

Acquisto di fabbricato destinato a pertinenza di un terreno agricolo di modeste dimensioni

Cass. Sez.VI Civ. 3 febbraio 2023, n. 3378 ord. – Napolitano, pres.; La Torre, est. - A.A. (avv. Lombardo) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Veneto 21 ottobre 2021)

Imposte e tasse - Imposta di registro - Agevolazioni p.p.c. - Acquisto di fabbricato destinato a pertinenza di un terreno situato in zona a prevalente destinazione agricola - Variazione dello strumento urbanistico non ancora approvato dal Comune - Competono.

L'acquisto di un fabbricato destinato ad essere pertinenza di un terreno a destinazione agricola, ancorché di modeste dimensioni, usufruisce delle agevolazioni in materia di p.p.c. a condizione che, al momento del suo acquisto il terreno medesimo non sia stato già inserito in un progetto di urbanizzazione del Comune compiutamente realizzato.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Ai sensi dell'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006 un'area si considera edificabile quando è «utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo». L'area in questione diventa, pertanto, edificabile prima ancora della conclusione dell'*iter* procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purché detto documento di pianificazione urbanistica sia stato adottato dal Comune.

In tal senso, la Corte Suprema, ha affermato, che «non occorre che lo strumento urbanistico, adottato dal Comune, abbia perfezionato il proprio *iter* di formazione mediante l'approvazione da parte della Regione, atteso che l'adozione dello strumento urbanistico, con inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità»¹.

Per espressa volontà del legislatore, il citato art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006 si applica ai fini fiscali relativamente ai seguenti tributi: IVA, imposta sui redditi, IMU (in precedenza l'ICI) e imposta di registro. La norma non ha fornito un nuovo criterio di valutazione, ma si è limitata a chiarire che il beneficio della tassazione su base catastale, prevista per i terreni agricoli, non compete quando si tratti di suoli la cui vocazione edificatoria sia stata formalizzata in uno strumento urbanistico, ancorché non operativo. Tale circostanza è sufficiente a far lievitare il valore venale del suolo, secondo le leggi di mercato.

In senso conforme, l'Amministrazione finanziaria la quale, intervenendo sul tema, ha ribadito che sotto il profilo fiscale, un'area si considera utilizzabile per scopi edificatori prima ancora che l'*iter* di formazione del piano regolatore si sia concluso con l'approvazione dello stesso da parte della Regione, essendo sufficiente, a tale scopo, la semplice adozione da parte del Comune². Interpretazione che ha trovato ampi consensi nella giurisprudenza dov'è stato chiarito che «l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa 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 (...)»³ e, ai fini della determinazione della base imponibile, è stato detto che «l'area edificabile costituisce un genere articolato nelle due specie: "di diritto", così qualificata in un piano urbanistico, e dell'area edificabile "di fatto", vale a dire del terreno che, pur non essendo urbanisticamente qualificato, può nondimeno avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto sia potenzialmente edificatorio anche al di fuori di una

¹ Cfr. Cass. Sez. Un. Civ. 28 settembre 2006, n. 25506, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 2, II, 80, con nota di PURI.

² Agenzia delle Entrate, ris. n. 170/E del 3 luglio 2009.

³ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 15 luglio 2015, n. 14763, in *Giust. civ. Mass.*, 2015.

previsione programmatica»⁴, non trascurando poi i riflessi dell'imposizione fiscale per cui «sono soggette a tassazione separata le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, e non anche di terreni sui quali insiste un fabbricato e quindi, già edificati»⁵.

Infine, è stato chiarito che il terreno è considerato fabbricabile a prescindere dalle costruzioni insistenti su di esso per cui, oltre agli edifici tipici di edilizia abitativa o residenziale, possono esservi altri immobili (strumentali) cosicché l'edificabilità di un'area riguarda ogni forma di struttura o intervento riconducibile nel concetto di edificazione⁶.

Erano sorti dubbi sulla legittimità costituzionale delle disposizioni contenute nel predetto art. 36 della legge n. 223/2006 poi risolti dalla stessa Corte costituzionale la quale ha sottolineato che «la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici solo *in itinere* o ancora inattuati, costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art. 53 Cost., in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante»⁷.

Pertanto, fino a che non sia stata approvata la variazione dello strumento urbanistico che modifica la destinazione del terreno, da agricolo a edificabile, tale variazione non potrà esplicare effetti ai fini fiscali, in quanto ciò che rileva è la destinazione in atto al momento dell'acquisto.

A questi principi si è richiamata la Suprema Corte con l'ordinanza n. 3378 del 3 febbraio 2023, in epigrafe, esaminando un caso, del tutto particolare, riguardante l'acquisto di un fabbricato da destinare a pertinenza di un terreno (così si evince); acquisto avvenuto nel 2011.

Occorre rilevare, infatti, che l'ordinanza in questione non è del tutto chiara ed anche discutibile tant'è che il relatore si era espresso diversamente da quanto deciso dal Collegio giudicante.

All'epoca dei fatti (anno 2011), il terreno in questione si trovava in territorio agricolo, in zona a prevalente destinazione rurale, ed il fabbricato, che vi insisteva, era situato all'interno di terreni agricoli di proprietà di un'azienda agricola (s.r.l.) e posto a servizio sia di questi fondi che di quelli contigui dell'acquirente. Costui era, fra l'altro, legale rappresentante e socio della stessa azienda; ruolo che rivestiva sia prima che dopo l'atto di acquisto dell'immobile. Pertanto, deve desumersi che fosse in possesso di una qualifica professionale (coltivatore diretto o IAP).

Rivestendo tale ruolo nella società, aveva chiesto ed ottenuto le agevolazioni previste dall'art. 2, comma 4 *bis*, della legge n. 25/2010, a favore della piccola proprietà contadina.

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo che il fabbricato, costituito da oltre tredici vani (di cui non sono note né la categoria catastale né la destinazione: abitativa o strumentale), non potesse costituire pertinenza di un modesto appezzamento di terreno agricolo, di appena mq. 1.942, aveva notificato al contribuente un avviso di liquidazione per il recupero dell'imposta di registro. Di conseguenza, non sussistevano i presupposti della pertinenzialità del fabbricato rispetto al terreno.

La C.T.P. accoglieva il ricorso dell'interessato rilevando che al momento dell'acquisto la costruzione doveva fungere da pertinenza a terreni che avevano destinazione agricola e tali dovevano essere considerati fino a quando il progetto di urbanizzazione non si fosse realizzato compiutamente; cosa che avvenne solo successivamente nel 2013.

Di parere contrario, invece, la C.T.R. la quale, condividendo le motivazioni dell'Agenzia delle Entrate, si era espressa ritenendo che già alla data del rogito sussistevano tutte le condizioni per considerare non agricola la natura del terreno, sul quale insisteva il fabbricato, per cui il contribuente non aveva diritto al beneficio fiscale.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 1° marzo 2013, n. 5166, in questa Riv., con nota di CENICOLA.

⁵ Cass. Sez. VI Civ. 23 gennaio 2018, n. 1674, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.

⁶ Cfr. Cass. Sez. I Civ. 26 gennaio 2006, n. 1626, in *Giust. civ. Mass.*, 2006, 1.

⁷ Corte cost. 27 febbraio 2008, n. 41 ord., in *Giur. cost.*, 2008, 425; Corte cost. 7 luglio 2008, n. 266 ord., in *Il fisco*, 2008, 5452.

Oltre alla esigua consistenza del terreno, vi erano altri fattori penalizzanti che precludevano, a giudizio sempre della Commissione tributaria, il riconoscimento di quella pertinenzialità, quali:

- l'appezzamento di terreno era stato già oggetto di successivi interventi di lottizzazione pianificati e poi trasferito mediante permuta, avvenuta nel 2013, dal contribuente all'azienda agricola con altri di proprietà di quest'ultima;
- ancora prima del rogito l'acquirente, oltre a manifestare interesse all'iniziativa del Comune che aveva adottato un piano interventi urbanistici (approvato con delibera del 2011), si era attivato avviando l'iter procedimentale per un progetto di urbanizzazione; cosa che lasciava presupporre un passaggio del terreno da agricolo a edificabile;
- per essere pertinenziale il fabbricato doveva essere stato acquistato contemporaneamente o posteriormente a quello principale (il terreno) e giammai anteriormente e il vincolo di destinazione doveva essere durevole.

La definizione della controversia era demandata, da ultimo, al giudizio della Cassazione.

Nel merito, i giudici di legittimità hanno rilevato che sebbene il contribuente avesse presentato il progetto di urbanizzazione in data precedente a quella del rogito di acquisto, questo non comportava alcuna variazione dello strumento urbanistico vigente, posto che questo rimane valido fino a quando lo stesso non venga ritenuto ammissibile e successivamente adottato al termine dell'iter amministrativo comunale.

Nella fattispecie, la data del rogito stipulato dall'acquirente risaliva al 2011, e sino alla sottoscrizione della convenzione con il Comune, avvenuta nel 2013, il fondo di proprietà del contribuente era in territorio agricolo, come risultava dal certificato di destinazione urbanistica, in zona a prevalente destinazione rurale, per cui doveva ritenersi che al momento della stipula dell'atto, soggetto ad imposizione, la variazione dello strumento urbanistico – che modificava la destinazione del terreno da agricolo ad edificabile – non era ancora stata approvata. I giudici hanno altresì chiarito che non ha alcuna rilevanza il momento di acquisto di un bene (pertinenza) rispetto al bene principale.

Il ricorso del contribuente è stato così accolto con rinvio però alla C.T.R.

Sin qui l'ordinanza che impone comunque delle riflessioni a cominciare dalla nozione di pertinenza agraria. Pur rientrando anch'essa nella previsione normativa dell'art. 817 c.c.⁸, ha una prerogativa particolare; quella cioè di assolvere alla funzione di accrescimento della produttività del fondo utilizzato per l'attività agricola per cui tutto quello che è idoneo al conseguimento di un più ampio e razionale sfruttamento del terreno si pone in un rapporto di pertinenzialità con il fondo stesso⁹. Nello specifico, tale funzione è assolta principalmente dai fabbricati «rurali» (di abitazione e strumentali). Questi, unitamente al terreno, costituiscono un «unico compendio» per cui, da sempre, la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale costituisce un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio, mentre il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite¹⁰.

L'Agenzia delle Entrate, rifacendosi all'art. 2, comma 4 *bis*, della legge n. 25/2010, ha fatto presente che la norma in oggetto agevola il trasferimento del terreno agricolo e delle pertinenze che siano relative al terreno. In applicazione di tale disposizione è, quindi, agevolabile anche il trasferimento del fabbricato sempreché sussista un rapporto di pertinenzialità tra detto fabbricato (bene accessorio) ed il terreno agricolo (bene principale). Con particolare riferimento alla individuazione del significato da attribuire alla locuzione «terreni agricoli e relative pertinenze», contenuta nel predetto articolo, la prassi e la giurisprudenza tributaria hanno chiarito che «*Enunciando il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze il legislatore tributario ha inteso riferirsi al fondo rustico inteso in senso tecnico giuridico come appezzamento di terreno agricolo corredato da elementi strumentali (pertinenziali) necessari per la gestione economica (fundus instructus): in esso il fabbricato rurale ha*

⁸ Art. 817 c.c. «Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima».

⁹ Cfr. Cass. Sez. III Civ. 8 febbraio 2016, n. 2372, in questa Riv., 2016, 6, con nota di CENICOLA.

¹⁰ Agenzia delle Entrate, c.m. n. 50/E del 20 marzo 2000, r.m. n. 207/E del 6 agosto 2009, r.m. n. 301308 del 18 novembre 1987 (ex Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari), Catasto, nota 3/3792 del 31 dicembre 1987.

*valore strumentale (e quindi potenziale) rispetto al terreno, analogamente ai macchinari, le sementi, gli animali, in genere le scorte, cioè a quel complesso di cose che, quando esistono, sono strettamente legate al terreno (...)*¹¹.

In sostanza, il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze coincide con la nozione di fondo rustico; concetto che non sembra riscontrabile nella presente vicenda che ha formato oggetto del contenzioso definito con l'ordinanza in esame. Il motivo di contestazione, giustamente palesato dalla C.T.R. attinente il marcato squilibrio tra il fabbricato, costituito da oltre tredici vani, e il terreno agricolo, di modeste dimensioni pari a 1.942 mq. (quasi un fazzoletto), sul quale insisteva, va nella direzione sopra descritta. Quale tipo di coltivazione potrebbe essere espletata su una così misera estensione di terreno; a ben guardare si potrebbe, viceversa, ipotizzare che, nello specifico, era il terreno una pertinenza del fabbricato; situazione del tutto plausibile (come avviene, ad esempio, per un giardino rispetto all'abitazione).

D'altronde, l'ordinanza non chiarisce alcunché, come già evidenziato, circa la natura di questo immobile; non è dato di conoscere la sua categoria catastale né tanto meno la sua destinazione (è specificato «al servizio dei terreni»: era dunque rurale?). Sembra ipotizzabile che si trattasse di una unità immobiliare ad uso abitativo o ricettivo (si fa riferimento al numero di vani dell'immobile e non alla sua superficie) e questo rappresenterebbe un ulteriore argomento su cui soffermarsi ma senza i debiti riscontri si rimane nel vago.

A questo punto c'è da chiedersi se sia veramente possibile, e sulla base di quale presupposto normativo, desumibile dall'interpretazione della legge di formazione ed arrotondamento della proprietà coltivatrice, riconoscere il beneficio delle agevolazioni fiscali in parola a fattispecie analoghe a quella su cui è intervenuta la sentenza in epigrafe atteso che il disposto dell'art. 2, comma 4 *bis*, della legge n. 25/2010, si fonda su altre prerogative che risaltano in via esclusiva l'attività agricola.

Luigi Cenicola

¹¹ Agenzia delle Entrate, ris. n. 26 del 6 marzo 2015; C.T.C. sent. n. 369 del 18 gennaio 1989.