

Trattamento agli effetti della imposizione indiretta dei fabbricati rurali. In particolare applicabilità delle agevolazioni per la c.d. piccola proprietà contadina

Approvato dalla Commissione studi tributari il 27 marzo 2009.

Sommario: Premessa; Il fabbricato rurale come pertinenza del terreno agricolo; Inquadramento della fattispecie e risposta al quesito.

Premessa

Il presente studio trae spunto da un quesito sull'inquadramento tributario e sulla possibilità di applicazione delle agevolazioni per la così detta Piccola Proprietà Contadina relativamente alla seguente fattispecie: una società immobiliare, la quale ha acquistato da un privato un piccolo complesso immobiliare, composto da un fabbricato ad uso abitativo unifamiliare e da serre con piccole costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola e non ha effettuato nelle dette costruzioni alcuna opera edilizia dalla data dell'acquisto, intende alienare il complesso in oggetto a un coltivatore diretto avente i requisiti per godere delle agevolazioni PPC.

Difettano, per una risposta al quesito, una serie di dati. Inoltre occorre prima risolvere alcuni problemi aventi carattere generale.

Nozione di fabbricato rurale: autonomia della qualificazione agli effetti fiscali rispetto alla qualificazione urbanistica. Principi generali in caso di cessione, ricavabili dai sistemi normativi delle leggi di imposta.

Una premessa fondamentale è l'autonomia della qualificazione della ruralità di un fabbricato sotto il profilo tributario, rispetto alla qualificazione agli effetti urbanistici. Ad esempio, un fabbricato abitativo situato in zona residenziale e destinato ad abitazione del coltivatore del fondo è, agli effetti fiscali (ricorrendo gli altri requisiti che saranno più avanti precisati), un fabbricato rurale. Per contro un fabbricato abitativo costruito in zona agricola è rurale agli effetti fiscali se utilizzato per abitazione di chi coltiva i terreni agricoli, mentre se venga utilizzato da un soggetto diverso da quelli contemplati dalla normativa tributaria in materia, di cui si dirà in seguito, perde la qualifica fiscale di fabbricato rurale. Si può dunque affermare che la ruralità di un fabbricato agli effetti fiscali dipende sempre e comunque dalla utilizzazione del fabbricato medesimo.

Come sarà precisato nel paragrafo successivo, la nozione tributaria di pertinenzialità del fabbricato rispetto al terreno agricolo non coincide esattamente neppure con la nozione

civilistica di pertinenza. Un fabbricato posseduto e utilizzato da chi coltiva i terreni agricoli, anche a titolo di affitto, è fiscalmente rurale, a prescindere dalla proprietà o titolarità di altro diritto reale di godimento, che può appartenere a soggetti diversi.

Nell'ipotesi di cessione del fabbricato, che è poi quella che qui interessa, occorre stabilire se sia fiscalmente rilevante solo la destinazione e utilizzazione che del fabbricato darà il soggetto acquirente o se rilevi anche la destinazione e utilizzazione del fabbricato rispetto al cedente. Per quanto riguarda l'ambito applicativo dell'imposta di registro, dal sistema normativo di tale imposta appare rilevante solo la destinazione data dall'acquirente. Tornando all'esempio fatto sopra, se un coltivatore acquista da un privato terreni agricoli e un fabbricato, anche sito in zona residenziale, per destinarlo a propria abitazione, ricorrendo gli altri requisiti di legge, la cessione è fiscalmente qualificabile come avente ad oggetto terreni agricoli e fabbricato rurale di pertinenza. Agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto appare rilevante anche la destinazione data dal cedente al fabbricato. Così, se un soggetto IVA, non agricoltore, sia proprietario di terreni agricoli e di un fabbricato ad uso abitativo, pur originariamente destinato ad abitazione del coltivatore dei fondi, ma successivamente utilizzato ad uso residenziale civile, non sarà sufficiente che entrambi vengano acquistati da un coltivatore che utilizzerà il fabbricato per propria abitazione. Se, tuttavia, il soggetto IVA, non agricoltore, proprietario di terreni agricoli e di un fabbricato originariamente pertinenza dei detti terreni, non abbia mutato, con una diversa utilizzazione, tale destinazione pertinenziale del fabbricato rispetto al terreno agricolo (o perché abbia affittato l'uno e l'altro ad un coltivatore o anche perché abbia lasciato temporaneamente inutilizzati terreno e fabbricato, senza mutarne la destinazione), ed entrambi vengano ceduti ad un coltivatore che utilizzerà il fabbricato per propria abitazione, la cessione sarà configurabile come cessione di terreno agricolo con fabbricato pertinenziale.

Fino ad ora sono stati fatti esempi di fabbricati ad uso abitativo. Ma quanto enunciato per tali fabbricati pare estensibile a tutti i fabbricati. In particolare nel caso di cessione di un fabbricato al servizio del terreno agricolo, unitamente al terreno con il quale si è instaurato il rapporto di servizio, da parte di un soggetto IVA, non agricoltore, appare rilevante rispetto al cedente che lo stesso non abbia impresso al fabbricato una diversa destinazione, non più al servizio dell'attività agricola, mentre appare irrilevante un temporaneo inutilizzo del fabbricato.

Il fabbricato rurale come pertinenza del terreno agricolo

Nelle normative succedutesi nel corso del tempo, concernenti le agevolazioni a favore della "piccola proprietà contadina", iniziando dal d.lgs. n. 114 del 1948, ratificato con la L. 22 marzo 1950, n. 144, si parla di "fondi rustici", termine utilizzato anche nella normativa in materia agraria, in particolare in tema di contratti agrari e di affitto di fondi rustici. Giurisprudenza e dottrina hanno delineato il concetto di fondo rustico, da un lato osservando che si tratta di un concetto generico e più ampio di quello di "podere" e corrispondente al

significato empirico di terreno destinato alla produzione agricola, indipendentemente dalla dotazione di fabbricati colonici e di manufatti (Cass. 21 giugno 1974, n. 1862) e d'altro lato distinguendolo dal concetto di azienda agricola e definendolo come un complesso pertinenziale (Cfr. Irti, Manuale di diritto agrario italiano).

Il fondo rustico comprende dunque un bene principale (il terreno agricolo) e beni accessori, a servizio del primo. Il rapporto di servizio si inquadra civilisticamente come rapporto pertinenziale. Non solo, ma, tradizionalmente, si considera compresa nel concetto di fondo rustico anche la "casa colonica", ove abitano l'agricoltore e i suoi familiari ed eventualmente coloro che lavorano per l'azienda agricola.

Inoltre, sotto il profilo delle agevolazioni in materia di imposizione indiretta, i benefici fiscali della Piccola Proprietà Contadina, previsti per i trasferimenti di fondi rustici, sono espressamente estesi anche ai "trasferimenti delle case non situate nel fondo, ed anche censite in catasto fabbricati, quando sia accertato ... che l'acquisto è fatto allo scopo di dotare piccole proprietà coltivatrici di fabbricati destinati all'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." (Legge 5 ottobre 1960, n. 1154). Precisandosi che, se si può considerare rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui esso è asservito, deve però essere ubicato nello stesso comune o in comune confinante (art. 9, comma 4, della legge n. 133/1994).

Con il d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 il legislatore abbandona la vecchia terminologia di "fondi rustici" e fa espresso riferimento ai terreni o immobili agricoli e relative pertinenze, inclusi i fabbricati.

E' stato osservato (cfr. Petteruti e Podetti, *Novità e problemi nell'imposizione tributaria relativa agli immobili - Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo*, in *I quaderni della Fondazione Italiana per il notariato*), che sul concetto fiscale di fabbricato pertinenza del terreno agricolo ha fortemente inciso la normativa speciale in materia agraria. Infatti, sotto il profilo strettamente civilistico il rapporto di servizio deve intercedere tra due beni, quello principale e quello pertinenziale, e l'utilità deve essere apportata al bene principale e non al proprietario di esso o alla attività svolta dal proprietario. Ma per il terreno agricolo prevale una visione economico-aziendalistica, come bene produttivo, per cui il rapporto pertinenziale viene a configurarsi in funzione dell'attività dell'impresa agricola e pertanto sono stati e sono considerati pertinenze e comunque inclusi nei regimi agevolati, oltre a tutti i fabbricati funzionali alla attività agricola, ed alle costruzioni strumentali destinate ad uso ufficio dell'azienda agricola e all'agriturismo, anche i c.d. fabbricati abitativi rurali. Lo stesso concetto economico-aziendalistico di rapporto di servizio tra fabbricato e terreno è alla base della nozione di costruzioni rurali contenuta nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (art. 42) e della disciplina dell'ICI. In materia di ICI è prevista la esenzione da autonoma tassazione (dovendosi ritenere ricomprese nella tassazione dei terreni agricoli di cui costituiscono pertinenza) delle costruzioni, anche se iscritte al catasto dei fabbricati, strumentali all'esercizio

dell'attività agricola, ancorché destinate ad edilizia abitativa da parte del soggetto che conduce il terreno cui le costruzioni medesime sono asservite, come è stato confermato dal comma 1-bis dell'art. 23 della Legge 27 febbraio 2009, n. 14, di conversione del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, in base al quale "Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 2, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni."

Il concetto fiscale del rapporto di servizio pertinenziale del fabbricato rispetto al terreno agricolo appare dunque più ampio rispetto a quello civilistico.

I requisiti di ruralità agli effetti fiscali dei fabbricati sono stabiliti dall'art. 9, comma 3, del D.L. 30.12.1993 n. 557, convertito con modificazioni nella Legge 26.2.1994, n. 133, quale modificato dal D.L. numero 262/2006 convertito nella Legge 286/2006 e integrato dal D.L. 1° ottobre 2007, n. 159, convertito in Legge 29 novembre 2007, n. 222, e dalla 24 dicembre 2007 n. 244, 1, comma 275.

Riassuntivamente, si distinguono:

- fabbricati rurali di servizio: sono quelli strumentali alle attività agricole e attività connesse di cui all'art. 2135 del codice civile, incluse le costruzioni strumentali destinate ad uso ufficio dell'azienda agricola e all'agriturismo;
- fabbricati ad uso abitativo: sono quelli posseduti e utilizzati quale propria abitazione dall'imprenditore agricolo (iscritto come tale al Registro delle Imprese), titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno ovvero affittuario del terreno stesso o dai familiari conviventi a suo carico risultanti dalle certificazioni anagrafiche o da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura o da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali, o da uno dei soci od amministratori delle società agricole di cui all'art. 2 del d.lgs n.99/2004, che rivestano la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Trattandosi di fabbricato abitativo il volume d'affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è in comune considerato montano ai sensi della legge n. 97 del 1994, il volume d'affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'art. 34 del DPR 26.10.1972 n. 633, attualmente di Euro 7.000.

Il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 mq ed

essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva ovvero il comune è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'art. 1, comma 3, legge 31.1.1994 n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 mq.

Il fabbricato abitativo, inoltre, non deve avere le caratteristiche delle categorie catastali A/1, A/8 e non deve presentare le caratteristiche di lusso ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 2 luglio 1949 n. 408, pubblicato nella gazzetta ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969.

Sono opportune alcune precisazioni. La prima è che, pur potendosi considerare "fabbricati rurali", anche fabbricati strumentali (non abitativi) ad attività agricole svolte senza terreno agricolo, tuttavia le agevolazioni fiscali della c.d. Piccola Proprietà Contadina sono concesse solo per gli acquisti di fondi rustici, cioè di terreni o di terreni e fabbricati rurali di pertinenza, non invece per l'acquisto di soli fabbricati, anche se con caratteristiche di ruralità fiscale. Un'altra è che il terreno al quale il fabbricato è legato dal rapporto pertinenziale deve essere agricolo. Si ricorda che per quanto attiene al concetto tributario di terreno agricolo sono state prospettate due tesi (cfr. Petteruti e Podetti - *Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo*, cit; Petteruti - Studio n. 33-2006/T della Commissione Studi Tributarî del CNN (in *CNN Notizie* del 9 agosto 2006); GIUNCHI, MASTROIACOVO, PETTERUTI, PODETTI, *Imprenditore agricolo professionale e società agricole (D.Lgs. n. 99 del 2004) - aspetti tributari* - Studio n. 46/2004/T della Commissione Studi Tributarî del CNN (in *CNN Notizie* del 21 giugno 2004); *La prelazione agraria* - Studio n. 66-2006/C della Commissione Studi civilisti del CNN (in *CNN Notizie* del 12 aprile 2006); Pierluisa Cabiddu - *Il compendio unico di cui all'art. 7 del d.lgs 29 marzo 2004, n. 99 modificato dal d.lgs 101/2005* - Studio 358 - 2006/C della Commissione Studi Civilistici del CNN.e gli Autori ivi citati - in *CNN Notizie* dell'8 agosto 2006). Secondo la prima tesi la qualificazione agricola di un terreno deve essere determinata avuto riguardo alla sua realtà naturale ed alla sua utilizzazione di fatto. Così ad esempio non sarà qualificabile come terreno agricolo un terreno roccioso o un terreno attualmente utilizzato a scopo edificatorio. Seconda l'altra tesi occorre invece fare riferimento alla destinazione urbanistica impressa al terreno dagli strumenti urbanistici. Rinviano agli Studi sopra citati per l'esame delle argomentazioni addotte a sostegno delle due tesi, si ritiene di aderire alla tesi della qualificazione urbanistica. Con il D.L. n. 223 del 2006, convertito nella Legge n. 248/2006, il legislatore fiscale ha dato una definizione unitaria agli effetti tributari dei terreni edificabili come quelli utilizzabili 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 e il concetto fiscale di terreno edificabile non sembra compatibile e sovrapponibile con quello fiscale di terreno agricolo, per cui debbono ritenersi esclusi dalla normativa fiscale dettata per i terreni agricoli quelli per i quali gli strumenti urbanistici, anche solo adottati, prevedono la destinazione edificatoria, o comunque una destinazione non compatibile con quella agricola, anche se di fatto sarebbero suscettibili di

sfruttamento agricolo. Si precisa che comunque la destinazione urbanistica agli effetti della qualificazione fiscale di un terreno come agricolo rileva solo in negativo, nel senso che non deve esserci una destinazione dello strumento urbanistico incompatibile con la destinazione agricola, mentre non è necessaria una destinazione urbanistica in positivo ad attività produttiva agricola. Così, ad esempio, se utilizzati per attività agricola, possono essere qualificati terreni agricoli anche le c.d. aree di salvaguardia ambientale, ove la utilizzazione agricola è ammessa e non incompatibile.

Una terza precisazione riguarda il profilo soggettivo. Anche sotto tale profilo e sempre con riguardo al rapporto pertinenziale tra fabbricato e terreno agricolo la previsione civilistica e quella fiscale parrebbero non perfettamente coincidenti. A sensi dell'articolo 817 e seguenti del c.c., la pertinenza è cosa destinata in modo durevole dal proprietario della cosa principale o da chi abbia un diritto reale sulla cosa principale, a servizio od ornamento di quest'ultima, con la ricorrenza, secondo la prevalente giurisprudenza (cfr. Cass. 3 marzo 2006, n. 4599, 6 settembre 2002, n. 12983) del requisito soggettivo dell'appartenenza, a titolo di proprietà o comunque a titolo reale, del bene accessorio e del bene principale al medesimo soggetto, anche se, laddove sussista un rapporto contrattuale unitario, quale quello di affitto, la legittimazione attiva alla creazione di un vincolo di pertinenzialità tra le cose affittate spetta a chi abbia la disponibilità giuridica dei beni, ancorché non ne sia proprietario (Cass. 5 agosto 2002, n. 11699.).

Per il riconoscimento della ruralità agli effetti fiscali il possessore del fabbricato deve essere:

- titolare del diritto di proprietà (o di altro diritto reale) sul terreno coltivato, che riveste la qualifica di imprenditore agricolo, o familiare convivente a carico di quest'ultimo ;
- affittuario o conduttore del terreno coltivato, che riveste la qualifica di imprenditore agricolo, o familiare convivente a carico di quest'ultimo.

Non è dunque necessario che la proprietà del fabbricato e del terreno a cui il fabbricato è asservito siano in capo alla stessa persona (Cfr. Cass. 24 giugno 2005, n. 13677), essendo invece sufficiente l'identità soggettiva tra il possessore (e non il proprietario) del fabbricato e il titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno oppure il conduttore del terreno medesimo (Cfr. Cass. 21 gennaio 2005, n. 1330).

La normativa in riferimento riguarda la determinazione dei requisiti oggettivi e soggettivi per il riconoscimento del carattere di ruralità dei fabbricati agli effetti fiscali. Ciò significa che i detti requisiti non sono rilevanti ad altri fini diversi da quelli fiscali (ad esempio quelli urbanistico edilizi). Per contro che le condizioni sopra illustrate si riferiscono a tutte le imposizioni fiscali, sia dirette, sia indirette, che possono colpire un fabbricato, per cui, se un fabbricato possiede le caratteristiche di ruralità tale fabbricato è rurale a tutti gli effetti fiscali, sia che si tratti dell'IRPEF o dell'ICI, sia che si tratti d'imposta di registro, ipotecaria, catastale, o dell'I.V.A., o dell'imposta sulle successioni e donazioni. Salvo che la disposizione fiscale da

applicare contenga una autonoma espressa qualificazione di fabbricato rurale.

La definizione di un concetto generale di ruralità agli effetti fiscali risponde a quella esigenza di armonizzazione e razionalizzazione del sistema tributario, per il quale, ad esempio, si è data una definizione di terreno edificabile unitaria, sia agli effetti dell'IVA e dell'imposta di registro, sia agli effetti dell'imposta sui redditi e dell'ICI.

Fermo restando l'assoggettamento sia ad IRPEF sia ad ICI per il proprietario o possessore, ove non ricorrano tutti i requisiti per il riconoscimento della ruralità fiscale del fabbricato, residua tuttavia un dubbio per quanto riguarda l'imposta di registro e le connesse imposte ipotecaria e catastale, ove è espressamente sancito il principio per cui le pertinenze sono soggette allo stesso regime del bene principale. E' opinione diffusa, confermata anche nella prassi, che, in materia di imposta di registro, allorché si parla di pertinenze debba aversi riguardo al concetto civilistico.

Quid iuris nel caso di trasferimento, soggetto ad imposta di registro, di un terreno agricolo con un fabbricato che civilisticamente sia pertinenza, perché già destinato dal venditore o destinato dall'acquirente al servizio del terreno, ma privo dei caratteri di ruralità agli effetti fiscali? Il trasferimento del fabbricato, non in quanto fabbricato rurale agli effetti tributari, ma in quanto comunque pertinenza del terreno, sarà assoggettato alle stesse maggiori aliquote ordinariamente previste per i terreni agricoli e potrà però, correlativamente, usufruire delle stesse agevolazioni riconosciute per il trasferimento del terreno? La soluzione appare dubbia, perché possono addursi argomenti letterali e sistematici a favore sia di una risposta in senso positivo, sia di una risposta in senso negativo.

A parte la soluzione di tale problema, e venendo a quanto ci occupa in particolare, e così agli effetti delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, non si può dimenticare che, come sopra detto, la Legge 5 ottobre 1960, n. 1154 estende espressamente i benefici fiscali ai "trasferimenti delle case non situate nel fondo, ed anche censite in catasto fabbricati, quando sia accertato ... che l'acquisto è fatto allo scopo di dotare piccole proprietà coltivatrici di fabbricati destinati all'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." E' dunque rilevante, come già osservato inizialmente, la destinazione che l'acquirente intende dare al fabbricato. Inoltre, applicando un criterio interpretativo consequenzialista ed avuto riguardo anche specificamente alle finalità della normativa in materia di agevolazioni per la formazione ed arrotondamento della piccola proprietà contadina, sarebbe irragionevole e contraddittorio ritenere che le agevolazioni possano essere concesse per gli acquisti di terreni agricoli e fabbricati pertinenziali effettuati da un coltivatore diretto, avente i requisiti di legge, o da un imprenditore agricolo professionale, regolarmente iscritto alla gestione previdenziale del settore agricolo, o da una società di coltivazione diretta o IAP, solo quando il venditore sia esso pure un imprenditore agricolo iscritto come tale al registro delle imprese, condizione per il riconoscimento della ruralità dei fabbricati agli effetti fiscali. Ad avviso dello scrivente deve invece ritenersi sufficiente che tale requisito soggettivo sia

posseduto dall'acquirente, che la destinazione venga impressa dall'acquirente, ferma restando la necessità della ricorrenza delle altre condizioni, oggettive, per il riconoscimento della ruralità fiscale del fabbricato ed a quelle specifiche per usufruire delle agevolazioni.

In materia di IVA, l'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, dopo aver disposto che non sono costituiscono cessioni di beni quelle che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, stabilisce che non costituisce utilizzazione edificatoria la realizzazione delle opere indicate nell'art. 9 lettera a) della Legge 10 del 1977 (ora art. 17 comma 3 del T.U. dell'edilizia) ovvero delle costruzioni nelle zone agricole, ivi comprese le residenze, realizzate in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo professionale. Si è detto (cfr. Petteruti e Podetti, *Problematiche concernenti i trasferimenti immobiliari nel settore agricolo*, cit.) che "ciò tuttavia non comporta una limitazione del concetto di fabbricato pertinenza di terreno agricolo, nel senso che la cessione di terreni agricoli con fabbricati pertinenziali non situati sul fondo stesso o comunque non ubicati in zona agricola sia al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA solo per quanto riguarda il terreno agricolo e sia invece considerata cessione agli effetti IVA per quanto riguarda il trasferimento del fabbricato. La norma è infatti finalizzata a chiarire che cosa debba intendersi per utilizzazione edificatoria di cui sia suscettibile il terreno". Pertanto si deve ritenere che rientrino nella sfera della esclusione dall'ambito dell'IVA, a sensi del citato art. 2 della legge IVA, le cessioni riguardanti entità immobiliari di natura mista, comprensive cioè di terreni agricoli e di fabbricati pertinenziali, anche non situati sul fondo, purché il terreno assuma la caratteristica di bene principale e il fabbricato quello di pertinenza (Cfr. Comm.Trib. Centrale 30 aprile 1988 N.3826). Occorre tuttavia una ulteriore precisazione. Si è osservato all'inizio del presente studio che, in linea generale, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto è rilevante non solo la destinazione ed utilizzazione data al fabbricato dal soggetto acquirente, ma anche quella data o conservata dal cedente. Così, ad esempio se una impresa ceda ad un coltivatore diretto un terreno agricolo ed un alloggio facente parte di un fabbricato residenziale, ancorché l'acquirente intenda adibirlo a propria abitazione, sarà esclusa dall'ambito IVA solo la cessione del terreno agricolo, ma non anche la cessione dell'alloggio. Se invece una impresa ceda una entità immobiliare comprendente un terreno agricolo e un fabbricato unifamiliare, anche non ubicato sul fondo, ma destinato ad abitazione del coltivatore del terreno (che ad esempio li conduca in affitto), si ritiene che l'esclusione dall'ambito IVA riguardi l'intera entità immobiliare oggetto di cessione.

Inquadramento della fattispecie e risposta al quesito.

Nel quesito si parla di un complesso immobiliare costituito da serre, con un fabbricato destinato alla abitazione dell'agricoltore e dei suoi familiari, acquistato da una società immobiliare che ora intende venderlo, senza avere apportato alcuna modifica, ad un coltivatore diretto, avente i requisiti per usufruire delle agevolazioni della Piccola Proprietà Contadina.

Prima condizione da verificare è che vi sia un terreno agricolo. Se per serra si intende una struttura infissa al suolo o che poggia su base di cemento, diretta a creare e mantenere le condizioni climatiche ideali per determinate colture, che avvengono tuttavia sul terreno, circondato e coperto dalla struttura della serra, si può affermare che vi è terreno agricolo, che risulterà classificato catastalmente come "colture in serre", sempre che si tratti di serre fisse (cioè con parti murarie). Diversamente, nel caso di serre mobili, il terreno sarà classificato secondo la coltura cui è destinato.

Se dunque il terreno, coperto dalla serra, ha destinazione agricola ed è ubicato in zona agricola e, trattandosi presumibilmente di coltura intensiva (floricoltura od orticoltura), ha una superficie di almeno 3000 mq e se il fabbricato abitativo è destinato ad abitazione di chi svolge la attività agricola, per cui è configurabile un rapporto di pertinenzialità del fabbricato rispetto al terreno agricolo, per quanto sopra detto la cessione si configurerebbe come al di fuori dell'ambito applicativo dell'IVA ex art. 2 del DPR 633/1972 e soggetta ad imposta di registro, con possibilità di invocare le agevolazioni per la c.d. piccola proprietà contadina e così la applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa ed imposta catastale con la aliquota dell'1%, oltre alla esenzione dal bollo ex art. 21 della tabella allegato B al DPR n. 642/1972.

Tuttavia, in particolare nel settore della floricoltura, vi sono casi in cui non si procede alle colture in pieno campo o in serra, ma alle coltivazioni su substrati artificiali o addirittura in vaso. In tal caso la serra fissa (cioè con opere murarie), risulterebbe bene strumentale per natura, classificabile catastalmente nella categoria D/8 qualora la sua funzione principale sia lo stoccaggio e vendita di piante e fiori e non costituisca invece pertinenza della abitazione (serra per uso privato). Se così fosse, non essendovi terreno agricolo, la cessione rientrerebbe nell'ambito dell'IVA. E si dovrebbe ulteriormente distinguere tra cessione del fabbricato abitativo, esente da IVA, ex art.10, primo comma, n. 8-bis) del DPR 633/1972 e successive modificazioni, con applicazione al suo trasferimento delle ordinarie imposte di registro, ipotecaria e catastale e, come sopra detto, sempre che la serra non sia pertinenza della abitazione, cessione dei fabbricati strumentali per natura (serre), esente da IVA, art. 10, primo comma, n. 8-ter), del D.P.R. n. 633 del 1972, e successive modificazioni, salvo che il cessionario non sia un soggetto che non ha diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta a lui addebitata (es. soggetto al regime speciale IVA per i produttori agricoli, con detrazione forfetizzata) o che sia esercitata dal cedente l'opzione per l'assoggettamento ad IVA, nei quali casi la cessione dovrà essere assoggetta ad IVA e sarà soggetta imposta di registro in misura fissa, ad imposta ipotecaria con la aliquota del 3% e ad imposta catastale con la aliquota dell'1%.

Diego Podetti