

Esclusa la valutazione autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono

Cass. Sez. Trib. 9 marzo 2018, n. 5749 ord. - Di Iasi, pres.; Zoso, est. - R.E. (avv. Petretti) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Genova 17 dicembre 2012)

Il carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonché delle relative pertinenze, dal quale deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono, dipende, ai sensi dell'art. 39, d.p.r. n. 917/1986 (ora art. 42) e dall'art. 9, d.l. n. 557/1993, dalla sussistenza di due condizioni, l'una di tipo soggettivo, afferente alla persona dell'utilizzatore del fabbricato, che deve essere addetto alla coltivazione della terra o alle altre attività specificate dalla norma, e l'altra di tipo oggettivo, riguardante l'immobile, che deve essere strumentale all'esercizio di quelle attività e, dunque, presentare le caratteristiche coerenti con quelle esigenze.

(Omissis)

FATTO

1. A seguito di sentenza n. 330 pronunciata il 17.1.2008 R.E. diveniva proprietario per usucapione di alcuni immobili siti in (omissis) consistenti in terreni e fabbricato rurale iscritti al catasto terreni ed in un magazzino iscritto al catasto urbano. Il contribuente dichiarava, ai fini della registrazione, il valore di Euro 5.000,00 per i beni iscritti al catasto terreni e di Euro 35.102,00 per il bene iscritto al catasto urbano. L'Agenzia delle Entrate rettificava il valore dichiarato elevando quello relativo al magazzino iscritto al catasto fabbricati ad Euro 51.000,00 e quello relativo ai beni iscritti al catasto terreni ad Euro 95.000, precisando che il fabbricato rurale veniva stimato in Euro 42.000,00 ed il terreno in Euro 53.000,00. Proponeva ricorso il contribuente e la commissione tributaria provinciale di Genova lo accoglieva parzialmente riducendo ad Euro 18.000 il valore dei terreni accertato dall'Ufficio in Euro 53.000,00 e confermando nel resto. Proposto appello da parte del contribuente ed appello incidentale da parte dell'Ufficio, la C.T.R. della Liguria, in accoglimento dell'appello incidentale, confermava l'avviso di accertamento.

2. Avverso la sentenza della C.T.R. propone ricorso per cassazione il contribuente svolgendo due motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio con controricorso.

3. Con il primo motivo il ricorrente deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 in relazione al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 52, della legge n. 266 del 2005, art. 1, commi 497 e 498, e d.l. n. 79 del 1988, art. 12. Sostiene che l'esclusione del criterio della valutazione automatica di cui al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 52 per i fabbricati diversi da quelli abitativi opera solo con riguardo ai trasferimenti che avvengono per atto di notaio e non nel caso in cui sia pronunciata sentenza dichiarativa dell'intervenuto acquisto per usucapione, dovendosi ritenere che, in tal caso, sia applicabile il criterio della valutazione automatica con riguardo anche ad immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo.

3. Con il secondo motivo deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al r.d. n. 1572 del 1931, art. 16 nonché omessa motivazione in relazione a un punto controverso e decisivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Sostiene che la C.T.R. ha confermato l'atto impositivo benché l'Agenzia delle Entrate avesse valutato il fabbricato rurale distintamente dal terreno agricolo cui ineriva laddove, invece, il reddito dominicale dei terreni esprime il valore complessivo anche dei fabbricati e non è rettificabile qualora non sia inferiore alla rendita catastale degli stessi moltiplicata per determinati coefficienti.

DIRITTO

1. Il primo motivo è infondato. Invero la nota 2 bis dell'art. 8 della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 prevede che i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti all'imposta secondo l'art. 1 della Tariffa che disciplina, tra l'altro, gli atti traslativi della proprietà dei beni stessi. Ne deriva che la base imponibile dei beni che costituiscono oggetto della sentenza di usucapione va determinata secondo le regole stabilite per gli atti traslativi, con conseguente applicazione della norma di cui al d.p.r. n. 131 del 1986, art. 52, comma 5 bis, che prevede che il criterio della valutazione automatica operi solo per i fabbricati ad uso abitativo.

2. Il secondo motivo è fondato. Invero dal carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonché delle relative pertinenze, deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono. Nel caso che occupa l'Ufficio ha proceduto alla valutazione autonoma del fabbricato sulla base del fatto che esso risultava ubicato in zona densamente abitata con destinazione «A/1 zone ed edifici di particolare pregio» laddove tale circostanza non assume rilievo alcuno. Va considerato che il carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonché delle relative pertinenze, dal quale deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno

cui i fabbricati accedono, dipende, ai sensi del d.p.r. n. 600 del 1973, art. 39 (ora d.p.r. n. 917 del 1986, art. 42) e del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 19 convertito nella legge 26 febbraio 1994, n. 133, dalla sussistenza di due condizioni, l'una di tipo soggettivo, afferente alla persona dell'utilizzatore del fabbricato, che deve essere addetto alla coltivazione della terra o alle altre attività specificate dalla norma, e l'altra di tipo oggettivo, riguardante l'immobile, che deve essere strumentale all'esercizio di quelle attività e, dunque, presentare le caratteristiche coerenti con quelle esigenze (Cass. n. 21363 del 30 novembre 2012; Cass. n. 28685 del 23 dicembre 2005). Solo qualora l'Ufficio avesse contestato l'insussistenza dei presupposti soggettivo ed oggettivo testé indicati avrebbe potuto ipotizzarsi l'attribuzione di una rendita catastale autonoma del fabbricato rispetto a quella del terreno.

3. Va, dunque, accolto il secondo motivo e rigettato il primo. L'impugnata decisione va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria in diversa composizione che, adeguandosi ai principi esposti, procederà alla determinazione del valore del compendio tenuto conto dell'area di sedime del fabbricato rurale e deciderà anche sulle spese di questo giudizio di legittimità.

(Omissis)

Esclusa la valutazione autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono

Ai sensi dell'art. 51 del d.p.r. n. 131/1986 (Testo Unico imposta di registro - T.U.R.) il valore dei beni e dei diritti è quello dichiarato dalle parti nell'atto ovvero il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto.

Nel caso di beni immobili o diritti reali immobiliari, come anche per gli atti aventi ad oggetto aziende o diritti reali su di esse, il valore è quello «venale» in comune commercio.

In sede di eventuale rettifica, l'Ufficio controlla il valore dichiarato dalle parti avendo distintamente riguardo:

- ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni;
- al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari;
- ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni (ad esempio: ubicazione, tipo e stato dell'immobile compravenduto, valori medi della zona per immobili simili).

Nessuno di tali criteri ha prevalenza sugli altri nel senso che, secondo la giurisprudenza¹, sono da ritenersi del tutto «*pari ordinati*» per cui l'Amministrazione finanziaria applica quello che ritiene più consono alla circostanza.

In riferimento al criterio comparativo, la Cassazione ha, in particolare, rilevato «*che la circostanza secondo cui deve aversi riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni, non implica l'immodificabilità del valore risultante da detti atti, ma si limita ad indicare un parametro certo di confronto, in base al quale l'Ufficio deve determinare il valore del bene in comune commercio*»².

Se, pertanto, quest'ultimo ritiene che gli immobili ceduti hanno un valore venale superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito provvede, ai sensi del successivo art. 52 del T.U.R., alla rettifica e alla relativa liquidazione della maggiore imposta sulla base dei criteri fissati dal citato art. 51, comma 3, avendo appunto «*riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto o a quella in cui se ne produce l'effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni*»³.

Va fatto presente che fino all'anno 2005 la base imponibile degli immobili oggetto di trasferimento era calcolata, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, mediante l'applicazione del cosiddetto criterio di «valutazione automatica»; criterio previsto dall'art. 52, comma 4, del d.p.r. n. 131/1986 che impediva di fatto ogni attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria in quanto formulato su base «catastale o tabellare»⁴.

¹ Cass. Sez. Trib. 24 febbraio 2006, n. 4221, in *Giust. civ. Mass.*, 2006.

² Cass. Sez. Trib. 23 febbraio 2011, n. 4363, in *Giust. civ. Mass.*, 2011.

³ Cass. Sez. Trib. 15 maggio 2015, n. 9956, in *Banche dati DeJure*.

⁴ L'art. 52, comma 4, del d.p.r. n. 131/1986 dispone che «Non possono essere sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarata in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né il valore della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base».

Ad ogni buon conto, tale criterio rappresentava comunque una deroga ai principi di carattere generale definiti dagli artt. 43 e 51, comma 2, del T.U.R. i quali, in sintesi, dispongono che:

- per i contratti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali, la base imponibile è costituita dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto;
- per gli atti che hanno per oggetto beni immobili il valore è rappresentato da quello venale in comune commercio;
- se il valore venale è superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito, l'Ufficio provvede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta con i relativi interessi e sanzioni.

Sull'argomento la Suprema Corte ha chiarito che il comma 4 dell'art. 52 del d.p.r. n. 131/1986 «*non attribuisce al contribuente il diritto di ottenere, in ogni caso, la determinazione della base imponibile tramite il meccanismo di calcolo di cui al combinato disposto degli articoli 51 e 52, d.p.r. n. 131/1986, atteso che la norma sopra citata non ha inteso individuare, per gli immobili, una base imponibile diversa dal valore venale del bene, ma ha introdotto, per converso – al fine di ridurre le controversie tra Amministrazione finanziaria e contribuenti – una mera preclusione al potere di accertamento dell'Amministrazione stessa qualora nell'atto venga indicato almeno un valore non inferiore a quello ottenibile con il procedimento di valutazione cosiddetto automatico*»⁵.

La differenza fra il sistema catastale e quello basato sul valore di mercato riguarda non solo la diversa tassazione dell'atto di compravendita, in relazione alle distinte aliquote dell'imposta di registro⁶, ma coinvolge soprattutto il potere di accertamento dell'Ufficio.

Il meccanismo della valutazione automatica non è stato del tutto sostituito ma limitato alle sole cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze effettuate a favore di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali: in particolare trova riscontro in sede di acquisto della «prima casa»

Infatti, con il comma 5 *bis*, introdotto dall'art. 35, comma 23 *ter*, del d.l. n. 223/2006, è stabilito che le disposizioni inerenti il criterio di valutazione automatica o «catastale», previste dai commi 4 e 5 dello stesso art. 52, non si applicano alle cessioni di beni immobili e relative pertinenze diverse da quelle disciplinate dall'art. 1, comma 497, della legge n. 266/2005 che hanno come oggetto case di abitazione e relative pertinenze tra privati che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione.

In sostanza, per i trasferimenti di beni immobili diversi dalle case di abitazione e relative pertinenze, (terreni, opifici, fabbricati strumentali *ex rurali* etc.) la base imponibile è determinata mediante i valori di mercato per cui, in questi casi, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate possono procedere ad accertamento; accertamento che in precedenza era, invece, precluso in quanto l'applicazione generalizzata del meccanismo della cosiddetta valutazione automatica, con esclusione per le aree fabbricabili, impediva di fatto ogni attività in tal senso quando il valore degli immobili era determinato su base catastale.

Al fine di chiarire la portata delle novità riguardanti l'ambito oggettivo di applicazione del criterio di valutazione automatica nonché i nuovi poteri degli uffici in materia di accertamento ai fini delle imposte sulle compravendite immobiliari, l'Agenzia delle Entrate⁷ ha riassunto gli aspetti fondamentali di seguito evidenziati:

- dal 1° gennaio 2006, data di entrata in vigore della legge n. 266 del 2005, per i trasferimenti di beni immobili (compravendite) ad uso abitativo e relative pertinenze che avvengono tra soggetti privati, cioè persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, continuano ad essere sottoposti al criterio di valutazione automatica di cui all'art. 52, commi 4 e 5, del d.p.r. n. 131/1986, cioè su base catastale, a condizione che la parte acquirente ne faccia espressa richiesta con dichiarazione resa al notaio rogante e recepita nell'atto, a prescindere dal corrispettivo pattuito;

⁵ Cass. Sez. Trib. 7 luglio 2004, n. 12448, in *Riv. giur. edil.*, 2005.

⁶ Aliquota del 2 per cento per la «prima casa» e 9 per cento per le altre tipologie di beni immobili compresa la cessione di terreni.

⁷ Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007.

- dal 1° gennaio 2007, per effetto delle modifiche apportate alla legge n. 266/2005 dalla legge n. 296/2006 (legge finanziaria per l'anno 2007) la regola è estesa a tutte le compravendite di abitazioni e relative pertinenze soggette all'imposta di registro, nelle quali la parte acquirente sia una persona che non agisca nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, chiunque sia il venditore (persona fisica o giuridica), a condizione che l'acquirente eserciti l'opzione di volersi avvalere del citato criterio di valutazione automatica nel modo sopra specificato.

In ogni caso, il corrispettivo versato deve essere obbligatoriamente indicato nell'atto, così come previsto dall'art. 35, comma 21, del d.l. n. 223/2006, convertito nella legge n. 248/2006. In caso di occultazione, anche parziale, del corrispettivo pattuito, le imposte (registro, ipotecaria e catastale) sono dovute sull'intero importo di quest'ultimo unitamente alla sanzione amministrativa nella misura compresa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato.

Per i terreni, quindi, il suddetto criterio di valutazione automatica non trova più riscontro per cui l'imposta di registro è applicata sulla base del loro valore di mercato.

Diverso è il discorso per i fabbricati rurali i quali, da sempre, sono considerati «pertinenze del fondo» ed il loro reddito è assorbito da quello del terreno al quale accedono; principio già contenuto nell'art. 16 del Testo Unico delle leggi sul nuovo catasto dei terreni, approvato con r.d. n. 1572/1931, il quale stabiliva che «le costruzioni rurali, appartenenti al proprietario dei terreni a essi asserviti e destinati all'abitazione dei soggetti dediti alla manuale coltivazione della terra, al ricovero del bestiame, alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agrari dei terreni, nonché alla custodia e conservazione delle macchine agricole, erano esenti da imposta».

In origine, quindi, le costruzioni rurali erano censite al catasto terreni con rendita «zero» per cui la loro tassazione era assorbita dal «reddito dominicale» del terreno.

Questo principio non è mutato nel tempo e l'Amministrazione finanziaria⁸ ha sempre ribadito tale assunto anche in epoca recente⁹ facendo presente che la rendita attribuita ai fabbricati rurali assume autonomia rilevanza solo quando vengono a mancare i requisiti per il riconoscimento della ruralità, in quanto l'attribuzione di una rendita catastale non produce alcun effetto ai fini fiscali anche se i fabbricati stessi sono stati denunciati in catasto con le ordinarie modalità di accatastamento (procedura DOCF), per cui non sono soggetti alle imposte dirette e indirette.

Anche se i fabbricati rurali, attualmente, non risultano essere più iscritti al Catasto terreni (ovvero: «non dovrebbero essere più iscritti»), bensì a quello edilizio urbano con attribuzione di rendita, il criterio sopra delineato non ha subito deroghe¹⁰.

⁸ Con risoluzione ministeriale n. 301308 del 18 novembre 1987 l'ex Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette precisò, infatti, che «il reddito attribuito al fabbricato rurale deve intendersi come un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'immobile e che il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite».

⁹ Agenzia delle Entrate, circolare n. 50/E del 20 marzo 2000 e successiva nota n. 2037 del 6 aprile 2001.

¹⁰ L'art. 9, comma 1, del d.l. n. 557/1993, nell'intento di «realizzare, da subito, un inventario completo e uniforme dell'intero patrimonio edilizio nazionale», aveva previsto il censimento di tutti i fabbricati rurali, sia a uso abitativo che strumentale, precedentemente censiti al Catasto terreni, con rendita «zero», e la loro iscrizione nel Catasto edilizio urbano che, da quel momento, avrebbe assunto la denominazione di «Catasto dei fabbricati». Ma è con il d.l. n. 262/2006 che prende realmente avvio la costituzione del novo Catasto con il censimento di quelli non dichiarati al Catasto medesimo (cosiddetti «fantasma») e degli ex rurali non più in possesso dei relativi requisiti fiscali. A tale scopo, con provvedimento del 9 febbraio 2007 del Direttore dell'Agenzia del Territorio, furono definite le modalità tecniche e operative per individuare questi immobili. Il suddetto provvedimento, di attuazione delle disposizioni previste dall'art. 2, commi da 36 a 38, del decreto n. 262, consentiva, infatti, ai titolari di diritti reali di fabbricati, che avevano perso i requisiti di ruralità, di regolarizzare la loro posizione presentando apposita dichiarazione al Catasto, entro la data del 30 giugno 2007, senza incorrere nelle relative sanzioni previste dall'art. 28 del r.d.l. n. 652/1939. A questo provvedimento sono seguiti altri con i quali sono stati sollecitati i ritardatari ad ottemperare; da ultimo con comunicato del 16 gennaio 2017 l'Agenzia delle Entrate (Territorio) ha fatto presente che i proprietari di fabbricati rurali, ancora censiti al Catasto terreni, avrebbero ricevuto una comunicazione che li invitava a sanare spontaneamente

Da quanto sopra discende, in linea di principio, che anche ai fabbricati rurali (non di abitazione) non si applica più la valutazione automatica (*ex art. 52 del T.U.R.*) anche se non si può farne menzione senza richiamare la disciplina che li governa.

L'art. 39 (ora art. 42)¹¹ del d.p.r. n. 917/1986 (Testo Unico imposte sui redditi - T.U.I.R.) dispone che «Non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono e destinate:

- a) alla abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli, nonché dei familiari conviventi a loro carico, sempre che le caratteristiche dell'immobile siano rispondenti alle esigenze delle attività esercitate;
- b) al ricovero degli animali di cui alla lett. b) del comma 2 dell'art. 29 (ora art. 32) e di quelli occorrenti per la coltivazione;
- c) alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione;
- d) alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli e alle attività di manipolazione e trasformazione di cui alla lett. c) comma 2 dell'art. 29 (ora art. 32)»

In previsione della costituzione del «Catasto dei fabbricati», in sostituzione di quello edilizio urbano, con il citato art. 9 del d.l. n. 557/1993 sono stati introdotti nuovi criteri soggettivi e oggettivi, di riconoscimento della ruralità degli immobili; requisiti validi ai fini fiscali e inerenti sia le case di abitazione che gli strumentali.

La normativa ha subito nel corso degli anni diverse modifiche e integrazioni, la più importante delle quali è quella operata dall'art. 42 *bis* del d.l. n. 159/2007 che ha riformulato il citato art. 9, commi 3 (abitazioni) e 3 *bis* (fabbricati strumentali) alla luce delle novità recate dal d.lgs. n. 228/2001 all'art. 2135 c.c. e dal d.lgs. n. 99/2004 che ha introdotto la figura dell'imprenditore agricolo professionale (IAP).

Uno dei primi dubbi interpretativi sorti a seguito dell'introduzione dell'art. 9 del d.l. n. 557/1993 è stato, quindi, quello relativo ad un eventuale «collegamento» con l'art. 39 del T.U.I.R. citato posto che si veniva a creare così una sovrapposizione di disposizioni; dubbi dissipati dall'Amministrazione finanziaria la quale ha sottolineato che con il citato art. 9 era «tacitamente» soppresso l'art. 39 del d.p.r. n. 917/1986¹². Nonostante il chiarimento, le costruzioni rurali continuano ad essere disciplinate (formalmente) da entrambe le normative per cui non è infrequente il caso che si verificano diversità di valutazione in ordine a fatti concreti.

Le disposizioni sin qui citate costituiscono il presupposto dell'ordinanza n. 5749/2018, in epigrafe, con la quale la Cassazione ha affermato che *«Il carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonché delle relative pertinenze, dal quale deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono, dipende, ai sensi dell'art. 39, d.p.r. 917/1986 (ora art. 42) e dall'art. 9, d.l. 557/1993, dalla sussistenza di due condizioni, l'una di tipo soggettivo, afferente alla persona dell'utilizzatore del fabbricato, che deve essere addetto alla coltivazione della terra o alle altre attività specificate dalla norma, e l'altra di tipo oggettivo, riguardante l'immobile, che deve essere strumentale all'esercizio di quelle attività e, dunque, presentare le caratteristiche coerenti con quelle esigenze»*.

Nei fatti, un contribuente, a seguito di sentenza del tribunale, acquisiva per usucapione la proprietà di alcuni beni immobili (alcuni terreni e fabbricato rurale iscritti al catasto terreni nonché un magazzino censito al catasto edilizio urbano). Ai fini della registrazione, erano dichiarati distinti valori che l'Agenzia delle Entrate comunque rettificava.

la situazione catastale dei propri immobili presentando apposita domanda per il loro inserimento nel «Catasto dei fabbricati», usufruendo dell'istituto del ravvedimento operoso.

¹¹ Modificato dall'art. 10 del d.lgs. n. 168/2001 e dall'art. 13 del d.lgs. n. 47/2000.

¹² Agenzia delle Entrate, circolare n. 73/E del 27 luglio 1994.

L'interessato presentava, quindi, ricorso alla C.T.P. che lo accoglieva parzialmente riducendo il valore dei terreni, accertato dall'Ufficio, e confermando il resto. Proposto appello da parte del contribuente ed appello incidentale da parte dell'Ufficio, la C.T.R., in accoglimento dell'appello incidentale, confermava l'avviso di accertamento.

Nel successivo ricorso per cassazione il contribuente sosteneva che:

- l'esclusione del criterio della valutazione automatica di cui all'art. 52, d.p.r. n. 131/1986 per i fabbricati diversi da quelli abitativi opera solo con riguardo ai trasferimenti che avvengono per atto di notaio e non nel caso in cui sia pronunciata sentenza dichiarativa dell'intervenuto acquisto per usucapione, dovendosi ritenere che, in tal caso, sia applicabile il criterio della valutazione automatica con riguardo anche ad immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo;

- in violazione dell'art. 16 del r.d. n. 1572/1931, la C.T.R. aveva confermato l'atto impositivo benché l'Agenzia delle Entrate avesse valutato il fabbricato rurale distintamente dal terreno agricolo cui ineriva laddove, invece, il reddito dominicale dei terreni esprime il valore comprensivo anche dei fabbricati e non è rettificabile qualora non sia inferiore alla rendita catastale degli stessi moltiplicata per determinati coefficienti.

Riguardo al primo punto, ritenuto infondato, la Cassazione ha osservato che, essendo l'usucapione accertata per via giudiziale, la tassazione delle sentenze che accertano l'acquisto di beni immobili è assimilata a quella degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà. Pertanto, si applicano le disposizioni degli artt. 37 e 8, tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131/1986.

In particolare, l'art. 8, lett. a), tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 dispone che i provvedimenti giudiziari recanti trasferimento o costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili scontano le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti negoziali; esplicitamente, la successiva nota II *bis*, dispone che «i provvedimenti giudiziari che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'articolo 1 della tariffa», per cui si applicano le stesse aliquote previste, ai fini dell'imposta di registro, per gli atti di trasferimento immobiliari¹³.

Consegue, quindi, che la base imponibile dei beni che costituiscono oggetto della sentenza di usucapione va determinata secondo le regole stabilite per gli atti traslativi, con applicazione della norma di cui all'art. 52, comma 5 *bis*, del d.p.r. n. 131/86, che prevede che il criterio della valutazione automatica operi solo per i fabbricati ad uso abitativo e non anche per i terreni e per gli strumentali.

Relativamente al secondo aspetto, invece, i giudici di legittimità hanno accolto le doglianze del contribuente rilevando che la peculiarità dei fabbricati rurali è sostanzialmente quella di essere «pertinenze» del fondo per cui sono privi (o meglio: erano privi, per quanto già riferito) di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono. Nella fattispecie, l'Ufficio aveva proceduto alla valutazione autonoma del fabbricato rurale sulla base del fatto che esso risultava ubicato in zona densamente abitata con destinazione «A/1 zone ed edifici di particolare pregio» laddove tale circostanza non assume comunque rilievo alcuno. Per la Suprema Corte, il carattere rurale delle costruzioni o porzioni di costruzioni, nonché delle relative pertinenze, dal quale deriva la mancata attribuzione di una rendita catastale autonoma rispetto a quella del terreno cui i fabbricati accedono, dipende, ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 917/1986 (ora art. 42) e dell'art. 9 del d.l. n. 557/1993, dalla sussistenza di due condizioni, l'una di tipo soggettivo, afferente alla persona che utilizza il fabbricato, che deve essere addetto alla coltivazione della terra o alle altre attività specificate dalla norma, e l'altra di tipo oggettivo, riguardante l'immobile,

¹³ Attualmente le aliquote dell'imposta proporzionale di registro applicate agli atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso, di cui all'art. 1, tariffa, parte I del T.U.R., sono le seguenti:

- 15 per cento - per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale;
- 9 per cento - per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere (compresi quelli costitutivi di diritti reali di godimento), i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi;
- 2 per cento - per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, escluse quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9

che deve essere strumentale all'esercizio di quelle attività e, dunque, presentare le caratteristiche coerenti con quelle esigenze¹⁴.

Solo se l'Ufficio avesse contestato l'insussistenza dei presupposti soggettivo e oggettivo avrebbe potuto ipotizzarsi l'attribuzione di una rendita catastale autonoma del fabbricato rispetto a quella del terreno. La sentenza della C.T.R. è stata, quindi, cassata con rinvio alla stessa per la determinazione del valore del compendio.

Ovviamente la sentenza non fa che ribadire un principio che, come è stato già detto, costituisce una prerogativa dei «fabbricati rurali»

Sussiste tuttavia qualche dubbio poiché non è fatta alcuna menzione circa il possesso, da parte del contribuente, della qualifica di coltivatore diretto (o IAP). Deve presumersi, dal tenore della sentenza, che l'interessato fosse comunque una persona dedita all'attività agricola ma in questo caso, se all'epoca dei fatti rivestiva tale ruolo, avrebbe potuto avvalersi esplicitamente delle agevolazioni previste dalla legge n. 604/1954 in materia di piccola proprietà contadina; agevolazioni estese poi allo IAP e ribadite dalla legge n. 25/2010, in vigore dal 28 febbraio 2010, di conversione del d.l. n. 194/2009 (cosiddetto decreto mille proroghe)¹⁵.

Al riguardo, la Cassazione, con sentenza n. 12609/2008¹⁶, ha chiarito che nel caso di acquisto per usucapione, giudizialmente accertata, di un fondo rustico si applicano le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina per cui non si comprende perché l'interessato non si sia avvalso di questa opportunità.

L'Ufficio, dal canto suo, ha emesso l'avviso in considerazione del fatto che il fabbricato (di abitazione) era ubicato in una zona di particolare «pregio» per cui il suo valore andava aggiornato. Vale in proposito rammentare che nell'ambito della cosiddetta «zonizzazione» del territorio comunale la «zona A» è appunto quella rappresentativa di un'area di rilevante interesse architettonico; quella, invece, ad uso agricolo è individuata come «zona E». Nella fattispecie, quindi, il fabbricato rurale è situato nel centro storico del Comune, in quella porzione dello stesso di maggior richiamo storico/turistico. Da qui le considerazioni dell'Ufficio il quale avrebbe comunque potuto richiamarsi all'art. 1, comma 335, della legge n. 311/2004 il quale ha quale precipuo scopo quello di eliminare, o quanto meno ridurre significativamente, lo squilibrio, registrato per alcuni immobili, tra i valori catastali, in larga parte riferiti ad anni ormai superati, e i valori di mercato degli stessi immobili accresciuti notevolmente a seguito del mutato assetto urbano. In tal senso, la Cassazione¹⁷ ha fatto presente che il citato art. 1, comma 335, della legge n. 311/2004 rientra in quel faticoso percorso intrapreso nel Paese che ha quale principale scopo quello di eliminare, o quanto meno di ridurre significativamente, la «sperequazione» dovuta allo squilibrio, registrato per alcuni immobili, tra i valori catastali, in larga parte ormai desueti (perché riferiti ad anni trascorsi), e i valori di mercato degli stessi immobili accresciuti notevolmente a seguito del mutato assetto urbano. Un problema che di riflesso coinvolge anche le abitazioni rurali, specialmente quelle ubicate nei centri storici (di pregio) delle città. Norma non invocata dall'Ufficio nell'accertamento (com'è dato presumere) ma che certamente avrebbe potuto (forse) dare un senso logico alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia il pronunciamento della Suprema Corte assume altra rilevanza poiché ribadisce un principio ormai consolidato della giurisprudenza¹⁸ e cioè che casa di abitazione situata nel centro storico del Comune conserva comunque la sua ruralità anche se non insiste direttamente sul fondo; per la Cassazione il requisito della ruralità di un immobile e la connessa sussistenza di un vincolo pertinenziale tra lo stesso

¹⁴ Cass. Sez. Trib. 30 novembre 2012, n. 21363, in *Giust. civ. Mass.*, 2012, 11, 1353 e Cass. Sez. Trib. 23 dicembre 2005, n. 28685, in *ivi*, 2006.

¹⁵ La legge di stabilità per il 2011 ha poi confermato le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, la cui scadenza era prevista per il 31 dicembre 2010. Pertanto i benefici per l'acquisto di terreni agricoli sono diventati «a regime», in quanto la legge non ha più previsto il termine di scadenza.

¹⁶ Cass. Sez. Trib. 19 maggio 2008, n. 12609, in *Giust. civ. Mass.*, 2008

¹⁷ Cass. Sez. Trib. 19 ottobre 2016, n. 21176, in *Riv. giur. edil.*, 2016, 844.

¹⁸ Cass. Sez. III 8 febbraio 2016, n. 2372, in *Giust. civ. Mass.*, 2016.

e il terreno è del tutto indipendente dalla sua (necessaria) iscrizione nel catasto fabbricati, per cui può prescindere anche dalla categoria allo stesso attribuita, trattandosi di un dato dirimente ai fini dell'assoggettamento all'imposta.

Una puntualizzazione che è conforme a quanto stabilito dall'art. 9, comma 4, del d.l. n. 557/1993.

Luigi Cenicola