

IMPOSTE SUL REDDITO

Le pertinenze dei terreni agricoli

di Alberto Rocchi

Il regime di favore nella tassazione dei terreni agricoli in caso di trasferimento dei medesimi applicando le agevolazioni previste dall'art.2 comma 4-bis del D.L. 30 dicembre 2009, convertito dalla L. 26 febbraio 2010 n. 25, **si estende anche ai fabbricati strumentali** (nella fattispecie, ricovero attrezzi di categoria D/10), se questi si possono considerare **pertinenziali** ai terreni trasferiti.

A questa conclusione è giunta l'Agenzia delle Entrate nella [**Risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015**](#). Nell'esaminare il caso prospettato, il documento fornisce interessanti indicazioni per individuare i criteri secondo cui un bene può considerarsi accessorio ad altro. Tali suggerimenti di prassi sono suscettibili di utilizzo anche in ambiti diversi da quello di applicazione dell'agevolazione sui trasferimenti di terreni agricoli.

Posto che, come più volte rilevato dalla medesima Agenzia delle Entrate, non esiste una nozione "fiscale" di pertinenza sebbene, invero, tale concetto risulti più volte richiamato dal legislatore tributario nella disciplina di numerosi casi di imposizione diretta e indiretta, il **riferimento normativo principale** è senz'altro costituito dall'**art. 817 c.c.** il quale prevede, affinché si realizzi un **vincolo pertinenziale** tra due elementi (*cosa principale* e *cosa accessoria*), la presenza congiunta di **due requisiti**:

- **Soggettivo**, consistente nella **volontà** espressa o tacita del proprietario della cosa principale di destinare la cosa accessoria a servizio o a ornamento del bene principale;
- **Oggettivo**, consistente nel **rapporto funzionale** che deve intercorrere tra il bene principale e quello accessorio.

La verifica della presenza di entrambi questi presupposti, comporta una valutazione, anzi, un giudizio di fatto (Cassazione, 2 marzo 2006 n. 4599) ad orientare il quale, secondo le indicazioni delle Entrate, torna utile il **concepto di "fondo rustico" inteso in senso tecnico giuridico**, come appezzamento di terreno agricolo corredata da elementi pertinenziali necessari per la gestione economica. Si tratta in sostanza di "cose" che rispetto al terreno hanno valore potenziale, cioè accrescono (o possono accrescere) la capacità produttiva del terreno.

La nozione di "fondo rustico" può essere considerata una forma embrionale che in qualche modo si contrappone a quella di "azienda agricola": infatti, mentre la prima rinvia al fondo (terreno) "allargato" ai beni strettamente connessi, in armonia con una concezione statica di agricoltura, la seconda fa riferimento ad organizzazioni più complesse ed imprenditoriali dove

macchinari, sementi, animali, scorte e fabbricati, vanno a costituire un universalità di beni giuridicamente legati in quanto “strumentali” ad una produzione orientata al mercato.

In sintesi pertanto si può affermare:

- **Fondo rustico: beni pertinenziali, implicano un legame “stretto” con il fondo;**
- **Azienda agricola: beni strumentali, implicano un legame con l’attività e un vincolo più debole con il fondo.**

Pertanto, i fabbricati rurali presenti sul fondo, se soddisfano i requisiti di pertinenzialità, si legano a questo in modo indissolubile: e a tal fine, si può affermare che la strumentalità non implica la pertinenzialità mentre sicuramente la proposizione potrebbe essere letta al contrario.

Una volta riconosciuta, la pertinenzialità ha delle importanti conseguenze anche in altri ambiti. Vale la pena di ricordare infatti che **i fabbricati considerati pertinenziali al terreno subiscono lo stesso trattamento fiscale di questi ultimi** per cui, ad esempio, in caso di affitto, il reddito dominicale del terreno costituisce il solo imponibile da dichiarare. Viceversa, qualora si ritenesse di “svincolare” il fabbricato dal fondo, l’affitto dovrebbe essere riferito in parte al fabbricato (da dichiarare secondo le regole dell’art. 37 Tuir) e in parte al terreno.

Nonostante questi chiarimenti, resta comunque un **margine di incertezza** nell’applicazione di queste indicazioni in numerosi casi pratici: quando ad esempio una struttura per **allevamento animali** potrà considerarsi pertinenziale ad un terreno circostante? Che **estensione minima** dovrebbe avere quest’ultimo per considerarsi “servito” da un fabbricato pertinenziale?

Riteniamo che, dal momento che l’Agenzia delle Entrate ha fatto esplicito riferimento al concetto di “fondo”, il riconoscimento delle pertinenze debba essere limitato a quei fabbricati che si possono legare al terreno senza staccarsene troppo; escludendo, in altri termini, **le strutture troppo elaborate che rimandano ad un concetto di “azienda agricola” più evoluto**. Così ad esempio una cantina potrebbe essere considerata pertinenza di un vigneto: ma ove la dotazione tecnologica di cui dovesse disporre, fosse così sviluppata da accrescerne notevolmente il valore, verrebbe a sfumare quel legame “forte” con il fondo fino a causare un ribaltamento del rapporto tra bene “servente e bene “servito”.