

RISOLUZIONE N. 26/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 6 marzo 2015

OGGETTO: Consulenza giuridica – applicabilità delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina alle pertinenze dei terreni agricoli

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto legge n. 194 del 2009, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Direzione Provinciale di ... ha chiesto chiarimenti in merito al regime di tassazione applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nell'ipotesi di acquisto di terreno agricolo e di un fabbricato strumentale ad uso ricovero attrezzi di categoria catastale D/10.

In particolare, chiede di conoscere se anche per il trasferimento del fabbricato strumentale, per il quale sussistono i requisiti di ruralità ai sensi dell'articolo 2 del DPR 23 marzo 1998, n. 139 e successive modificazioni, trovi applicazione la disciplina agevolativa di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

Il dubbio interpretativo sorge in quanto con la circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, esempio 14, è stato prospettato il caso di vendita di un fabbricato strumentale e di un terreno agricolo, a favore di un soggetto IAP, per il quale ricorrono le condizioni di cui all'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge n. 194 del 2009. In tale ipotesi, si è ritenuta applicabile l'agevolazione prevista per i coltivatori diretti e IAP solo con riferimento al trasferimento del terreno agricolo, prevedendo, invece, l'aliquota dell'imposta di registro del 9 per cento per il trasferimento dell'immobile strumentale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

La Direzione Provinciale istante ritiene che, alla luce dei chiarimenti forniti con la circolare n. 2 del 2014, esempio 14, non possano essere estese ai fabbricati strumentali all'attività agricola le agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con la legge 26 febbraio 2010, n. 25, stabilisce che *“al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina ... 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 ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiarie operate attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. ...”*.

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione del 17 maggio 2010, n. 36, l'applicazione in misura agevolata dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria riguarda gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e loro pertinenze a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.

Sotto il profilo soggettivo, assume primaria rilevanza la circostanza che l'acquirente sia coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, iscritto nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, tenuta presso l'INPS.

Sotto il profilo oggettivo, risultano interessati dal regime agevolativo gli atti di trasferimento a titolo oneroso "*di terreni e relative pertinenze*", qualificati agricoli in base agli strumenti urbanistici vigenti.

La norma in argomento agevola, dunque, 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).

Com'è noto, la nozione di pertinenzialità è dettata, in linea generale, dal codice civile che all'articolo 817 stabilisce che "*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*".

Affinché si realizzi il vincolo pertinenziale è necessario che sussistano congiuntamente:

- un elemento soggettivo, consistente nella volontà manifestata dal proprietario della cosa principale o da colui che è titolare di un diritto reale sulla stessa, di destinare durevolmente la cosa accessoria a servizio ed ornamento del bene principale;
- un elemento oggettivo, consistente nel rapporto funzionale che deve intercorrere tra il bene principale e quello accessorio.

L'elemento soggettivo sussiste, dunque, in presenza della volontà, espressa o tacita, da parte di chi ne abbia il potere, di destinare a servizio od ornamento del bene principale il bene accessorio.

L'elemento oggettivo, invece, si caratterizza per l'instaurazione protratta nel tempo di un rapporto di complementarietà economico-giuridica, fondato sulla subordinazione funzionale di un bene rispetto a quello principale.

L'accertamento, quindi, della sussistenza o meno di vincolo pertinenziale comporta *“un giudizio di fatto”* (cfr. Corte di Cassazione, 2 marzo 2006, n. 4599) *“costituito dalla destinazione concreta ed effettiva della pertinenza a servizio (...) della cosa principale”* (cfr. Corte di Cassazione 13 luglio 2007, n. 15739).

Tanto premesso, con particolare riferimento alla individuazione del significato da attribuire alla locuzione *‘terreni agricoli e relative pertinenze’*, (utilizzata anche nell'ambito dell'imposta di registro per indicare i beni oggetto degli atti traslativi assoggettati, fino al 31 dicembre 2013, alla maggiore aliquota del 15 per cento e, a partire dal 1° gennaio 2014, all'aliquota del 12 per cento), la Commissione Tributaria Centrale, con la sentenza 18 gennaio 1989, n. 369, ha 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 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...”*.

In sostanza, il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze coincide con la nozione di fondo rustico, già utilizzata dal legislatore fiscale in diverse disposizioni dettate in materia agraria (si vedano, ad esempio, le norme introdotte per lo sviluppo della proprietà coltivatrice - legge 26 maggio 1965, n. 590).

A tale nozione, intesa quale appezzamento di terreno agricolo comprensivo, eventualmente, dei beni accessori quali, ad esempio, i fabbricati destinati ad abitazione delle persone addette alla coltivazione delle terre, nonché dei loro familiari, ovvero fabbricati destinati al ricovero degli animali, dei prodotti, delle scorte, ecc., occorre, quindi, fare riferimento per l'individuazione dei beni cui è applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, il medesimo trattamento previsto per il trasferimento del terreno agricolo.

Devono, dunque, ritenersi inclusi nel concetto di fondo rustico anche eventuali fabbricati rurali, sempreché gli stessi svolgano una funzione strumentale rispetto al terreno agricolo, a prescindere dall'attività di impresa esercitata.

Tra le disposizioni fiscali che rinviavano alla nozione di fondo rustico, si ricordano, ad esempio, le agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina, dettate dalla legge 6 agosto 1954, n. 604 (applicabili sino al 31 dicembre 2009), che prevedevano, al ricorrere di determinati requisiti, norme di favore per i trasferimenti o la concessione in enfiteusi di fondi rustici idonei alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina.

Si rammenta che la disciplina di cui alla legge n. 604 del 1954 estendeva espressamente, all'articolo 1, i benefici fiscali previsti per i trasferimenti di fondi agricoli anche *“alle case rustiche non situate sul fondo, quando, l'acquisto venga fatto contestualmente... per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia”*.

Analoga previsione non è stata, tuttavia, riproposta dal legislatore nelle vigenti disposizioni in materia di piccola proprietà contadina, dettate dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto legge n. 194 del 2009 e, pertanto, dette agevolazioni trovano applicazione solo con riferimento al trasferimento del fabbricato che costituisce pertinenza del terreno agricolo e che risulti situato sul medesimo terreno.

Con riferimento al quesito prospettato con la consulenza in esame, si precisa, quindi, che le agevolazioni previste dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del citato decreto-legge n. 194 del 2009, trovano applicazione anche con riferimento al trasferimento del fabbricato ad uso ricovero attrezzi, per il quale ricorrono i requisiti di pertinenzialità rispetto al terreno, sempreché detto fabbricato risulti sovrastante il terreno agricolo.

Ai fini in esame non rileva, invece, la qualificazione di strumentalità del fabbricato, di cui all'articolo 2 del DPR 23 marzo 1998, n. 139 (che ha sostituito il comma 3 ed inserito il comma 3-*bis* dell'articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133), in quanto le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina fanno riferimento alla nozione di pertinenza e non a quella di strumentalità.

La nozione di fabbricato pertinenziale, che implica la sussistenza di una connessione funzionale tra il fabbricato ed il terreno agricolo, non appare coincidente, come detto, con la nozione di strumentalità che è, invece, volta alla individuazione dei beni necessari per lo svolgimento dell'impresa agricola.

Al riguardo, la Suprema Corte di Cassazione ha avuto modo di chiarire (cfr. sentenza 27 maggio 1993, n. 5942) che *“la nozione di azienda agricola contenuta nell'articolo 2135 c.c., come “complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa” ...”* è *“... idonea a delineare un concetto di azienda agricola (rilevante per definire il concetto di strumentalità) distinta da quella di fondo, (rilevante per definire la nozione di terreno e relative pertinenze) e, in particolare, da quella di fundus instructus”*.

Tale interpretazione è in linea con i chiarimenti forniti con la circolare n. 2 del 21 febbraio 2014 che, all'esempio 14, riguardante il trasferimento di un terreno agricolo e di un fabbricato strumentale, ha ritenuto applicabili le agevolazioni dettate dal citato articolo 2, comma 4-*bis*, solo per il trasferimento del terreno agricolo, nel presupposto che il fabbricato non avesse i requisiti precedentemente delineati (fabbricato pertinenziale sovrastante il terreno agricolo).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE