

Sul concetto di pertinenzialità ai fini del trattamento fiscale

Cass. Sez. Trib. 7 marzo 2025, n. 6178 ord. - Perrino, pres.; Paolitto, est. - Valbidente Società Agricola S.S. (avv. Muccari) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 17 settembre 2018*)

Imposte e tasse - Recupero a tassazione ordinaria di imposte di registro ed ipocatastali - Registrazione di un conferimento societario di terreni agricoli, con sovrastanti fabbricati rurali - Natura pertinenziale del bene - Trattamento fiscale.

(*Omissis*)

FATTO

Rilevato che:

1. - con sentenza n. 2161, depositata il 17 settembre 2018, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha rigettato l'appello proposto dalle parti, odierne ricorrenti, avverso la decisione di prime cure che, a sua volta, aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di liquidazione col quale l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione ordinaria le imposte di registro ed ipocatastali dovute dai contribuenti - in relazione alla registrazione (in data 31 febbraio 2014) di un conferimento societario di terreni agricoli, con sovrastanti fabbricati rurali, - dietro esclusione di parte dei terreni conferiti (ricadenti nel Comune di Galeata e censiti in catasto al fol. 45, p.lle nn. 2, 5, 7, 8, 3 e 4), siccome qualificati dallo strumento urbanistico come edificabili, dall'agevolazione usufruita dai contribuenti ai sensi del D.L. 30 dicembre 2009 n. 194, art. 2, comma 4-bis, conv. in L. 26 febbraio 2010, n. 25, e rideterminazione del valore imponibile;

1.1 - a fondamento del decum, il giudice del gravame ha considerato che:

- secondo quanto statuito dalla Corte di legittimità, la natura pertinenziale di un bene non ne esclude di per sé la potenzialità edificatoria secondo gli strumenti urbanistici e, quindi, la sua assoggettabilità al pagamento della plusvalenza: ciò a maggior ragione quando, come nel caso in esame, il terreno edificabile risulti accatastato separatamente (Cass., n. 17792 del 6 luglio 2018);

- l'agevolazione in contestazione doveva ritenersi spettante per i "terreni con le relative pertinenze qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici ma non ai fabbricati strumentali e loro terreni pertinenziali come si vorrebbe leggere.";

- "il concetto di pertinenzialità è rinvenibile nell'art.2 del D.Lgs. n. 504 del 1992 che espressamente stabilisce il trattamento fiscale delle pertinenze definendo "per fabbricato ... l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza"";

- secondo un documento di prassi dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione n.26/E del 06/03/2015) la disposizione di favore doveva essere intesa con riferimento alla nozione di "fondo rustico in cui sui terreni insistono fabbricati rurali sempreché gli stessi svolgano una funzione strumentale rispetto al terreno agricolo e non rispetto all'attività esercitata";

- sulle particelle nn. 3 e 4 insistevano "impianti fotovoltaici che svolgono un'attività di nessuna strumentalità rispetto al terreno su cui insistono e le stesse sono state incluse nel PSC, nell'ambito da riqualificare A11 per cui ha perso la natura di terreno agricolo ai fini delle agevolazioni della piccola proprietà contadina";

- ne conseguiva che "la presenza dell'impianto fotovoltaico ha fatto perdere l'uso agricolo del terreno e l'ambito A11 prevede la 'compresenza di residenza e di attività sociali, culturali, sportive e commerciali con essa compatibili per assumere la connotazione di organica espansione del tessuto urbano prospiciente, in luogo degli attuali usi da dimettere e/o da delocalizzare.'";

2. - VALBIDENTE SOCIETÀ AGRICOLA s.s., e Za.Lu., ricorrono per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi, ed hanno depositato memoria;

- l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Diritto

IN DIRITTO

Considerato che:

1. - col terzo motivo di ricorso - che va prioritariamente esaminato per la sua pregiudizialità logico-giuridica, - ed ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., i ricorrenti denunciano nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4, e dell'art. 111 Cost. deducendo in sintesi che - a fronte delle allegazioni e deduzioni da essi esponenti svolte nel ricorso introduttivo, e nel giudizio di appello, in ordine alla permanenza del vincolo di pertinenzialità dei fabbricati con i terreni che, ad ogni modo, non avevano formato oggetto di esclusione dall'ambito coperto dall'agevolazione usufruita - la gravata sentenza non aveva dato alcun conto di dette difese così pronunciando sulla base di una motivazione apparente;

1.2 - il motivo è destituito di fondamento;

1.3 - come le Sezioni unite della Corte hanno statuito, la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54, D.L. 22 giugno 2012 n. 83, conv. in L. 7 agosto 2012 n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. U., 22 settembre 2014, n. 19881; Cass. Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

- si è, quindi, ripetutamente precisato che deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 18 settembre 2019, n. 23216; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599);

- nella fattispecie la gravata sentenza chiaramente espone la sua ratio decidendi e, con questa, il percorso interpretativo posto a fondamento della ricostruzione del contenuto precettivo della disposizione interpretata, né l'error iuris, oggetto di censura col secondo motivo, può ridondare nel denunciato vizio di nullità;

2. - col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione del D.L. 30 dicembre 2009 n. 194, art. 2, comma 4-bis, conv. in L. 26 febbraio 2010, n. 25, assumendo che i terreni ricadenti nell'ambito edificatorio A11, diversamente da quanto ritenuto dal giudice del gravame, non esprimevano alcuna potenzialità edificatoria - così come del resto rilevato nella stessa relazione di stima allegata all'avviso di liquidazione - in quanto non contemplati nel Piano Operativo Comunale né suscettibili di interventi edilizi diversi dalla ristrutturazione ordinaria e straordinaria;

2.1 - questo motivo è del pari destituito di fondamento;

2.2 - con specifico riferimento all'agevolazione prevista dal D.L. 30 dicembre 2009 n. 194, art. 2, comma 4-bis, ancora di recente la Corte ha ribadito la rilevanza delle qualificazioni formali delle aree operata dallo strumento urbanistico generale, secondo il principio di diritto per il quale 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 (Cass., 27 settembre 2022, n. 28170);

- detto principio è, del resto, tributario della disposizione di cui al D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, conv. in L. 4 agosto 2006, n. 248, secondo la quale "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se 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."; e (così) del principio di diritto secondo il quale l'edificabilità di un'area 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 (Cass. Sez. U., 28 settembre 2006, n. 25506; v., altresì, Cass. Sez. U., 29 ottobre 2020, n. 23902);

- nella fattispecie, il giudice del gravame ha desunto la natura edificabile dei terreni (oggetto di ripresa a tassazione ordinaria) dalle previsioni del piano strutturale comunale (l. regione Emilia-Romagna, 24 marzo 2000, n. 20, art. 28) e - come la Corte ha già avuto modo di rilevare con riferimento a disciplina regionale incentrata su di una omologa articolazione dei livelli di pianificazione (l. regione Toscana, 3 gennaio 2005, n. 1; v., ora, la L. regione Toscana 10 novembre 2014, n. 65) - di detto piano deve tenersi conto ai fini delle qualificazioni rilevanti in ambito fiscale (Cass., 23 giugno 2021, n. 17933);

3. - il secondo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.L. n. 194 del 2009, art. 2, comma 4-bis, cit., ed all'art. 817 cod. civ., deducendo i ricorrenti che:

- la parziale rideterminazione dell'oggetto agevolato del conferimento societario aveva attinto (anche) due fabbricati rurali (di cui al fol. 45, p.lle nn. 2 e 4, cit.) cui il giudice del gravame aveva illegittimamente escluso la qualificazione di beni pertinenziali, qual indicata nello stesso atto di conferimento; nozione, questa, che l'ordinamento tributario desume dalla disposizione di cui all'art. 817 cod. civ.;

- del tutto inconcludente rimaneva, pertanto, il riferimento operato dalla gravata sentenza alla natura edificabile dei terreni

- ch , nella fattispecie, venivano in considerazione terreni gi  edificati e (cos ) unit  immobiliari gi  censite in catasto nella categoria D/10 (in quanto destinate l'una al ricovero degli animali allevati, l'altra a deposito di attrezzi e uffici) - n  diversamente poteva rilevare che su detti fabbricati fossero stati realizzati impianti fotovoltaici;

3.1 - col quarto motivo, articolato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., i ricorrenti denunciano omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, e assumono che - risultando contestata, con l'avviso di liquidazione impugnato, la spettanza dell'agevolazione con esclusivo riguardo ad una parte dei terreni (dell'estensione di mq. 8.157) oggetto di conferimento, cos  che impregiudicata rimaneva l'agevolazione per la residua parte di terreni che, anch'essa ricadente nel Comune di Galeata, involgeva una complessiva superficie di mq. 23.610 - il giudice del gravame aveva tenuto in non cale le difese da essi esponenti svolte con riferimento al (permanente) nesso di pertinenzialit  che avvolgeva i fabbricati rurali ed i terreni agricoli che, per l'appunto, non avevano formato oggetto di ripresa a tassazione;

4. - il secondo motivo di ricorso - dal cui esame consegue l'assorbimento del quarto motivo -   fondato e va accolto;

4.1 - non   in discussione tra le parti che l'atto di conferimento di terreni agricoli, e relative pertinenze, abbia formato oggetto di ripresa a tassazione ordinaria - e di (parziale) disconoscimento delle agevolazioni usufruite dai contribuenti - con esclusivo riguardo ad una sola parte dei terreni in questione (censiti in catasto al fol. 45, p.lle nn. 2, 5, 7, 8, 3 e 4), terreni conferiti per i quali, in una ben pi  ampia estensione, si   consolidata, in sede di rettifica, l'agevolazione usufruita;

4.2 - quest'ultima consegue, quindi, dal D.L. 30 dicembre 2009 n. 194, art. 2, comma 4-bis, cit., secondo il cui disposto vengono in considerazione, sotto il profilo oggettivo dell'agevolazione, "gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti";

4.3 - sulla base di una motivazione che oscilla tra (inconferenti, e non meglio esplicitati) richiami ad una (supposta) nozione di pertinenzialit  (desumibile dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2), oltrech  alla tassazione di plusvalenze a riguardo di cessioni di terreno edificabile "accatastato separatamente" ed a "fabbricati strumentali e loro terreni pertinenziali", il proprium della decisione risulta incentrato sulla qualit  edificatoria delle aree, sulla perdita dell'uso agricolo del terreno per "la presenza dell'impianto fotovoltaico", nonch  su di un atto di prassi dell'Agenzia secondo il quale verrebbe in gioco, nella fattispecie, la nozione di "fondo rustico" e (cos ) la necessaria insistenza dei fabbricati rurali su quello stesso fondo;

4.3.1 - come allora ben deducono i ricorrenti, nella fattispecie la ragione del contendere si incentrava sulla pretesa, e disconosciuta, pertinenzialit  dei fabbricati rurali (oltretutto censiti, per l'appunto, nella categoria D/10) a fronte della conduzione di quei terreni che, come anticipato, ad ogni modo legittimamente avevano usufruito dell'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 4-bis, cit.;

- nesso, questo, che comporta, nello specifico ambito dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 23, comma 3), l'applicazione della disposizione secondo la quale "Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate" (v. Cass., 11 aprile 2011, n. 8136; Cass., 16 maggio 2002, n. 7169);

- inconferente rimane, allora, il rilievo svolto con riferimento alle aree edificabili - per l'appunto trattandosi di unit  immobiliari censite in catasto ed indicate quali beni in nesso di pertinenzialit  con i terreni agricoli oggetto di conferimento - cos  come la rilevata realizzazione di impianti fotovoltaici che, per vero, alle prescritte condizioni, integrano essi stessi l'esercizio di attivit  agricola per connessione (v. la L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 423, e succ. modif.);

4.3.2 - deve, quindi rilevarsi che la Corte, in difetto di una specifica disposizione tributaria, ha tratto la nozione di "pertinenza" dalla nozione generale prefigurata dall'art. 817 cod. civ. (v. Cass., 18 gennaio 2019, n. 1301; Cass., 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., 26 novembre 2007, n. 24545, con riferimento all'imposta di registro; Cass., 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., 13 marzo 2013, n. 6259, in tema di benefici cd. prima casa; Cass., 22 maggio 2019, n. 13742; Cass., 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., 23 giugno 2017, n. 15668; Cass., 21 settembre 2016, n. 18470; Cass., 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., 30 novembre 2009, n. 25127, a riguardo dell'ICI);

- si  , cos , statuito, - in aderenza ai principi espressi con riferimento all'art. 817 cod. civ. (v., ex plurimis, Cass., 16 maggio 2018, n. 11970; Cass., 28 aprile 2006, n. 9911; Cass., 2 marzo 2006, n. 4599; Cass., 9 maggio 2005, n. 9563; Cass., 6 settembre 2002, n. 12983; Cass., 3 novembre 2000, n. 14350), - che "l'effettiva e concreta destinazione della cosa al servizio ed ornamento dell'altra debba essere considerata una relazione implicante oltre che aspetti oggettivi anche aspetti soggettivi, riferibili alla volont  dell'avente diritto" (cos  Cass., 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., 26 novembre 2007, n. 24545); e, pi  specificamente, che l'accertamento del vincolo pertinenziale si fonda sui "presupposti di cui all'art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volont  del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo" (Cass., 22 maggio 2019, n. 13742; Cass., 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., 30 novembre 2009, n. 25127);

- indagine cd. fattuale che nella fattispecie del tutto difetta;

4.3.3 - n  pu  ritenersi condivisibile l'arresto interpretativo offerto dalla cennata risoluzione dell'Agenzia delle Entrate,

quanto dunque alla rilevata necessità dell'insistenza della pertinenza sul terreno agricolo oggetto di cessione;

- la Corte, difatti, sia pur incidentalmente, ha già avuto modo di rilevare - così come, del resto, si è rimarcato anche in dottrina - che la nozione di "fondo rustico" (di cui alla L. 27 dicembre 1977, n. 984, art. 7, c. 4, lett. b); v., altresì, la L. 6 agosto 1954, n. 604) non è estensibile al D.L. n. 194 del 2009, art. 2, comma 4 bis, cit., che ha diversamente riguardo a terreni agricoli e relative pertinenze (Cass., 26 giugno 2020, n. 12777); né, al contempo, può fondatamente richiamarsi la disposizione di cui alla L. 6 agosto 1954, n. 604, art. 1, comma 2, il cui contenuto regolativo ("Le agevolazioni tributarie di cui al primo comma sono applicabili anche agli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando l'acquisto venga fatto contestualmente in uno degli atti indicati al primo comma per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia") per un verso è tributario di quella medesima nozione di fondo rustico (cui deroga per la prevista fattispecie delle case rustiche) e, per il restante, deve confrontarsi con la (autonoma) definizione dell'oggetto dell'agevolazione qual posta dall'art. 2, comma 4-bis, cit.;

- va, del resto, rimarcato che, come già rilevato dalla Corte, in ragione dell'evoluzione degli interventi legislativi di sostegno dell'agricoltura (in attuazione, peraltro, di omologhi interventi operati dalla disciplina Unionale), il relativo quadro normativo si è venuto articolando secondo direttrici che hanno (chiaramente) superato l'originaria finalità di "formazione o ... arrotondamento della piccola proprietà contadina", proponendosi, quindi, di promuovere "l'ammodernamento ed il potenziamento delle strutture agricole e determinare il miglioramento delle condizioni di produzione, di lavoro e di reddito in agricoltura ... favorire, attraverso una adeguata mobilità dei terreni, il miglioramento delle strutture produttive agricole, il rimboschimento, la difesa del suolo e dell'ambiente, e l'utilizzazione per scopi produttivi o di pubblica utilità di terreni non più coltivati ... adeguare il livello di formazione generale tecnica ed economica della popolazione agricola attiva attraverso la informazione socio-economica e la qualificazione professionale delle persone che lavorano in agricoltura" (v., in questi termini, la L. 9 maggio 1975, n. 153, art. 1; v., altresì, il regolamento del Consiglio CE, 17 maggio 1999, n. 1257, ed i successivi regolamenti n. 1698, del 2005, e n. 1305 del 2013; così Cass., 12 giugno 2020, n. 11320); e che, pertanto, in un siffatto contesto (anche di evoluzione tecnologica delle imprese) - e che ha portato all'emersione della (nuova) qualifica di imprenditore agricolo professionale (in sostituzione di quella dell'imprenditore agricolo a titolo principale; L. n. 153 del 1975, art. 12), qualifica suscettibile di estensione ai soggetti collettivi a determinate condizioni (v. Cass., 28 aprile 2017, n. 10542, con riferimento al D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 3) - la nozione di pertinenza adeguatamente esprime il (necessario) nesso di collegamento funzionale rispetto al quale anacronistica rimane l'evocazione del fundus instructus;

5. - l'impugnata sentenza va pertanto cassata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi ai principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, assorbito il quarto, e rigetta il primo ed il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione.

(Omissis)