

## **APPLICABILITÀ DELLE AGEVOLAZIONI PER LA PICCOLA PROPRIETÀ CONTADINA ALLE PERTINENZE DEI TERRENI AGRICOLI. COMMENTO ALLA RISOLUZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 26/E 2015**

La Risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015 (in *CNN Notizie* del 10 marzo 2015), fornisce il punto di vista dell'Agenzia delle Entrate sull'applicazione del regime agevolato per la proprietà contadina, relativamente ai fabbricati di pertinenza dei terreni agricoli.

In estrema sintesi, la menzionata Risoluzione sostiene che gli unici fabbricati pertinenziali "agevolabili" siano quelli "sovrastanti il terreno agricolo".

In occasione di risposte a quesiti, il Gruppo di lavoro dell'*Area Scientifica - Settore Studi Tributari*, ha analizzato le problematiche riguardanti le pertinenze agricole, in relazione all'agevolazione in questione, ed ha fornito indicazioni pubblicate in *CNN Notizie* del giorno 19 marzo 2014 (Quesito tributario n. 174-2014/T - Trattamento tributario applicabile all'acquisto di fabbricati strumentali da parte di soggetto che invochi l'agevolazione per la proprietà contadina), del giorno 27 maggio 2014 (Quesito tributario n. 708-2013/T - Agevolazione ex PPC- pertinenza - annotazione in catasto ruralità ) e del giorno 11 novembre 2014 (Quesito Tributario n. 391-2014/T - Agevolazioni per la proprietà contadina - fabbricato pertinenziale di lusso).

Considerata la posizione espressa con la detta Risoluzione, orientata a ritenere che i fabbricati "al di fuori del fondo" non siano oggetti acquistabili con l'agevolazione PPC, occorre esaminare nel dettaglio la tesi dell'Agenzia per vagliarne la persuasività.

In effetti, a parte la premessa descrittiva che riporta posizioni già espresse in documenti di prassi ed in precedenti giurisprudenziali, la lettura restrittiva della disposizione agevolativa poggia su un unico argomento e cioè su quello ricavabile dal raffronto tra la disposizione attuale e quella della legge n. 604 del 1954, la quale ultima 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*" <sup>(1)</sup>. A giudizio dell'Agenzia, poiché analoga previsione non è stata .... 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, dette agevolazioni trovano applicazione solo con riferimento al trasferimento del fabbricato che costituisce pertinenza del terreno agricolo e che risulti situato sul medesimo terreno; per tale via, assume che sia agevolabile l'acquisto di "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., " e "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", con la conseguenza che il trattamento trova "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.”

La sopra riportata opinione fa leva, principalmente, sull’argomento storico <sup>(2)</sup>, ritenendo che il legislatore della vecchia PPC si dovette preoccupare di menzionare espressamente l’acquisto di case rustiche non situate sul fondo perché la regola di base non l’avrebbe consentito, ricavandone che la disciplina attuale, non avendo ripetuto la previsione, ha implicitamente ristretto l’ambito ai fabbricati situati “sul fondo”.

Per argomentare in tal senso, bisogna prima di tutto ritenere che vi sia continuità logica tra vecchie e nuove disposizioni, perché solo in tale prospettiva la (pretesa) innovazione potrebbe costituire indice di limitazione del perimetro delle pertinenze agevolabili; in seconda battuta occorre giocoforza considerare eccezionale la risalente previsione in ordine alle “case rustiche non situate sul fondo”.

Si tratta, a quanto pare, di un procedimento interpretativo che non tiene nel debito conto la complessità del fenomeno della circolazione delle pertinenze e non si fa carico di distinguere le pertinenze dalle accessioni, prestandosi a varie osservazioni critiche.

In primo luogo, per quanto attiene alla valenza interpretativa dell’argomento storico, non si può fare a meno di ricordare che la normativa attuale è del tutto nuova, è indipendente dalla precedente ed in chiara discontinuità, al punto che la stessa Agenzia ha avuto modo di affermare che “Deve ritenersi che la disposizione agevolativa introdotta con l’articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, non costituisca una proroga del regime previsto dalla legge n. 604 del 1954, ma una autonoma disciplina” <sup>(3)</sup>.

Se, in generale, è vero che all’interprete è dato rinvenire nel sistema i segni evolutivi per ricavarne indici di orientamento, nello specifico del caso all’esame si tratta di confrontare due disposizioni completamente diverse per ambito soggettivo, oggettivo e tipologico-negoziale. Tant’è che nella vecchia disciplina portata sia dalla L. 604/54 e dalla L. 1154/60 si parlava solo di fondo rustico e di case (da intendere come fabbricati rurali in genere, argomentando dalla L. 1154/60) e non veniva chiamato in causa, in alcun modo, il concetto di pertinenza.

La prospettiva era, allora, quella del fondo rustico eventualmente dotato di fabbricati di servizio ma senza evocare la diversa nozione di “pertinenza”.

In secondo luogo, vale la distinzione tra pertinenze ed accessioni, in merito alla quale anche la dottrina tributaria <sup>(4)</sup> non manca di osservare che “il rapporto pertinenziale trova origine in un atto dispositivo del titolare del bene principale (al punto che qualora la pertinenza sia stata oggetto di disposizione separata e poi avvenga la riunione in unica mano con la cosa principale il vincolo pertinenziale non rivive automaticamente, occorrendo un nuovo atto di destinazione) mentre l’accessione trova il suo fondamento nella forza assorbente della proprietà immobiliare che si estende alle cose mobili che ad essa si uniscono” (art. 934 e ss c.c.).

La differenza trova chiara evidenza anche nella regola tributaria, posto che l’imposta di registro colpisce l’accessione quando non sia stata espressamente esclusa dall’oggetto del trasferimento (art. 24 TUR) mentre, all’opposto, la pertinenza concorre alla base imponibile solo “qualora entro tre anni venga comunque a risultare di proprietà dell’acquirente del bene

principale". Regola che, prescindere dalla modulazione del profilo temporale, trova la sua ragion d'essere nell'alterità tra bene principale e bene pertinenziale, alterità insussistente nel caso dell'accessione (e per creare la quale distinzione tra l'una e l'altra cosa unite fisicamente occorre la separazione giuridica mediante la negoziazione che spezzi l'unitarietà, assumendo ad oggetto della disposizione solamente il suolo o solo l'accessione).

Poiché la disciplina della PPC non è autonoma ma si colloca nell'intero impianto dell'imposta di registro, il coordinamento con il TUR mette in evidenza che non possa confondersi il regime delle pertinenze con quello delle accessioni.

Perciò, in una prospettiva che si liberi dall'influenza del passato e tenga conto esclusivamente degli elementi testuali introdotti dal legislatore del 2009, occorre valorizzarne non solo la portata di novità e di discontinuità con il passato (denotata dagli elementi già evidenziati nelle precedenti occasioni di analisi) ma la stessa lettera della legge che, nel richiamare l'istituto della "pertinenza" e senza fornirne autonoma definizione, motiva ed orienta l'interprete a collocare la previsione nella più ampia cornice della pertinenzialità civilistico-tributaria. In altre parole, se il legislatore si è voluto riferire, diversamente dal passato, ai terreni agricoli e relative pertinenze, bisogna attingere senz'altro alla nozione di pertinenza ricavabile contemporaneamente dal codice civile e dal sistema tributario.

In entrambi i sistemi, civilistico e tributario, non vi è traccia di riferimento ad un nesso fisico tra bene principale e bene accessorio, nesso fisico al quale si fa capo, per contro, per gli istituti dell'unione/commistione, dell'alluvione e dell'accessione, tutte fattispecie, queste ultime, in cui si verifica un incremento di un certo bene talmente compenetrato da costituire una modificazione fisica e non una mera relazione tra più cose.

In particolare, nel sistema tributario si fa uso frequente della pertinenzialità per ricavarne criteri di modulazione dell'imposizione fiscale, per lo più attraendo al regime del bene principale quello delle pertinenze (art. 23 TUR comma 3; "prezzo-valore" ex art. 1 comma 497 L. n.266/2005; DL 223/2006, la cui ricostruzione sistematica mette la pertinenzialità a base delle regole iva per discriminare i criteri di imposizione dei beni "strumentali" pertinenze di abitazioni da tutti i restanti); in tutte le ipotesi la disciplina non pone particolari limitazioni di ubicazione, e sarebbe ben strano che, contro tutti gli indici sistematici, fossero solo le pertinenze agricole a dover sopportare una restrizione assolutamente straordinaria, in assenza di qualunque speciale indice normativo.

Per altro verso, come già evidenziato nei richiamati lavori di risposta a quesiti, proprio in funzione della chiamata in causa della "pertinenza", non si può estendere il trattamento a qualunque fabbricato destinato a far parte dell'azienda agricola, bensì solo a quello che possa subire il nesso pertinenziale e cioè una destinazione funzionale di servizio necessariamente influenzata anche alla vicinanza. E si è sostenuto, a proposito dei fabbricati pertinenziali ai fondi rustici<sup>(5)</sup> che:

- giusta la previsione di legge, immutata anche dopo il 1° gennaio 2014, l'acquisto agevolato può avere per oggetto sia terreno agricolo, sia sue pertinenze e quindi *anche* fabbricati a servizio del terreno agricolo;

- tali fabbricati possono avere tutte le destinazioni compatibili con l'attività agricola e ad essa strumentali;

- la destinazione pertinenziale deve emergere dall'atto, in qualunque modo, anche implicito;

- dovendo essere pertinentziali nel senso sopra indicato, i fabbricati in parola devono avere una funzione di servizio *oggettiva* e quindi devono essere complementari al fondo agricolo ed in sua prossimità, da intendersi in senso relativo allo specifico territorio;

- ove non ricorrano tali requisiti, l'acquisto da parte dell'agricoltore non è agevolabile. <sup>(6)</sup>

Ritornando alla tesi sviluppata con la Risoluzione in commento, alcuni esempi appaiono in grado di illustrare le conseguenze cui porterebbe la menzionata lettura restrittiva e che contribuiscono a farla considerare non condivisibile:

pretendendo l'“unione” come carattere di una pertinenzialità “ristretta” (fabbricato posto sul terreno agricolo):

a) in caso di fondo unitario che venga attraversato da una strada, la porzione su un lato che sia ipoteticamente costituita da un fabbricato e che si venga a trovare dall'altro lato rispetto al terreno verrebbe a perdere la pertinenzialità occorrente per il trasferimento agevolato del tutto a favore di Mevio;

b) ove Tizio, proprietario di un terreno agricolo e di un fabbricato ad esso complementare, lasci per testamento il fabbricato a Caio ed il fondo a Sempronio spezzando il vincolo pertinenziale già in essere, il compratore Mevio che volesse acquistare il tutto dai due successori non potrebbe comperare l'insieme fruendo della “PPC” anche per l'acquisto del fabbricato, posto che, essendo di un soggetto diverso dal proprietario del fondo, detto fabbricato fatalmente non sarebbe "sovrastante" al terreno agricolo.

Invece, seguendo l'impostazione qui sostenuta, sia nel primo che nel secondo caso Mevio può imprimere la destinazione pertinenziale al momento dell'acquisto unitario, oppure, qualora avesse comprato prima il terreno, al momento dell'acquisto del fabbricato e fruire, in entrambi i casi, del trattamento di favore.

*Giampiero Petteruti*

---

**1)** Oltre alla legge n.604/54, si occupava dei fabbricati rurali anche la legge n.1154 del 1960 la quale, riguardo ai territori montani, all'art. 3, stabiliva : “Art. 3. Le agevolazioni tributarie previste dall'art. 36 della legge 25 luglio 1952, n. 991, si applicano anche per i trasferimenti delle case non situate nel fondo, ed anche censite in catasto fabbricati, quando sia accertato, nei modi stabiliti dall'art. 1 della legge 13 gennaio 1955, n. 21, che l'acquisto è fatto allo scopo di dotare piccole proprietà coltivatrici di fabbricati destinati alla abitazione, al ricovero del bestiame, al ricovero e alla custodia dei prodotti, delle sementi, dei concimi, dei mangimi e dei mezzi di coltivazione, alla prima lavorazione dei prodotti.

Nei territori montani le norme di cui all'art. 36 della legge 25 luglio 1952, n. 991, si applicano anche ai trasferimenti di proprietà e agli atti di permuta di fabbricati fatti a scopo di riunire in uno stesso proprietario

parti del medesimo fabbricato, quando il valore della parte di fabbricato oggetto del contratto non superi le lire 200.000.”

- 2) TARELLO G., L'interpretazione della legge, in Trattato Cicu-Messineo, Milano, 1980, 367 e ss..
- 3) Risoluzione n.36/E del 17 maggio 2010, pag. 4 del documento in pdf.
- 4) SORINO M.E., Commento all'art. 24 T.U. Registro, in D'Amati, La nuova disciplina dell'imposta di registro, Torino, 1989, 193.
- 5) G. PETERUTI, Quesito tributario n. 174-2014/t, *Trattamento tributario applicabile all'acquisto di fabbricati strumentali da parte di soggetto che invochi l'agevolazione per la proprietà contadina*, in CNN NOTIZIE 19.3.2014.
- 6) In quelle sedi si è anche osservato che <<se è vero che in alcune ipotesi normative il trattamento tributario delle pertinenze è assimilato a quello del bene principale condizionatamente alla classificazione catastale>> ..... <<è pur vero che nell'attività d'impresa agricola una simile discriminazione in base al mero dato catastale non è possibile, dal momento che in questo ultimo ambito rilevano sia l'attività agricola principale, sia quella per connessione, sia la disponibilità del bene non strettamente legata alla proprietà, così da aprire lo spettro a tutte le classificazione catastali, abitative e strumentali. Ed infatti, non si dubita che siano di complemento all'agricoltura gli edifici abitativi che soddisfino le esigenze dirette dell'agricoltore, oppure quelle legate all'ospitalità (agriturismo), nonché i fabbricati destinati alla manipolazione, allo stoccaggio, alla lavorazione, alla trasformazione, alla vendita ecc. dei prodotti agricoli, purché "legati" all'attività principale, il tutto secondo le previsioni dell'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557 >>. Pur nella generale affermazione dell'applicabilità del trattamento PPC ai fabbricati pertinenziali, trattando lo specifico problema dell'agevolabilità dell'acquisto di un fabbricato abitativo di vaste dimensioni si è affermato che <<in linea con tale impostazione, si può dire che non è decisiva l'attuale classificazione catastale, poiché essa è destinata ad essere influenzata dalla posizione del bene in rapporto all'attività del compratore. Ma, anche in tale proiezione, rileva il criterio posto dall'art. 9 sopra menzionato, secondo cui "Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni ....." . D'altra parte, ove non si desse alcun ruolo alla ruralità, qualunque immobile potrebbe essere acquistato con l'agevolazione in questione, sol che l'acquisto sia fatto da un soggetto con i prescritti requisiti, ma sparirebbe ogni parametro di relazione "congruente" tra bene principale e bene pertinenziale. Nel caso di specie, entra in gioco, quindi, la discriminazione delineata dal legislatore nell'escludere la ruralità in presenza dei requisiti "di lusso", rispetto alla quale l'attività ed i requisiti dell'acquirente non potrebbero determinare una diversa qualificazione fiscale.>>  
Concludendosi nel dire che <<il censimento catastale non ha rilevanza solo "reddituale" ma anche il ruolo di catalogazione degli oggetti considerabili "agricoli"; ciò non ostante, basta la classificabilità e non occorre l'attuale classificazione, ove ad acquistare sia un soggetto con requisiti che rendano possibile l'apposita classificazione agricola, ad acquisto avvenuto; l'accesso al trattamento agevolato anche per l'acquisto delle pertinenze agricole deve tenere conto delle regole che stabiliscono le caratteristiche oggettive occorrenti per considerare "rurali" i fabbricati a servizio del fondo rustico; il fabbricato abitativo "di lusso" non è classificabile rurale e conseguentemente non può essere acquistato con l'agevolazione per la proprietà contadina, salvo che sia in corso di "trasformazione" in altra tipologia ammissibile al trattamento di favore.>>