

Agevolazioni per la piccola proprietà contadina: i fabbricati collabenti e i terreni incolti non integrano il requisito della pertinenzialità rurale ai fini del beneficio fiscale

Cass. Sez. Trib. 18 giugno 2026, n. 20752 ord. - Candia, pres.; Lo Sardo, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. "Nugareto Società Agricola Vinicola Srl" (avv. Muccari). (Cassa e decide nel merito Corte giust. trib. II grado Emilia-Romagna 9 febbraio 2024)

Imposte e tasse - Agevolazioni fiscali - Piccola proprietà contadina - Trasferimento di terreni agricoli - Imposta di registro - Terreni agricoli - Terreni incolti - Fabbricati collabenti - Ruralità fiscale - Fabbricati rurali - Pertinenza fiscale - Pertinenza civile - Nesso pertinenziale - Strumentalità agricola - Necessità - Revoca del beneficio fiscale.

In tema di agevolazioni tributarie per la piccola proprietà contadina previste dall'art. 2, comma 4 bis, del d.l. n. 194 del 2009, convertito dalla legge n. 25 del 2010, il beneficio non spetta in relazione a terreni agricoli non coltivati né a fabbricati collabenti iscritti in categoria catastale F/2. Ai fini della nozione di pertinenza rilevante per l'applicazione dell'agevolazione, il rapporto pertinenziale deve essere valutato secondo una prospettiva economico-funzionale, richiedendo che il fabbricato rurale sia concretamente e durevolmente destinato al servizio dell'attività agricola. Ne consegue che i fabbricati collabenti, in quanto privi di attuale utilizzabilità e incapaci di assolvere una funzione strumentale o abitativa connessa all'esercizio dell'impresa agricola, non possono qualificarsi come pertinenze dei terreni agricoli e non beneficiano del regime agevolato.

(Omissis)

FATTO

1. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna il 9 febbraio 2024, n. 140/12/2024, che, in controversia avente ad oggetto l'imputazione dell'avviso di liquidazione (Omissis) del 23 ottobre 2018 nei confronti della "Nugareto Società Agricola Vinicola Srl" per la maggiore imposta di registro, nella misura di Euro 34.740,00 (oltre ad interessi moratori nella misura di Euro 3.634,38), sul conferimento - in sede di sottoscrizione e liberazione di aumento di capitale per l'importo nominale di Euro 200.000,00 e sovrapprezzo di Euro 1.500.000,00 - di terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali pertinentziali (in parte collabenti), uno costituente locale di deposito e tettoia, l'altro adibito a deposito/rimessa e corte pertinenziale, tutti ubicati nel Comune di Sasso Marconi (BO) alla località Nugareto, con rogito notarile del 6 ottobre 2015, a seguito del disconoscimento dell'agevolazione prevista per la piccola proprietà contadina ex art. 2, comma 4-bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, rispetto ai fabbricati rurali collabenti e ai terreni agricoli non coltivati, ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti della "Nugareto Società Agricola Vinicola Srl" avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Forlì il 25 novembre 2019, n. 323/1/2019, con compensazione delle spese giudiziali.

2. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha confermato la decisione di prime cure - che aveva accolto il ricorso originario della contribuente con l'argomento che: "- la documentazione fotografica in atti riproduce terreni incolti e fabbricati collabenti annessi ai terreni di proprietà della società ricorrente; - la collabenza degli immobili (fatiscanti) e terreni (incolti e boschivi), privi di ogni altra destinazione, non può che essere la qualità strutturale che fa assumere agli stessi la natura di pertinenza degli immobili ai quali accedono" - sul presupposto che: "L'appellante è decaduto dai benefici fiscali di cui all'art. 2 comma 4-bis del decreto - legge numero 194 in data 30 dicembre 2009, così come convertito e successivamente modificato, in quanto non più in possesso dei requisiti richiesti, avendo cessato di coltivare i terreni o di condurli, comunque, direttamente. Con la stipula del contratto di locazione il signor Nonne ha sostanzialmente rinunciato a condurre il terreno e i requisiti di legge sono venuti meno al momento della sottoscrizione, indipendentemente dal fatto che il contratto prevedesse o meno una condizione sospensiva e indipendentemente anche dal fatto che detta condizione si sia poi verificata o meno. Con la richiesta applicazione del beneficio fiscale l'appellante si è impegnato a non compiere qualsiasi operazione che potesse essere di intralcio alla realizzazione dell'oggetto del contratto, compresi naturalmente i diritti di locazione e di edificazione concessi alla società beneficiata".

3. La "Nugareto Società Agricola Vinicola Srl" ha resistito con controricorso.

DIRITTO

1. Il ricorso è affidato ad un unico motivo, col quale si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 4-

bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, e 817 cod. civ., in relazione all'art 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., giacché il giudice di appello: "1) ha ommesso di dichiarare la decadenza dal beneficio, nonostante la contribuente non avesse fornito la prova dell'effettiva coltivazione del fondo; 2) ha ommesso di accertare la sussistenza del nesso di pertinenzialità dei fabbricati ai terreni, indispensabile per la conservazione del beneficio in questione".

1.1 Il predetto motivo è fondato, dovendo escludersi a monte i prospettati profili di inammissibilità con riguardo ad una presunta pretesa di rivalutazione dei fatti accertati dal giudice di merito sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione di legge.

Difatti, il mezzo si limita a censurare in punto di diritto i presupposti per usufruire dei benefici della piccola proprietà contadina.

1.2 Anzitutto, è pacifico che l'agevolazione non competa (e, quindi, debba essere revocata) in relazione ai fondi che non siano coltivati sia per motivo soggettivo (cioè, per astensione volontaria dall'esercizio dell'agricoltura) che per motivo oggettivo (cioè, per inidoneità fisiologica all'esercizio dell'agricoltura) (tra le tante: Cass., Sez. 5°, 15 luglio 2022, n. 22290; Cass., Sez. Trib., 3 maggio 2023, n. 11583; Cass., Sez. Trib., 27 novembre 2024, n. 30585).

Nella specie, peraltro, lo stesso giudice di appello ha accertato in fatto (sulla scorta della documentazione prodotta e delle riproduzioni fotografiche) che si trattava di "aree boschive ed incolte", desumendo l'omesso svolgimento della silvicoltura dall'evidente stato di degrado e abbandono.

1.3 Quanto ai "fabbricati collabenti", si tratta delle costruzioni iscritte in catasto nella categoria F/2 per l'inidoneità ad utilizzazioni produttive di reddito a causa dell'accentuato livello di degrado. L'iscrizione nella suddetta categoria prevede la presenza di un fabbricato che abbia perso del tutto la sua capacità reddituale.

L'attribuzione della categoria F/2 è regolamentata dall'art. 3, comma 2, del D.M. 2 gennaio 1998, n. 28, con riguardo alle "costruzioni caratterizzate da un notevole livello di degrado che ne determina una incapacità di produrre ordinariamente un reddito proprio". In particolare, tale disposizione prevede che tali costruzioni, ai soli fini dell'identificazione, possono formare oggetto di iscrizione in catasto, senza attribuzione di rendita, ma con descrizione dei caratteri specifici e della destinazione d'uso.

1.4 Ora, posto che l'agevolazione de qua riguarda gli "atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze", si è affermato che, in tema di agevolazione per la piccola proprietà contadina, prevista dall'art. 2, comma 4-bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 252, la nozione di pertinenza si fonda sui presupposti di cui all'art. 817 cod. civ., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del proprietario del bene principale e consistenti nel fatto oggettivo che il bene accessorio sia effettivamente posto a servizio (o ad ornamento) del primo (da ultima: Cass., Sez. Trib., 7 marzo 2025, n. 6178).

1.5 La prospettiva è destinata a mutare in relazione alla valutazione del nesso di pertinenzialità rispetto al rapporto corrente tra terreni agricoli e fabbricati rurali. Difatti, solo le pertinenze dei terreni agricoli possono ricomprendersi nella previsione del citato art. 2, comma 4-bis, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194 (Cass., Sez. Trib., 11 gennaio 2025, n. 719).

1.6 A tale proposito, questa Corte ha progressivamente delineato una sottile distinzione tra "pertinenza civile" e "pertinenza fiscale" (si rinvia, in proposito, a: Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2021, n. 3597; Cass., Sez. Trib., 10 dicembre 2024, n. 31840; Cass., Sez. Trib., 11 gennaio 2025, n. 719).

Precisamente, nell'ambito del diritto civile, la regola generale è che il fabbricato (a prescindere dalla destinazione abitativa o commerciale) rappresenta normalmente il bene principale, mentre il terreno adiacente o circostante (a prescindere dalla sua vocazione o estensione) costituisce normalmente il bene pertinenziale o accessorio.

Diversamente, nell'ambito del diritto tributario, il concetto di pertinenzialità si inverte: un fabbricato posseduto ed utilizzato da chi coltiva i terreni è sempre fiscalmente rurale (anche se oggettivamente non è pertinenza del terreno). Per il terreno agricolo prevale, quindi, una visione economico-funzionale, per cui il rapporto di pertinenzialità viene a configurarsi in stretta relazione all'attività di impresa. Vanno considerati, quindi, fabbricati rurali quelli strumentali alle attività agricole e connesse ex 2135 cod. civ., nonché i fabbricati ad uso abitativo, tali essendo quelli utilizzati quale abitazione dell'imprenditore agricolo, secondo la tipizzazione fattane dall'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133 (Cass., Sez. 5°, 12 febbraio 2021 n. 3597; Cass., Sez. Trib., 10 dicembre 2024, n. 31840; Cass., Sez. Trib., 11 gennaio 2025, n. 719).

1.7 Ciò detto, occorre stabilire se la qualificazione normativa di "ruralità" possa concernere anche i fabbricati collabenti. Ora, quale che sia stata la destinazione originaria (abitativa o strumentale) di tali costruzioni rispetto all'esercizio dell'impresa agricola, è convinzione del collegio - in sintonia con il principio enunciato da questa Corte in riferimento alle costruzioni ancora in corso (cioè, allo stato grezzo) (Cass., Sez. Trib., 11 gennaio 2025, n. 719) - che esse non possono ritenersi pertinenze, in quanto la mancanza di attuale e durevole destinazione o uso non consente di considerarle al servizio dei terreni agricoli (art. 817 cod. civ.). Solo un bene utilizzabile può essere considerato al servizio di un altro bene, non certo un bene fatiscente, abbandonato o degradato.

1.8 Nella specie, il giudice del gravame ha erroneamente valutato la nozione giuridica di "pertinenzialità" rispetto al legame tra terreni agricoli e fabbricati rurali collabenti, con la confusa e nebulosa affermazione che: "Tale funzionalità unitamente alla evidente pertinenzialità che gli uni (i terreni) rivestono nei confronti degli altri (i fabbricati) consentono

di affermare che i beni conferiti costituiscono nel loro complesso un unicum produttivo e che il loro conferimento ha ad oggetto beni che, nel loro complesso, costituiscono un vero e proprio fundus instructus meritevole delle agevolazioni tributarie in termini di imposta di registro di cui alla presente controversia", senza tenere in alcun conto l'attuale e concreta destinazione dei beni accessori a servizio durevole dei beni principali.

2. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, primo comma, ultima parte, cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso originario e la conferma dell'atto impositivo.

3. Le spese giudiziali (sia per i gradi di merito, che per il grado di legittimità) seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo. Per quanto occorra, si dà atto che la liquidazione dei compensi difensivi è stata decurtata nella percentuale prevista dall'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per tener conto dell'assistenza prestata nei giudizi di merito dai funzionari dell'amministrazione finanziaria.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario con la conferma dell'atto impositivo; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese dei giudizi di merito in favore della ricorrente, liquidandole, per il primo grado, nella misura di Euro 4.000,00 per compensi, e, per il secondo grado, nella misura di Euro 5.000,00 per compensi; condanna la controricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore della ricorrente, liquidandole nella misura di Euro 4.300,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

(Omissis)