

Il terreno agricolo utilizzato per costruirvi un fabbricato rurale diventa area edificabile

Cass. Sez. V Civ. 28 dicembre 2016, n. [27096](#) - Schirò, pres.; Solaini, est.; Zeno, P.M. (conf.) - Comune di Bassano del Grappa (avv. Coen ed a.) c. Italceramica s.r.l. (avv. Marzi). (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Venezia 24 febbraio 2010)

In tema di ICI, nel periodo in cui il terreno agricolo sia distolto dall'esercizio delle attività previste dall'art. 2135 c.c., poiché su di esso sono in corso opere di costruzione, demolizione, ricostruzione o esecuzione di lavori di recupero edilizio, la base imponibile è costituita, giusta l'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992, dal valore dell'area utilizzata a tale scopo, la quale, per tale motivo, è considerata fabbricabile, indipendentemente dal fatto che lo sia, o non, in base agli strumenti urbanistici, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, venendo meno la ragione agevolativa della natura agricola, connessa ai rischi di tale attività.

(Omissis)

FATTO

La controversia concerne l'impugnazione, da parte della società contribuente, degli avvisi d'accertamento per il pagamento dell'ICI per gli anni dal 2001 al 2005 afferente un'area oggetto d'edificazione di un fabbricato residenziale-rurale a servizio del fondo agricolo di proprietà della predetta società e condotto in affitto da un'azienda agricola con la veste giuridica della società semplice.

La C.T.P. accoglieva le ragioni della contribuente e la C.T.R. rigettando l'appello del comune di Bassano del Grappa, confermava la sentenza di primo grado.

Avverso quest'ultima sentenza, l'ente locale ha proposto ricorso davanti a questa Corte di cassazione, sulla base di due motivi, al quale ha resistito la società contribuente con controricorso e ricorso incidentale (sulla base di due motivi), al quale, a sua volta, ha resistito la ricorrente principale con controricorso e ricorso incidentale condizionato.

DIRITTO

Con il primo motivo di ricorso, il comune ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di norme di diritto, in particolare, del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2 e art. 5, comma 6 in quanto, nonostante l'eventuale natura agricola del terreno, ai sensi delle norme di cui alla rubrica, in caso di utilizzo a fini edificatori di un'area, questa deve considerarsi fabbricabile, anche in deroga a quanto stabilito dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2.

Il motivo è fondato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in tema di ICI, in caso di utilizzo edificatorio di un'area, la base imponibile è costituita dal valore dell'area utilizzata a tale scopo, trovando applicazione il d.lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 6 in quanto il meccanismo impositivo individuato dal legislatore non considera ai fini ICI il fabbricato in corso di ristrutturazione, ma l'area su cui lo stesso insiste, che per tale motivo ridiventa fabbricabile «*ab origine*», fino a quando la ristrutturazione dell'immobile non sia stata completata (Cass. n. 10082/2014). Anche l'ufficio, in un documento di prassi ha chiarito che durante il periodo della effettiva utilizzazione edificatoria, il suolo interessato deve, comunque, essere considerato area fabbricabile, indipendentemente dal fatto che sia tale o meno in base agli strumenti urbanistici (Risoluzione ministeriale n. 209 del 17.10.1997). Pertanto, la *ratio legis* milita nel senso che laddove il terreno agricolo sia distolto dall'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c., poiché su di esso sono in corso opere di costruzione, demolizione, ricostruzione o esecuzione di lavori di recupero edilizio, la base imponibile ai fini ICI non potrà più essere calcolata ai sensi del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 7 ma, ai sensi del medesimo art. 5, comma 6, d.lgs. n. 504 cit. come area fabbricabile, proprio per il venir meno della ragione agevolativa della natura agricola del terreno, connessa con i rischi inerenti all'esercizio di tale attività. La presente vicenda non solo può essere sussunta sotto la fattispecie normativa astratta appena richiamata, ma si arricchisce della peculiarità, evidenziata dalla documentazione allegata dalle parti al fascicolo del presente giudizio, secondo la quale la costruzione erigenda (negli anni in contestazione) non è risultata conforme al progetto originario che la individuava come fabbricato rurale, in virtù della denuncia di difformità e la conseguente domanda di permesso di costruire in sanatoria richiesta dalla società contribuente, per il quale l'utilizzo edificatorio dell'area si era realizzato a fini, almeno in parte residenziali (vedi, quanto dedotto e allegato dal comune ricorrente e non contrastato dalla società contribuente). Infatti, gli avvisi d'accertamento oggetto d'impugnazione fondano il presupposto della ripresa a tassazione proprio sul presupposto della non conformità della costruzione in itinere con quanto oggetto di concessione (v. avvisi d'accertamento, riportati per stralcio alla pagina 18 del ricorso e allegati sub 3 del fascicolo di parte ricorrente). Era, in buona sostanza, onere della società contribuente documentare che i requisiti di ruralità dell'immobile, nonostante l'autodichiarata difformità non fossero andati perduti.

Con il secondo motivo di censura, il comune ricorrente denuncia il vizio di omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto i giudici d'appello, avrebbero ritenuto apoditticamente, senza alcuna motivazione plausibile, che il fabbricato in corso di costruzione, una volta ultimato sarebbe stato assoggettato ad ICI sulla base della rendita dominicale del terreno agricolo su cui insisteva, riconoscendogli, quindi, quei requisiti di ruralità, di cui al d.l. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis convertito nella legge n. 133 del 1994 e successive modificazioni prima ancora che lo stesso fosse ultimato, ed in presenza delle difformità evidenziate del medesimo immobile in corso di costruzione, rispetto a quello oggetto di concessione.

Anche tale censura si appalesa fondata, non avendo i giudici d'appello preso alcuna posizione, su tutta la documentazione attestante la difformità dell'immobile rispetto alla concessione rilasciata dal comune di Bassano del Grappa e alla luce del fatto che la società proprietaria dei terreni, non esercitava sugli stessi alcuna attività agricola mentre l'azienda agricola affittuaria aveva iniziato a condurre i terreni in locazione in virtù di contratto d'affitto stipulato solo in data 11 novembre 2005 (deduzioni contenute alla p. 22 del ricorso e non contrastate dalla contribuente); infatti, sul punto, la C.T.R. ha laconicamente affermato «(...) la Commissione ritiene il ricorso iniziale fondato e non condivisibili le argomentazioni dell'appellante a partire dalla carenza di motivazione della sentenza di primo grado, considerato che i giudici, seppur sinteticamente, hanno poggiano le proprie valutazioni sulla applicazione del citato d.lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 6.».

Il ricorso principale merita, pertanto, accoglimento, con annullamento sul punto della sentenza impugnata.

I controricorrenti hanno riproposto, con ricorso incidentale condizionato, sia la questione della mancata applicazione dell'istituto della continuazione e, quindi, del cumulo giuridico, relativamente a più violazioni della stessa norma di legge con un'unica condotta, sia della mancata considerazione di quanto, comunque, versato, a titolo d'ICI per le annate in contestazione. Trova applicazione al riguardo il principio giurisprudenziale secondo cui per le domande o eccezioni non esaminate non è ammissibile neppure il ricorso incidentale condizionato, in quanto sul punto non è stata pronunciata alcuna decisione, sicché l'eventuale accoglimento del ricorso principale comporta pur sempre la possibilità di riesame nel giudizio di rinvio di dette domande o eccezioni (Cass. 2006/1691; 2011/4929, 2012/8817, 2010/12728).

Pertanto, in accoglimento del ricorso, la sentenza va cassata e rinviata nuovamente alla Commissione tributaria regionale del Veneto, in diversa composizione, che si pronuncerà sul merito applicando i principi sopra enunciati e provvederà anche a regolare le spese della presente fase di legittimità.

(Omissis)

Il terreno agricolo utilizzato per costruirvi un fabbricato rurale diventa area edificabile

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 2, comma 1, lett. *b*) del d.lgs. n. 504/1992, in materia di ICI, per area fabbricabile si intendeva «l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità».

Non erano comunque considerati fabbricabili i terreni, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e imprenditori agricoli, sui quali persisteva l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.

Il successivo art. 5, comma 5, disponeva che il valore delle aree fabbricabili era costituito da quello venale in comune commercio alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione mentre il comma 6 stabiliva che in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato ovvero di interventi di recupero edilizio, la base imponibile era costituita dal valore dell'area stessa, la quale era considerata fabbricabile fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione.

L'ICI è stata in vigore fino al 2011 quando è subentrata l'imposta municipale propria (IMU) che ha confermato le suddette disposizioni¹ ribadendo che «non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali» e che l'area utilizzata per scopi edificatori è considerata fabbricabile fino al completamento delle relative opere².

Parimenti la tassa sui servizi indivisibili (TASI), rinviando alla normativa IMU, esenta dal tributo i terreni posseduti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99 del 2004, iscritti alla previdenza agricola e condotti dagli stessi soggetti, sui quali persiste l'esercizio delle attività agricole³.

Da quanto sopra discende che il terreno agricolo utilizzato per la realizzazione di un fabbricato rurale è da ritenersi «edificabile» fino a quando la costruzione non è ultimata (ovvero utilizzata), cioè fino al momento in cui quest'ultima esiste fisicamente.

Tale puntualizzazione è contenuta nella sentenza n. 27096/2016, in epigrafe, con la quale la Cassazione ha affermato che la *ratio legis* opera «nel senso che laddove il terreno agricolo sia distolto dall'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c., poiché su di esso sono in corso opere di costruzione, demolizione, ricostruzione o esecuzione di lavori di recupero edilizio, la base imponibile ai fini ICI non potrà più essere calcolata ai sensi del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 7, ma, ai sensi del medesimo art. 5, comma 6, d.lgs. n. 504 cit. come area fabbricabile, proprio per il venir meno della ragione agevolativa della natura agricola del terreno, connessa con i rischi inerenti all'esercizio di tale attività».

Il chiarimento assume particolare rilevanza poiché per anni, in assenza di prassi amministrativa, si è dibattuto sulla questione posto che i dubbi riguardavano la realizzazione, nello specifico, di una «pertinenza del fondo», quale appunto un fabbricato rurale in possesso dei requisiti previsti dall'art. 9, commi 3 e 3 *bis* del d.l. n. 557/1993, che una volta completato, sarebbe stato (ed è) comunque esente da imposizione fiscale.

¹ Art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011.

² Agenzia delle Entrate, circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012.

³ Art. 1, comma 669, della legge n. 147/2013, come modificato dall'art. 2, lett. *f*) del d.l. n. 16/2014.

A tale riguardo va rilevato che sia l'Amministrazione finanziaria⁴ che la giurisprudenza della Cassazione⁵ sono, da sempre, concordi nel ritenere che il reddito attribuito al fabbricato rurale deve intendersi come un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio e che il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite⁶.

La costruzione di un fabbricato rurale è deputata, fra l'altro, ad accrescere la produttività del fondo, già destinato ad attività agricola, secondo un consolidato orientamento della Suprema Corte per cui «la pertinenza agraria costituisce una particolare *species* della pertinenza civile, atteso che, pur trovando comunque un referente normativo nell'[art. 817](#) c.c., essa si qualifica per essere funzionalmente destinata ad accrescere la produttività di un fondo, già destinato ad attività agricola, di talché, in definitiva, comprende tutto ciò, e solo ciò, che risulti idoneo a un ampio e razionale sfruttamento del terreno»⁷.

Certamente, il riconoscimento della «ruralità» è subordinato all'avvenuto accatastamento (all'urbano) del fabbricato il quale è censito con attribuzione di categoria e rendita⁸; riconoscimento che, attualmente, avviene a seguito di richiesta della parte interessata, previa domanda presentata all'ufficio provinciale delle Entrate-Territorio che provvede ad inserire negli atti del catasto, dopo aver accertato la sussistenza dei requisiti di legge, l'apposita «annotazione»⁹.

In tal modo è possibile evitare eventuali accertamenti in quanto non sussiste più a carico dell'interessato «l'onere di provare» la sussistenza della «ruralità», atteso che questa è «certificata» direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

Oltre alla rispondenza dei limiti imposti dalla normativa di riferimento, validi ai fini fiscali (ad esempio, il terreno cui la casa di abitazione è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 mq.; limite che scende a 3.000 mq. quando sono praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva)¹⁰, è necessario che l'opera sia conforme anche ai requisiti progettuali, in sintonia con la concessione comunale.

Nel caso esaminato dalla Cassazione, una società non esercente attività agricola, aveva concesso in affitto dei terreni di sua proprietà ad una azienda agricola che aveva cominciato a condurli sulla base di un contratto di fine anno 2005. La società aveva richiesto, in precedenza, di potervi costruire un fabbricato rurale di tipo «residenziale» (si presume ad uso abitativo), asservito al fondo, per la cui realizzazione era stata rilasciata apposita concessione edilizia.

Il Comune notificava avvisi di accertamento, per gli anni dal 2001 al 2005, con i quali era richiesto il pagamento dell'ICI relativa all'area edificabile utilizzata per la realizzazione dello stesso fabbricato; avvisi d'accertamento che fondavano il loro presupposto non solo sul fatto che, ancorché agricola, l'area utilizzata per fini edificatori suffragava la violazione degli artt. 2 e 5, comma 6, del d.lgs. n. 504/1992 per cui la medesima era da ritenersi edificabile, ma anche perché la costruzione, in corso d'opera, non era conforme con quanto previsto dalla concessione (si presume che vi sia stata una variazione di destinazione d'uso da residenziale a strumentale).

Nel successivo ricorso la C.T.P. accoglieva le ragioni della contribuente e la C.T.R., rigettando l'appello del Comune, confermava la sentenza di primo grado giustificando la decisione sulla mera considerazione che il fabbricato in corso di costruzione, una volta ultimato, sarebbe stato assoggettato ad ICI sulla base della rendita dominicale del terreno agricolo sul quale insisteva, riconoscendogli, anticipatamente, quei

⁴ Agenzia delle Entrate, circolare n. 50/E del 20 marzo 2000.

⁵ Cass. Sez. V Civ. 12 maggio 2008, n. 11790, in *Guida al diritto*, 2008, 34, 83 (s.m.).

⁶ L'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 504/92 prevedeva per i terreni agricoli, posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli, una franchigia di euro 25.822,84 (lire 50 milioni), e delle riduzioni dall'imposta, per la parte eccedente l'importo della franchigia e fino a euro 129.114,22.

⁷ Cass. Sez. V Civ. 8 febbraio 2016, n. 2372, in questa Riv., 2016, 6, con nota di L. CENICOLA.

⁸ I fabbricati in corso d'opera sono accatastati provvisoriamente nelle categoria F3 (in corso di costruzione) o F4 (in corso di definizione) senza attribuzione di rendita, come previsto dalla circolare 4/T del 2009 dell'Agenzia delle Entrate (*ex* Territorio).

⁹ D.m. 26 luglio 2012.

¹⁰ Art. 9, comma 3, lett. d) del d.l. n. 557/1993.

requisiti di ruralità, di cui all'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993¹¹. Presumibilmente, il ragionamento dei giudici si basava proprio sulla previsione che l'opera, una volta completata, sarebbe diventata comunque una «pertinenza» del fondo e, quindi, esente da qualsiasi imposizione fiscale.

Nel ricorso per Cassazione, i giudici di legittimità, accogliendo il ricorso del Comune, hanno sottolineato, altresì, che la normativa in materia di ICI non considera il fabbricato in corso di ristrutturazione, ma l'area su cui lo stesso insiste (che per tale motivo ridiventa fabbricabile *ab origine*, fino a quando la ristrutturazione dell'immobile non sia stata completata), rilevando che nella fattispecie esaminata, tuttavia:

- la titolarità della costruzione e del relativo terreno era in capo ad un soggetto non dedito all'attività agricola che aveva affittato il complesso ad un'azienda agricola ai fini della relativa conduzione;
- la costruzione erigenda (negli anni in contestazione) non è risultata conforme al progetto originario che la individuava come fabbricato rurale, in virtù della denuncia di difformità e la conseguente domanda di permesso di costruire in sanatoria richiesta dalla società contribuente;
- la società contribuente aveva quanto meno l'onere di provare che i requisiti di ruralità dell'immobile, nonostante l'autodichiarata difformità, non erano stati disattesi;
- la C.T.R. avrebbe ritenuto apoditticamente, senza alcuna motivazione plausibile, riconosciuto la ruralità dell'immobile prima ancora che lo stesso fosse ultimato.

Tralasciando le valutazioni del caso di specie, condivisibili in relazione ai fatti, rimane il principio, affermato dalla Suprema Corte, che qualora il terreno agricolo è distolto dall'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c.¹², in quanto su di esso sono in corso opere di costruzione, demolizione, ricostruzione o esecuzione di lavori di recupero edilizio, deve essere considerato come «area fabbricabile», per il venir meno della ragione agevolativa della natura agricola del terreno, connessa con i rischi inerenti all'esercizio di tale attività.

Un assoggettamento temporaneo, quindi, al tributo locale corrispondente all'effettiva utilizzazione edificatoria dell'area.

A tale riguardo deve ritenersi che la superficie soggetta ad imposizione sia coincidente con la porzione di terreno interessata dai suddetti interventi la qual cosa dovrebbe poi comportare la rideterminazione dei redditi fondiari del terreno agricolo calcolati al netto di quella parte di fondo sottratta alle attività di cui all'art. 2135 c.c.; questo anche per quantificare il valore di mercato da attribuire, in misura proporzionale, all'area «edificabile»¹³.

Come anticipato, l'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504/1992 chiariva in proposito che la base imponibile dell'area edificabile era costituita da valore «venale in comune commercio, al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche»¹⁴.

¹¹ La sentenza n. 27096 del 2016 fa riferimento all'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 per cui si presume che il fabbricato sia stato oggetto di una variazione di destinazione d'uso, in corso d'opera, da «residenziale» a «strumentale».

¹² Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. *o*) del d.lgs. n. 504/1992 per terreno agricolo si intendeva il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile.

¹³ Cass. Sez. V Civ. 14 ottobre 2009, n. 21764, in questa Riv., 2011, 1, 62, con nota di CENICOLA: non è vincolante per il contribuente che deve pagare l'ICI il valore di mercato stabilito dal Comune sulle aree fabbricabili potendo il proprietario fornire la prova di un valore più basso.

¹⁴ Cassazione, SS.UU., sentenza 25560 del 28 settembre 2006, Giust. Civ. Mass. 2006, 11, Diritto & Giustizia 2007 sul concetto di valore in comune commercio dell'area fabbricabile è stato affermato che «l'aspettativa di edificabilità di un suolo non comporta ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; comporta soltanto l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli» (...) «In definitiva, la equiparazione legislativa di tutte le aree che non possono considerarsi "non edificabili", non significa che queste abbiano tutte lo stesso valore. Con la perdita dell'inedificabilità di un suolo (cui normalmente, ma non necessariamente, si accompagna un incremento di valore) si apre soltanto la porta alla valutabilità in concreto dello stesso. È evidente che, in sede di valutazione, la minore o maggiore attualità e potenzialità della edificabilità dovrà essere considerata ai fini di una corretta valutazione del valore venale delle stesse, ai sensi dell'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n.504/1992».

Criterio confermato anche ai fini IMU per cui il contribuente deve tener conto ed attenersi agli elementi individuati dalla norma citata per stabilire il valore dell'area.

Luigi Cenicola