edilizia residenziale e può farsi rientrare, *latu sensu*, tra le opere di urbanizzazione secondaria e le infrastrutture complementari al servizio della circolazione stradale. Sul punto v. Agenzia delle Entrate, ris. 7 gennaio 2009, n. 6/E. Cfr. Cass. Sez. Trib. 11 aprile 2011, n. 8136, in *Giust. civ. Mass.*, 2011, 4, 570; 11 novembre 2016, n. 23045, *ivi*, 2017.

*

Cass. Sez. Trib. 18 giugno 2026, n. 20752 ord. - Candia, pres.; Lo Sardo, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Nugareto Società Agricola Vinicola Srl (avv. Muccari). (*Cassa e decide nel merito Corte giust. trib. II grado Emilia-Romagna 9 febbraio 2024*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Agevolazioni fiscali - Piccola proprietà contadina - Conferimento di terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali pertinenziali, in parte collabenti - Nesso pertinenziale - Strumentalità agricola - Necessità - Revoca del beneficio fiscale.

In tema di agevolazioni tributarie per la piccola proprietà contadina previste dall'art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194 del 2009, convertito dalla legge n. 25 del 2010, il beneficio non spetta in relazione a terreni agricoli non coltivati né a fabbricati collabenti iscritti in categoria catastale F/2. Ai fini della nozione di pertinenza rilevante per l'applicazione dell'agevolazione, il rapporto pertinenziale deve essere valutato secondo una prospettiva economico-funzionale, richiedendo che il fabbricato rurale sia concretamente e durevolmente destinato al servizio dell'attività agricola. Ne consegue che i fabbricati collabenti, in quanto privi di attuale utilizzabilità e incapaci di assolvere una funzione strumentale o abitativa connessa all'esercizio dell'impresa agricola, non possono qualificarsi come pertinenze dei terreni agricoli e non beneficiano del regime agevolato (1).

(1) Il caso esaminato dalla Corte di legittimità, con l'ordinanza in epigrafe, riguarda il recupero a tassazione dell'imposta di registro, a seguito del disconoscimento delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina nei confronti di una società agricola che aveva conferito terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali pertinenziali (in parte collabenti da categoria catastale F/2). Più propriamente l'ufficio aveva disapplicato l'agevolazione di cui all'art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194/2009 per i fabbricati collabenti e per quei terreni agricoli non coltivati. A seguito di ricorso, entrambe le Commissioni tributarie si pronunciavano a favore della società contribuente: in particolare per la C.T.R. i beni conferiti costituivano nel loro complesso un *unicum* produttivo per cui il loro conferimento doveva intendersi come un vero e proprio *fundus instructus* meritevole delle agevolazioni tributarie in questione. L'Amministrazione finanziaria ricorreva per la cassazione della sentenza dove la Suprema Corte non trovava difficoltà ad ammettere che,

ai sensi della legge di riferimento, le agevolazioni non potevano, di certo, essere riconosciute in presenza di fondi non coltivati: questo sia sotto l'aspetto soggettivo, per astensione volontaria dall'esercizio dell'agricoltura che per quello oggettivo dovuto all'inidoneità fisiologica all'esercizio dell'agricoltura. Nella specie, si trattava di aree boschive ed incolte, dove l'omesso svolgimento della silvicoltura era determinato dall'evidente stato di degrado e abbandono. Quanto ai «fabbricati collabenti», erano costruzioni iscritte in catasto nella categoria F/2 cioè di fabbricati privi di reddito e inidonei all'uso a causa dell'accentuato livello di degrado. Quanto poi all'aspetto pertinenziale, va detto che solo le pertinenze dei terreni agricoli (cioè i fabbricati rurali) possono ricomprendersi nella previsione del citato art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009. A tale riguardo, la Corte si è soffermata sulla sottile distinzione tra «pertinenza civile» e «pertinenza fiscale» poiché nell'ambito del diritto civile, la regola generale è che il fabbricato (a prescindere dalla destinazione abitativa o commerciale) rappresenta solitamente il bene principale, mentre il terreno adiacente o circostante (a prescindere dalla sua vocazione o estensione) costituisce normalmente il bene pertinenziale o accessorio. Diversamente, nell'ambito del diritto tributario, il concetto di pertinenzialità si inverte: 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 economico-funzionale, per cui il rapporto di pertinenzialità viene a configurarsi in stretta relazione all'attività di impresa. Orbene, i fabbricati c.d. collabenti, versando in uno stato di degrado, non possono essere qualificati come «rurali» ed essere considerati quali pertinenze del fondo. Rigettando il ricorso, la Corte non ha potuto fare a meno di osservare come, nella fattispecie, il giudice del gravame avesse erroneamente valutato la nozione giuridica di «pertinenzialità» rispetto al legame tra terreni agricoli e fabbricati rurali collabenti. Cfr. Cass. Sez. Trib. 11 gennaio 2025, n. 719, in *Riv. Notariato*, 2025, 2, II, 321; 10 dicembre 2024, n. 31840 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2025; 3 maggio 2023, n. 11583 ord., *ivi*, 2023; 15 luglio 2022, n. 22290, *ivi*, 2022.

*

Cass. Sez. Trib. 10 giugno 2026, n. 18986 ord. - Paolitto, pres.; Cavallo, est. - Buzzini (avv.ti Roveda e Lucini) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa con rinvio alla Corte giust trib. II grado Emilia-Romagna 26 febbraio 2024*)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Agevolazione p.p.c. - Acquisto di terreno e successiva concessione in godimento a società di persone o capitali composta da familiari - Decadenza - Esclusione.

In tema agevolazioni p.p.c., la concessione in godimento di un terreno acquistato con le agevolazioni per la piccola proprietà contadina a una società agricola composta esclusivamente da familiari non determina automaticamente la decadenza dal beneficio. L'esclusione prevista dall'art. 11, comma 3, d.lgs. n. 228/2001, opera anche quando il fondo sia affidato a una società, di persone o di capitali, il cui oggetto sociale sia riconducibile alle attività agricole di cui all'art. 2135, c.c. e la cui compagine sia formata esclusivamente dal coniuge, da parenti entro il terzo grado o da affini entro il secondo grado dell'originario beneficiario (1).

(1) Come noto, l'art. 2, comma 4 del d.lgs. n. 99/2204 estende alle società agricole, qualificate imprenditori agricoli professionali, le stesse agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta (nello specifico: piccola proprietà contadina) e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. Il successivo comma 4 *bis* prevede che le citate agevolazioni siano riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. La stessa cosa dicasi per le società qualificate IAP. La Corte di cassazione ha già avuto modo di rilevare come tale estensione sia frutto di un'evoluzione normativa che tiene conto delle trasformazioni dell'imprenditoria rurale. Questa equiparazione, ai fini del conseguimento dei benefici fiscali, tra IAP-persona fisica e IAP-società è resa possibile solo perché, non potendo le società essere iscritte nella relativa gestione previdenziale degli IAP, tale requisito è assolto dal socio o dell'amministratore che propaga alla società tale qualità, assumendo così la veste IAP che le consente di accedere alle agevolazioni. L'ampliamento dell'ambito applicativo delle disposizioni, sul coltivatore diretto e sullo IAP, alle società comporta, di conseguenza, che ad esse venga estesa la disciplina sulla decadenza (compresa quella sulle relative esclusioni) prevista per le persone fisiche. Alla luce di questo, la Suprema Corte ha ritenuto che vada sostanzialmente riletto l'art. 11 del d.lgs. n. 228/2001 ai sensi del quale, come noto, non decade dalle agevolazioni p.p.c. l'acquirente che, durante il periodo vincolativo dei cinque anni alieni il fondo o conceda il godimento lo stesso al coniuge, a parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 del codice civile. Atteso, che le società agricole sono anch'esse IAP e godono degli stessi privilegi di legge, consegue che nel caso in cui l'affitto o la vendita avvenga, nel predetto periodo temporale, a favore di una società a composizione familiare che abbia ad oggetto l'esercizio di attività di cui all'art. 2135 c.c. non subentra la decadenza permanendo anche in questo caso intatta quella presunzione di continuità nella coltivazione diretta del fondo che costituisce la *ratio* della disposizione in deroga. Proprio di questo si sono occupati i giudici di legittimità con l'ordinanza n. 18986/2026, in epigrafe. L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato ad uno IAP l'avviso di liquidazione con cui recuperava a tassazione l'imposta di registro (9 per cento) con irrogazione di sanzioni contestando l'intervenuta decadenza dalle agevolazioni fiscali in materia di p.p.c. poiché erano intervenuti i presupposti di decadenza, atteso che il terreno non era stato coltivato o comunque condotto direttamente dall'acquirente per cinque anni, a decorrere dal momento dell'acquisto, essendo stato da questi conferito ad una società agricola in comodato composta dai suoi familiari. La Corte di cassazione ha, per le ragioni sopra esposte, accolto le doglianze del contribuente rilevando che nel caso di specie il giudice di appello (che si era pronunciato a favore del Fisco), aveva erroneamente interpretato le norme in materia di agevolazioni per le imprese agricole, escludendo la rilevanza dei rapporti tra acquirente e soci della società agricola comodataria, ritenendo indispensabile che il contribuente dovesse essere, a sua volta, socio dell'ente. Cfr. Cass. Sez. Trib. 18 maggio 2022, n. 15905 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2022.

*

Cass. Sez. Trib. 10 giugno 2026, n. 18960 ord. - Paolitto, pres.; Cavallo, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. La Rasenna Società Agricola a r.l. (avv. Terracciano). (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Lazio 20 dicembre 2018*)

Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Acquisto di locale ad uso deposito - Richiesta agevolazioni piccola proprietà contadina - Avviso di liquidazione - Rettifica del valore immobiliare - Terreno non di proprietà della parte acquirente - Carenza del rapporto pertinenziale - Esclusione dai benefici fiscali.

Il processo tributario è annoverabile tra quelli di “impugnazione-merito”, in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell’accertamento dell’Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga invalido l’avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (1).

(1) La vicenda riguarda un accertamento, a carico di una società agricola, con il quale l’Amministrazione finanziaria con un unico atto rettificava il valore di un immobile (nello specifico un magazzino), oggetto di compravendita, con conseguente rimodulazione dei valori catastali e delle relative imposte di registro, ipotecaria e catastale, e contestualmente respingeva la richiesta del diritto alle agevolazioni fiscali relative ai terreni agricoli e alle loro pertinenze, in quanto il fondo rustico non risultava al catasto di proprietà della società acquirente (a differenza di quanto da questa dichiarato nell’atto di compravendita), bensì di terzi, con ciò venendo meno il vincolo di pertinenzialità. La rimodulazione del valore dell’immobile era stata eseguita erroneamente sulla base di valori di mercato immobiliare di un Comune anziché di quello dove era ubicato l’immobile. A seguito del ricorso, sia della parte acquirente che di quella venditrice, la C.T.P. accoglieva le relative istanze annullando l’intero avviso. L’Agenzia delle Entrate presentava appello alla C.T.R. contestando la decisione dei primi giudici circa l’illegittimità dell’unico avviso riguardante anche il recupero delle imposte relative alle agevolazioni invocate nell’atto di compravendita, facendo presente che non sussisteva alcun divieto normativo ostativo circa il cumulo di contestazioni, relative a vari profili, compendibili in un unico atto impositivo. Di diverso parere la C.T.R. che confermava la decisione della C.T.P. trascurando però il fatto che l’appello dell’Ufficio riguardava unicamente il disconoscimento dell’agevolazione, sicché la sentenza appariva sostanzialmente viziata da nullità, per essersi pronunciata sulla rettifica di valore, che non era stata oggetto di censura da parte dell’Ufficio. Nel merito, la Corte, a cui è ricorso l’Amministrazione finanziaria, ha chiarito che l’ente impositore può elevare, in quanto non vietato, più contestazioni a carico dei contribuenti con unico atto, con quantificazione complessiva o frazionata dei vari importi richiesti a titolo di tributo, di sanzioni e/o di interessi. Nel caso, in oggetto, la C.T.R. si era però pronunciata sulla illegittimità dell’intero avviso, alla luce di determinazioni di importi calcolati su base incerta, oggetto di una quantificazione ritenuta erronea (come ammesso dallo stesso ente impositore, che riconosceva di avere utilizzato dati dell’OMI di diverso Comune) trascurando il fatto rilevante che l’immobile acquistato non insisteva su di un terreno di proprietà dello stesso acquirente per cui quel vincolo di pertinenzialità, che sarebbe stato alla base del riconoscimento delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina, non sussisteva e i citati benefici non potevano, dunque, essere concessi. Cfr. Cass. Sez. Trib. 10 settembre 2020, n. 18777, in *Giust. civ. Mass.*, 2020.

*

Cass. Sez. V 1° giugno 2026 n. 17291 ord. - Paolitto, pres.; Romano, est. - Consorzio generale di Bonifica del bacino inferiore del Volturno (avv. Pignata) c. Eurostrutture s.r.l. (*Cassa con rinvio Corte giust. trib. Il grado Campania 10 giugno 2024*)

Imposte e tasse - Contributi consortili di bonifica - Presenza di un piano di classifica - Presunzione della comprensione dei fondi nel perimetro di intervento consortile - Esonero della prova da parte del Consorzio - Onere della prova a carico del consorziato.

Quando esiste un piano di classifica, approvato dalla competente autorità, il Consorzio di bonifica è esonerato dal fornire la prova di qualsiasi beneficio che il proprietario del fondo possa trarre dai servizi dal medesimo erogati, ciò in ragione della comprensione dei fondi nel perimetro d’intervento consortile e dell’avvenuta approvazione del piano di classifica, salva la prova contraria da parte del contribuente che deve essere fornita mediante dimostrazione di uno specifico fatto positivo contrario o anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo dell’assenza di qualsivoglia beneficio diretto e specifico per i fondi di proprietà del contribuente (1).

(1) Ennesimo richiamo della Suprema Corte sull’onere della prova a carico del consorziato di dimostrare, con i necessari mezzi adeguati, l’assenza di qualsivoglia beneficio diretto e specifico per i fondi di sua proprietà. Con l’ordinanza, in epigrafe, i giudici di legittimità si sono occupati di un caso, comune a tanti altri, dove un consorziato aveva ricevuto un avviso di pagamento dal Consorzio di bonifica a titolo contributivo. La C.T.R. accoglieva l’appello dell’interessato ritenendo che sussistesse a carico, invece, del Consorzio l’onere di provare l’esistenza di utilità per il fondo. A seguito di ricorso per cassazione della sentenza, la Suprema Corte ha ribadito quanto, sul tema, esiste da parte di una giurisprudenza consolidata, richiamando l’attenzione sul fatto che l’onere della prova contraria è sempre a carico del consorziato, il quale deve dimostrare, con adeguati mezzi circostanziati o mediante presunzioni, che i suoi fondi non traggano alcun beneficio dall’attività del Consorzio medesimo. Pertanto, costui è tenuto ad assolvere compiutamente all’onere di allegazione, formulando la contestazione in modo specifico ed inoltre articolando i necessari mezzi di prova. Sul punto cfr. Cass. Sez. Trib. 28 aprile 2025, n. 11115 ord., in *DeJure*; 7 aprile 2023, n. 9573, *ivi*; 8 ottobre 2014, n. 21176, in *Giust. civ. Mass.*, 2014; 6 giugno 2012, n. 9099, *ivi*, 2012, 6, 737.

*

Cass. Sez. Trib. 23 maggio 2026, n. 15897 ord. - Stalla, pres.; Socci, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Biancucci Pietro (avv. Vitello). (*Conferma Comm. trib. reg. Sicilia 4 novembre 2020*)

Imposte e tasse - Catasto - Fabbricati rurali strumentali ospitanti impianti fotovoltaici - Produzione di energia

strumentale e connessa all'attività agricola svolta sul fondo - Attribuzione categoria D/10 - Categoria D/10 - Imprenditore agricolo non proprietario ma mero utilizzatore - Ininfluenza.

In materia di catasto, l'impianto fotovoltaico insistente su un terreno agricolo e concorrente allo svolgimento dell'attività agricola - secondo la previsione dell'art. 1, comma 423, della legge n. 266 del 2005, come interpretata dalla sentenza della Corte cost. n. 66 del 2015 - deve essere classato (in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dall'art. 9, comma 3 bis, del d.l. n. 557 del 1993, conv. con modif. dalla legge n. 133 del 1994) come fabbricato rurale strumentale anche nel caso in cui l'imprenditore agricolo, individuale o collettivo, non ne sia proprietario ma mero utilizzatore (lessee) in base al contratto di locazione finanziaria (leasing), con conseguente attribuzione della categoria D/10, all'esito di procedura DOCEA, giacché la produzione di energia fotovoltaica, che deve essere sempre imputabile all'imprenditore agricolo, se normalmente impiegata con l'utilizzazione prevalente di attrezzature e risorse aziendali, costituisce attività connessa ai sensi dell'art. 2135 c.c. (1).

(1) Continua il conflitto fra l'Amministrazione finanziaria e gli operatori del comparto agricolo in merito alla classificazione catastale dei fabbricati ospitanti impianti fotovoltaici. Il *casus belli* in oggetto era attinente a taluni capannoni, di proprietà di un imprenditore agricolo, muniti di pannelli solari. Era accertato che gli immobili erano al servizio dell'attività agricola per cui era ragionevole ritenere che dovessero essere censiti nella categoria catastale propria degli strumentali rurali (D/10) e non nella categoria D/1 rappresentativa degli opifici. Fra l'altro, dalle fotografie effettuate in occasione di un sopralluogo risultava che i terreni, coltivati ad uliveto, erano già stati utilizzati a tale scopo; l'attività agricola risultava, inoltre, incrementata con la coltivazione di altre specialità, per cui sarebbe stato certamente antieconomico ritenere, a giudizio del titolare, che quei capannoni fossero stati realizzati a supporto dei pannelli fotovoltaici posto che era più ragionevole collocarli sul terreno con la realizzazione di strutture ridotte finalizzate ad ospitare i quadri di "interconnessione". Per l'Agenzia delle Entrate si trattava, nello specifico, di diversi complessi costituiti da capannoni intestati ad altrettanti parenti e realizzati simultaneamente, la qual cosa presupponeva un collegamento tra i vari terreni e quelli strumentali presenti in zona tale da suggerire la presenza di un unico complesso aziendale nel contesto in questione; da qui la riclassificazione in D/1, oggetto di contestazione. Il contenzioso che ne era seguito aveva visto la C.T.R. rigettare l'appello dell'ufficio e nel ricorso per cassazione della sentenza dei giudici di merito la Corte Suprema, richiamandosi alla giurisprudenza e a quanto affermato in altre circostanze, ha ritenuto infondate le pretese dell'Amministrazione finanziaria. Cfr. Cass. Sez. Trib. 19 novembre 2024, n. 29754 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2025; 10 luglio 2025, n. 18844 ord., *ivi*.

*

Cass. Sez. V 20 maggio 2026, n. 15243 ord. - Paolitto, pres.; Dell'Orfano, est. - Agriber Società Agricola s.r.l. (avv. Marra e Cervini) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) (*Conferma Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 9 aprile 2019*).

Imposte e tasse - Imposta di registro - Agevolazione piccola proprietà contadina - Società agricole - Operazioni immobiliari - Onere della prova - Dimostrazione esercizio esclusivo dell'attività agricola - Assenza del requisito dell'esclusività - Decadenza agevolazione - Rivendita infraquinquennale solo di taluni terreni - Irrilevanza.

In tema di imposta di registro, ai fini dell'agevolazione prevista per le società agricole dall'art. 2, commi 1 e 2, d.lgs. n. 99 del 2004, lo svolgimento in modo esclusivo delle attività elencate nell'art. 2135 c.c. deve essere effettivo e non formale, considerata la ratio di tale norma di incentivare le società che realmente svolgono in tal modo tali attività e quelle ad esse connesse; pertanto, il contribuente deve fornire la prova rigorosa della sussistenza delle condizioni previste dall'indicata norma codicistica e, in particolare, di condurre i terreni stessi e che su questi persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, non essendo sufficiente la costituzione di una società semplice diretta alla coltivazione del fondo, in quanto è necessario provare l'effettivo esercizio dell'impresa (1).

(1) La Suprema Corte interviene su una questione già affrontata ribadendo il principio di diritto di cui sopra. Nel caso di specie una Società agricola si era vista revocare le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina con rettifica dell'imposta di registro. Sia la Commissione tributaria provinciale che la Commissione tributaria regionale avevano confermato la legittimità dell'operato dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo che la contribuente avesse posto in essere operazioni immobiliari incompatibili con l'esercizio dell'attività agricola, con la conseguenza che il suo reddito non poteva ritenersi derivante esclusivamente dall'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c. Ad ulteriore conferma del mancato rispetto del requisito dell'esclusività, deponeva lo statuto della società contribuente laddove era previsto che essa potesse, altresì, svolgere «nei limiti della legislazione vigente ed in via secondaria e strumentale ai fini del raggiungimento del suddetto oggetto sociale, anche l'attività di acquisto, vendita, permuta, locazione, comodato, gestione (per conto proprio e non di terzi), valorizzazione, costruzione e ristrutturazione di beni immobili accanto all'oggetto esclusivo dell'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 2135, comma 1, c.c. e delle attività connesse», e che la contribuente era infine venuta meno all'onere probatorio, sulla stessa gravante, a norma dell'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99/2004, di esercitare in concreto ed in via esclusiva le attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., attraverso la dimostrazione di aver integralmente ricavato il proprio reddito, nel periodo in esame, unicamente da attività agricole. Relativamente a tale aspetto, la Corte di legittimità ha rilevato che, nel caso di specie, i giudici di merito avevano avallato correttamente l'atto impugnato, rigettando il ricorso della Società agricola, visto che era mancata la prova di «esercitare in concreto attività agricola in via esclusiva». Altro punto di contestazione riguardava la rivendita, da parte della contribuente, prima dei cinque anni, di una parte dei terreni acquistati sostenendo, che l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto applicare l'aliquota agevolata prevista dalla nota I, art. 1 Tariffa, parte I, d.p.r. n. 131/1986 (8 per cento) limitatamente alla quota parte venduta con l'atto notarile e non all'intero valore dei terreni acquistati con gli atti ai quali era stata applicata l'agevolazione fiscale in oggetto. Anche su tale motivo di contestazione, la Corte ha rilevato che era ad escludere la sussistenza dei presupposti dell'agevolazione poiché era sufficiente il mancato esercizio esclusivo dell'attività agricola. Cfr. Cass. Sez. Trib. 3 maggio 2023, n. 11583 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2013.

Cass. Sez. Trib. 19 maggio 2026, n. 14932 ord. - Politto, pres.; Massafra, est. - De.Ro. (avv. Chierroni) c. Comune Di Calenzano. (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Firenze 16 aprile 2021)

Imposte e tasse - IMU/ICI - Terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina - Esenzione ex art. 7, comma 1, lett. h) del d.lgs. n. 504/1992 - Compete anche per le annualità pregresse all'anno 2016 - Irrilevante la disposizione dell'art. 1, comma 13, legge n. 208/2015.

In tema di imposta municipale propria, l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. h), d.lgs. n. 504/1992, per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15, legge n. 984/1977, deve essere riconosciuta, anche per le annualità d'imposta anteriori al 2016 (nella specie, 2012 e 2013), sulla base dei criteri di individuazione contenuti nella circolare n. 9/1993 del Ministero delle finanze, ancorché la successiva disposizione dell'art. 1, comma 13, legge n. 208/2015, che ha attribuito rilevanza legale a tali criteri, non abbia efficacia retroattiva. Ed infatti, la circolare si raccorda coerentemente con la disciplina primaria di riferimento e, non introducendo elementi innovativi o restrittivi rispetto ad essa, conserva, anche per il periodo antecedente alla sua espressa recezione normativa, valore presuntivo e può essere utilizzata quale parametro interpretativo e applicativo della norma di esenzione (1).

(1) Come noto, l'art. 7, comma 1, lett. h), del d.lgs. n. 504/1992 prevedeva, ai fini ICI, l'esenzione dall'imposta per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge n. 984/1977. Per individuare i terreni agevolati si faceva riferimento all'ubicazione nel territorio dei Comuni di cui all'elenco allegato alla circolare del Ministero delle finanze (Dipartimento entrate fiscalità locale) del 14 giugno 1993, n. 9. La controversia, oggetto dell'ordinanza, in epigrafe, riguarda questa norma e la sua evoluzione nel tempo. Nei fatti, il Comune rivendicava l'IMU, per gli anni 2012/2013, dal titolare di alcuni terreni ricadenti in zona montana. Avverso gli avvisi di accertamento, il contribuente presentava ricorso alla C.T.P. che lo accoglieva ritenendo essere i suddetti terreni esenti da tributo ai sensi degli artt. 2, lett. c), e 7, comma 1, lett. h) del d.lgs. n. 504 del 1992, indipendentemente dalla conduzione diretta da parte del contribuente. La decisione era appellata dal Comune asserendo che difettava, nello specifico, la conduzione diretta del proprietario e che l'inclusione nel citato allegato della circolare del MEF n. 9/E del 1993 non era sufficiente a giustificare l'esenzione, per quanto stabilito dall'art. 1, comma 13, della legge n. 208 del 2015. La C.T.R., accogliendo l'appello dell'ente, osservava che, sebbene una circolare ministeriale, in quanto atto amministrativo privo di efficacia normativa, non possa costituire il fondamento di una decisione giurisdizionale, essendo il giudice tenuto ad applicare esclusivamente la legge, il legislatore, con l'art. 1, comma 13, della legge n. 208/2015 (tuttora vigente), ha stabilito che, a decorrere dal 2016, l'esenzione IMU prevista dall'art. 7, comma 1, lett. h), del d.lgs. n. 504/1992 fosse riconosciuta secondo i criteri individuati dalla circolare ministeriale. Ne consegue che tali criteri hanno assunto rilevanza normativa soltanto dal 2016 e non potevano, pertanto, trovare applicazione con riferimento agli anni d'imposta precedenti, quali quelli oggetto di causa (2012 e 2013). Il problema che si poneva era, quindi, quello di cosa dovesse intendersi per terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge n. 984/1977 negli anni oggetto di accertamento, prima cioè che la circolare fosse esplicitamente considerata dal legislatore come strumento idoneo per individuare i terreni soggetti ad esenzione. La Suprema Corte evidenzia, nel merito, come nel corso degli anni si siano susseguite diverse disposizioni che hanno disciplinato l'esenzione in questione e che hanno avuto vigenza limitata nel tempo fino a quando, con la suddetta legge n. 208/2015, l'esenzione in parola è stata riconosciuta «sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993». Posto, questo, i giudici di legittimità hanno rilevato che la disposizione non poteva avere effetto retroattivo, ma escluderne la rilevanza ai fini dell'individuazione dei terreni esenti era erroneo. I criteri contenuti nella suddetta circolare avevano, infatti, valore presuntivo. La circolare, in quanto espressamente adottata in attuazione dell'art. 7, si raccordava coerentemente con la disciplina primaria di riferimento. Ne consegue che le delimitazioni territoriali in essa previste, non introducendo elementi innovativi o restrittivi, potevano essere utilizzati quali parametri interpretativi e applicativi della norma di legge. Difatti, anche per il passato, e prima che la disposizione normativa ne consolidasse l'applicazione, trovava applicazione la citata circolare le cui indicazioni venivano desunte sulla base di fattori quali, ad esempio, la ricognizione di aree delimitate come montane. La C.T.R. aveva quindi disatteso tutto questo per cui andava accolto il ricorso del contribuente. Sul punto v. Corte cost. 2 febbraio 2018, n. 17, in www.osservatorioagromafie.it.