

## Nessuna agevolazione PPC per l'acquisto di terreni non situati in zona agricola «E»

Cass. Sez. Trib. 27 settembre 2022, n. 28170 ord. - Stalla, pres.; Dell'orfano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Società agricola B. s.r.l. (avv.ti Boccuccia e Paloschi). (*Cassa e decide nel merito Comm. Trib. reg., Sez. dist. Brescia 17 febbraio 2015*)

**Imposte e tasse - Imposta registro - Agevolazioni P.P.C. - Acquisto di terreni agricoli non situati in zona E - Qualificazione formale in base allo strumento urbanistico generale - Necessità - Previsione della possibilità di sfruttamento agricolo e di limiti di edificabilità - Insufficienza - Insussistenza dei benefici.**

*In tema di imposta di registro, non è qualificabile come agricola l'area che lo strumento urbanistico generale non qualifichi formalmente come tale, limitandosi a consentire lo sfruttamento agricolo dei terreni ed a porre, al contempo, limiti di edificabilità in sintonia con gli scopi della pianificazione.*

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)

L'art. 2 del d.m. 2 aprile 1968, n. 1444, stabilendo le regole che devono essere osservate ai fini della formazione dei nuovi strumenti urbanistici o della revisione di quelli esistenti (ai sensi dell'art. 17 della legge n. 765/1967), individua quelle zone territoriali omogenee, ovverosia quelle zone in cui viene diviso un territorio comunale, nell'ambito della cosiddetta «zonizzazione». Ogni zona presenta dei limiti diversi che vincolano ogni tipo di intervento in tale area. Nello specifico, sono individuate sei differenti tipologie di zone, identificate dalla lettera A alla lettera F.

I terreni a vocazione agricola rientrano nella zona «E» e sono intesi come «parti del territorio destinate ad usi agricoli (e forestali) escluse quelle in cui – fermo restando il carattere agricolo delle stesse – il frazionamento delle proprietà richieda insediamenti da considerare come zona C» (ovvero quelle destinate a nuovi complessi insediativi).

Sostanzialmente nella zona «E» riguarda le opere che sono funzionali alle attività agricole e forestale, destinate agli usi necessari per lo svolgimento delle medesime, compresi gli impianti tecnici e tecnologici finalizzati alla produzione agricola nonché le strutture aziendali e le infrastrutture tecniche e di difesa del suolo. Inoltre è possibile realizzarvi fabbricati rurali, compatibili con l'uso agricolo del territorio, e idonei al soddisfacimento delle esigenze abitative del conduttore del fondo. A tale scopo è comunque necessario ottenere la relativa concessione da parte dell'ente locale.

In tal senso la giurisprudenza<sup>1</sup>, intervenendo proprio sul tema del permesso di costruire fabbricati rurali (di abitazione e/o strumentali) in zone agricole, ha chiarito che tale concessione è subordinata ad un duplice requisito:

- il primo di natura soggettiva, costituito dallo *status* di proprietario coltivatore diretto, proprietario conduttore in economia, proprietario concedente, imprenditore agricolo;
- il secondo di natura oggettiva, rappresentato dal rapporto di strumentalità delle opere alla coltivazione del fondo.

In quella circostanza è stato fatto presente che la *ratio* della previsione è ovviamente nel senso di evitare che qualsiasi individuo, sprovvisto della qualità di coltivatore, possa legittimamente costruire un immobile ad uso residenziale in zona agricola; ciò avrebbe l'evidente conseguenza di consentire la trasformazione di una zona agricola, tutelata dall'ordinamento, in un'area sostanzialmente residenziale e si porrebbe quindi in contrasto con la finalità della disciplina vincolistica che è volta allo scopo di attuare un equilibrato componimento tra le contrapposte esigenze e cioè, da un lato, consentire una razionale possibilità

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Sez. III Pen. 29 dicembre 2017, n. 57914, Di Palma ed a., rv. 272.332.

di sfruttamento edilizio delle aree agricole per scopi di sviluppo economico e, dall'altro, garantire la loro destinazione esclusiva ad attività agronomiche.

Pertanto, l'edificazione in zona agricola, indicata come zona E, comporta che la destinazione del manufatto e la posizione soggettiva di chi lo realizza costituiscono elementi rilevanti ai fini della rispondenza dell'opera alle prescrizioni dello strumento urbanistico.

Ovviamente il permesso può riguardare sia la realizzazione di una nuova costruzione rurale, di qualsiasi tipologia, che interventi edilizi qualificabili come ristrutturazione edilizia comportanti demolizione e ricostruzione del preesistente edificio ubicato in zona agricola. Va da sé che l'intervento deve essere compatibile con lo strumento urbanistico in vigore nel Comune nel quale si intende costruire.

È stato, altresì, chiarito che ai fini del rilascio del permesso di costruire in zona agricola non è sufficiente il possesso della qualifica di IAP (ai sensi dell'art. 1, comma 5 *ter*, d.lgs. n. 99/2004) atteso che i requisiti soggettivi per il rilascio dello stesso devono esistere sia al momento della richiesta che della consegna del titolo abilitativo<sup>2</sup>.

A fronte dell'autorizzazione, che deve essere sempre concessa, la normativa di riferimento prevede l'esonero dal contributo di costruzione; contributo che può riguardare anche quegli interventi inerenti, ad esempio, all'esercizio dell'attività agrituristica, a condizione che siano connessi alla conduzione del fondo agricolo. Il Consiglio di Stato<sup>3</sup>, a tale proposito, ha chiarito che l'esonero dal contributo di costruzione trova applicazione a condizione che gli stessi siano direttamente connessi alla conduzione del fondo agricolo. Per evitare che l'organizzazione dell'attività agrituristica assuma dimensioni tali da perdere i requisiti di connessione rispetto all'attività agricola, le singole Regioni possono dettare regole che incidono sull'attività edilizia, in sede di individuazione degli interventi per il recupero del patrimonio edilizio esistente ad uso dell'imprenditore agricolo ai fini dell'esercizio di attività agrituristiche, nel rispetto delle specifiche caratteristiche tipologiche e architettoniche, nonché delle caratteristiche paesaggistico-ambientali dei luoghi. Il mancato rispetto degli altri requisiti, quali le regole sull'utilizzo dei prodotti provenienti dal fondo, attengono alla fase dello svolgimento dell'attività e la loro sistematica violazione determina l'illiceità della stessa anche sotto il profilo urbanistico, in quanto si risolve in una modifica di destinazione d'uso, seppure funzionale o senza opere.

Ciò premesso, ai fini fiscali, la giurisprudenza si è occupata, con specifico richiamo all'imposta di registro, del problema riguardante l'edificabilità del suolo. La Cassazione ha così sottolineato che a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006, con il quale è stata fornita l'interpretazione autentica del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico dell'imposta di registro), l'edificabilità di un'area dev'essere desunta dalla qualificazione ad esso attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è, infatti, sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, senza che assumano alcun rilievo eventuali vicende successive incidenti sulla sua edificabilità, quali la mancata approvazione o la modificazione dello strumento urbanistico, in quanto la valutazione del bene dev'essere compiuta in riferimento al momento del suo trasferimento, che costituisce il fatto imponibile, avente carattere istantaneo. Pertanto, quello che interessa al legislatore fiscale è che venga adottato un diverso criterio di valutazione (da quello della valutazione automatica) dei suoli, quando questi siano avviati sulla strada della edificabilità poiché, normalmente, già l'avvio della procedura per la formazione del P.R.G. determina una «impennata» di valore, pur con tutti i necessari distinguo riferiti alle zone e alla necessità di ulteriori passaggi procedurali.

In sostanza – avverte sempre il Supremo Organo – «fulcro della norma interpretativa è costituito dalla precisazione che la edificabilità dei suoli, ai fini fiscali, non è condizionata dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo proprio perché il valore del terreno nelle contrattazioni aumenta per effetto della sola adozione di un piano regolatore che ne preveda l'edificabilità.

<sup>2</sup> Cfr. Cass. Sez III Pen. 29 ottobre 2008, n. 46085, Minetti ed a., rv. 241.770.

<sup>3</sup> Cfr. Cons. Stato, Sez. II 13 gennaio 2022, n. 235, in <https://www.giustizia-amministrativa.it/>.

Ciò che assume rilievo, dunque, ai fini del prelievo fiscale è lo stato di fatto del terreno secondo lo strumento urbanistico che lo conforma»<sup>4</sup>.

In precedenza, la Corte aveva avuto modo di affermare che «per determinare se un suolo abbia, o meno, natura agricola, a mente delle disposizioni e delle tariffe concernenti l'imposta di registro, si deve aver riguardo alle previsioni urbanistiche correnti al momento dell'atto, restando del tutto estranea ai fini del tributo l'utilizzazione o l'utilizzabilità concreta del bene stesso»<sup>5</sup>.

Il caso esaminato nella circostanza riguardava la vendita di taluni suoli destinati all'estrazione di marmorino che erano confinanti con una cava (anch'essa oggetto di vendita), sicché, come aveva attestato il Comune nel 1981, i suoli venduti erano situati in «zona rurale vincolata» e, più specificamente, parte in zona rurale AG3 e parte in zona mineraria D4, in forza della variante del P.R.G. adottata nel 1980 (poi approvata dalla Regione nel 1983). Il motivo del contendere riguardava, quindi, l'aliquota dell'imposta da applicare all'atto di trasferimento della porzione di terreno, inserita nello strumento urbanistico e attestato dal Comune, con destinazione «zona rurale-sottozona AG3», senza altra destinazione (edificatoria, produttiva, mineraria, etc.) diversa da quella agricola. La C.T.C. aveva ritenuto che dallo strumento urbanistico vigente il terreno non fosse in alcuna sua parte di natura agricola, quando, invece, la certificazione comunale situava una parte dei terreni nella zona rurale-sottozona AG3, cioè zona agricolo-paesaggistica; inoltre, a suo dire, la C.T.C. aveva sostenuto che la certificazione comunale faceva rientrare tutti i terreni venduti in zona mineraria D4 o nella fascia di rispetto.

A parere dell'Agenzia delle Entrate l'accertamento era da ritenersi legittimo perché la C.T.C. aveva ingiustamente attribuito rilevanza al fatto che i terreni in questione fossero inidonei alla coltivazione, data la vicinanza alla cava, e comunque fossero incolti. La decisione era da ritenersi errata, poiché, al fine di stabilire se il terreno abbia natura agricola, si deve guardare alla previsione dello strumento urbanistico, essendo del tutto irrilevante l'utilizzazione che il proprietario fa del bene.

La controversia si chiuse con l'accoglimento delle pretese dell'Amministrazione finanziaria e la massima della Suprema Corte è sintetizzata nel principio sopra citato.

La citazione di queste due sentenze non è del tutto casuale perché la Cassazione ha fatto ad esse richiamo nel caso esaminato ed oggetto della sentenza n. 28170 del 27 settembre 2022, in epigrafe. La vertenza riguardava l'acquisto di terreni, da parte di una società agricola, per i quali erano state invocate e ottenute le agevolazioni fiscali previste dall'art. 2, comma 4 *bis*, d.l. n. 194/2009, recante disposizioni a favore della piccola proprietà contadina, il quale, come noto, prevede che gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP), sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa, e all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. In realtà si trattava di terreni che non erano ricompresi, negli strumenti urbanistici vigenti, tra le zone agricole, essendo collocati in parte in zona AS (area di salvaguardia) ed in parte in zona ANT (ambiti non soggetti a trasformazione urbanistica) per cui l'ufficio aveva notificato un avviso di liquidazione conseguente alla revoca delle predette agevolazioni concesse alla società agricola acquirente. Questo perché dallo strumento urbanistico emergeva chiaramente che erano utilizzati per l'attività agricola anche se poi questa loro qualità non era del tutto accertata automaticamente in quanto non risultavano allocati nella precipua zona E.

La società contribuente ricorreva alla C.T.P. senza esito favorevole mentre la C.T.R. accoglieva l'appello ritenendo sufficiente che i terreni e le relative pertinenze, oggetto di acquisto agevolato, fossero ubicati in zone all'interno delle quali l'utilizzo agricolo era comunque considerato, consentito e coerente anche con la normale destinazione dell'area.

Nel ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate contestava la decisione dei giudici tributari che si erano pronunciati, invece, a favore del mantenimento dei benefici fiscali.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 11 novembre 2016, n. 23045, in *Giust. civ. Mass.*, 2017

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Sez. V. Civ. 11 aprile 2011, n. 8136, in *Giust. civ. Mass.*, 2011, 4, 570.

Nel merito, la Corte di legittimità ha condiviso le contestazioni dell'Amministrazione finanziaria rifacendosi a quanto già evidenziato nelle sentenze di cui sopra e cioè che «in tema di imposta di registro, per determinare la natura del bene compravenduto, onde individuare l'aliquota applicabile, occorre avere riguardo alle previsioni urbanistiche correnti al momento dell'atto, che incidono sulle sue qualità ai fini fiscali, essendone irrilevante la concreta utilizzazione o utilizzabilità».

Le deduzioni della Corte sono state quelle di ritenere che «l'area per cui sia consentita dallo strumento urbanistico l'utilizzazione agricola dei terreni non implica anche la natura, e dunque, la sua qualificazione come agricola, non assumendo, invero, rilevanza alcuna che nella suddetta area eventuali interventi di carattere edilizio fossero soggetti a vincoli assai restrittivi, come invece evidenziato dalla C.T.R.».

È stato, quindi ribadito il principio di diritto, già affermato in precedenza, per cui «Non è qualificabile come agricola l'area che lo strumento urbanistico generale non qualifichi formalmente come tale, limitandosi a consentire lo sfruttamento agricolo dei terreni e ponendo, al contempo, limiti di edificabilità in sintonia con gli scopi della pianificazione».

L'esito della vertenza è stato, pertanto, quello dell'accoglimento del ricorso con il quale è stata confermata la legittimità dell'avviso di liquidazione; si presume (in quanto non si evince dalla sentenza) che nella circostanza l'ufficio abbia recuperato a tassazione l'imposta proporzionale di registro con applicazione dell'aliquota del 9 per cento.

*Luigi Cenicola*