

Cenni sui trasferimenti di fabbricati rurali alla luce della prassi della amministrazione fiscale

La risoluzione n. 207/E del 6 agosto 2009 che si autodefinisce "consulenza giuridica" (vedi in *CNN Notizie* del 7 agosto 2009), affermando che il trasferimento per donazione o *mortis causa* di fabbricato rurale unitamente al fondo cui inerisce, sia esso destinato ad abitazione che ad attività agricola, non sconta le imposte di donazione o di successione, ancorché esso risulti censito al Catasto dei fabbricati ⁽¹⁾, ribadisce il dettato della circolare ministeriale numero 50/E del 21 marzo del 2000 che si riferisce anche alle imposte di registro (e quindi ipotecaria e catastale) e comunale sugli immobili ⁽²⁾.

La risoluzione del 2009 afferma, infatti, la irrilevanza fiscale, ai fini delle imposte ivi contemplate, del valore del fabbricato rurale che rivesta i requisiti di ruralità normativamente previsti, sulla base dell'assunto ⁽³⁾ per il quale il reddito dominicale del terreno "esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempreché tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alla necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti di costruzioni rurali previsti" dalla legge ⁽⁴⁾.

Se la risoluzione in commento non sembra portare alcuna novità se non - si spera - quella di convincere le Agenzie delle Entrate ancora refrattarie ad applicare il dettato della prassi assunta in oggetto dalla amministrazione finanziaria, rimangono ancora aperti alcuni problemi nati dalla riforma del catasto ⁽⁵⁾.

Con la relativa normativa si è sostituito ad un catasto "specializzato" un catasto concepito come unico contenitore di tutti i fabbricati: catasto dei fabbricati, appunto; e non più catasto urbano la cui nuova denominazione, tutt'altro che semplicemente nominalistica ⁽⁶⁾, evidenzia come in esso siano destinati a confluire tutti i fabbricati, quale che sia la loro destinazione ed utilizzazione urbanistica, civilistica e di fatto.

Con l'intento di ottenere una rilevazione dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, abbandonando il principio per il quale la iscrizione in catasto dell'edificio costituiva sostanzialmente presunzione di tassazione in capo al possessore.

La riforma da un lato offre il vantaggio di evitare la cristallizzazione della tassazione sulla base del dato catastale ma dall'altro apre la strada ad incertezze interpretative, dovendosi lamentare la assenza di un organica e strutturale revisione dei dati impositivi cui fanno riferimento le diverse ipotesi di tassazione.

In relazione alla natura rurale del fabbricato, in particolare, si riscontra altresì un ulteriore disallineamento del concetto di ruralità fiscale da quello civile ed

urbanistico nonché la estrema difficoltà di rapportare la tassazione a parametri legati a situazioni soggettive e di fatto.

In questa direzione è facile rilevare, ad esempio, le incongruenze fra la nuova struttura del catasto e la imposta comunale sugli immobili o l'articolo 52 del testo unico della imposta di registro o l'articolo 35 del testo unico delle imposte di donazione e successione che trovano la loro base imponibile, sia pure con definizioni non sovrapponibili (valutazione c.d. automatica dei fabbricati "iscritti in catasto con attribuzione di rendita" e reddito dei fabbricati risultanti in catasto) "meccanicamente" individuata sull'esistenza del fabbricato nei registri catastali .

In argomento giova inoltre rilevare come la "nuova" ruralità fiscale del fabbricato sia stata costruita ai fini della imposta sui redditi, alla quale fa riferimento (indirettamente e unicamente per una fattispecie riduttiva di imposta) il testo unico delle imposte di donazioni e successione ⁽⁷⁾ mentre è assente un coordinamento sistematico fra le altre imposte e le sopraggiunte regole di censimento catastale dei fabbricati.

La normativa è pesantemente condizionata dal suo fine (la tassazione del reddito prodotto dal fabbricato) e "funziona" sulla base del principio per il quale il reddito potenziale di qualsiasi fabbricato, desumibile dal suo censimento catastale determina o non determina imposizione fiscale in ragione delle qualità sue o del soggetto che lo possiede o che lo detiene.

Tale caratteristica genetica rende a volte incongrua la sua applicazione alle imposte sui trasferimenti ⁽⁸⁾.

Un'osservazione, infine: non vi è dubbio che il fabbricato rurale possa mantenere la sua qualifica fiscale ancorché "separato" dal terreno agricolo; in tale fattispecie, espressamente prevista nel testo unico delle imposte di successione e donazione (cfr. nota 7), si applica il principio di neutralità fiscale di cui all'imposta sui redditi. Sembra, ad avviso di chi scrive, che la neutralità fiscale debba trovare applicazione anche in altre ipotesi di trasferimento del solo fabbricato (fiscalmente rurale) ancorché iscritto al catasto fabbricati ⁽⁹⁾.

Nella prassi amministrativa è dunque consolidato il principio di neutralità fiscale anche dei trasferimenti dei fabbricati rurali; non sembra superfluo ribadire che essa opera anche con riferimento alle imposte di registro, ipotecaria, catastale e alla c.d. valutazione automatica ed al c.d. prezzo valore, ove applicabili nonché ai fini della determinazione delle aliquote d'imposta.

Onde evitare contestazioni è opportuno che sia negli atti che nella dichiarazione di successione sia espressamente dichiarata la natura rurale del fabbricato.

In particolare:

Nella dichiarazione di successione

il fabbricato verrà descritto con i dati di censimento (ove esistenti) e la indicazione

Valore = zero

Il terreno verrà indicato con i relativi dati catastali e la indicazione:

Valore Euro ... superiore a quello calcolato ai sensi dell'articolo 52\4 del d.p.r. 26 aprile 1986 n.131, comprensivo anche del valore del fabbricato rurale che la parte sottoscritta dichiara rivestire i requisiti di ruralità previsti dalla legge (cfr. Ris.Agenzia delle Entrate numero 207\E del 6 agosto 2009).

Nell'atto di donazione il valore del fondo sarà indicato:

Valore Euro ... superiore a quello calcolato ai sensi dell'articolo 52\4 del d.p.r. 26 aprile 1986 n.131, comprensivo anche del valore del fabbricato rurale che le parti dichiarano rivestire i requisiti di ruralità previsti dalla legge (cfr. Risoluzione n. 207\E del 6 agosto 2009).

Analogamente in applicazione della c.d. valutazione automatica e del c.d. prezzo valore.

Paolo Giunchi

- 1) Come è noto, tutti i fabbricati anche rurali devono essere censiti al catasto dei fabbricati; in caso di inerzia del possessore, il censimento verrà effettuato dall'Agenzia del Territorio, con addebito di oneri e sanzioni. Pertanto, se si tratta di donazione o di altro trasferimento *inter vivos*, il censimento è a carico del cedente e, in caso di successione *mortis causa*, degli eredi; prima, rispettivamente, del trasferimento e della presentazione della dichiarazione di successione. In caso di mancato censimento (che, ovviamente, non osta alla validità del trasferimento) per atto fra vivi i relativi oneri faranno carico all'acquirente, che deve quindi essere edotto di ciò e della inapplicabilità della c.d. valutazione automatica o del c.d. prezzo valore.
- 2) Così anche la circolare n.109\E del 24 maggio 2000 ed altre risalenti ad epoca anteriore alla riforma catastale.
- 3) Di cui al Testo unico sul catasto dell'8 ottobre 1931 n.1572, in forza del quale la determinazione del reddito domenicale, è commisurata al bilancio dell'azienda tipo, provvista di fabbricati rurali.
- 4) Non è questa la sede per la identificazione delle tipologie di fabbricato rurale oggetto della disposizione; certamente ne sono compresi gli edifici strumentali all'attività agricola censibili in categoria D\10 (all'uopo creata) mentre se ne vogliono escluse (ad opinione di chi scrive senza alcuna razionale motivazione) le abitazioni che abbiano le caratteristiche di lusso ovvero quelle proprie delle categorie A\1 e A\8. In oggetto vedi anche nota 9.
- 5) D.l. 30 dicembre 1993 n.557, convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133 d.p.r. 23 marzo 1998 n.139 e disposizioni connesse fra cui, da ultimo, d.l.3 ottobre 2006 n.262, convertito in legge 24 novembre 2006 n.286 e legge 27 dicembre 2006 n.296; cfr. anche decreto Direttore Agenzia del Territorio 9 febbraio 2007 e circolare Agenzia del Territorio 15 giugno 2007 n.7\T
- 6) Spesso tuttora ignorata.
- 7) Articolo 25 del d.lgs. 31 ottobre 1990 n.346 che cita l'art.39 ora articolo 42 del t.u. delle imposte sui redditi.
- 8) In argomento ed anche con riferimento alle problematiche generali che investono il trattamento fiscale dei fabbricati rurali cfr. P. Giunchi, *La ruralità dei fabbricati. Rilevanza civile urbanistica e*

fiscale, in il Fisco n.32\1994; G. Petrelli, Fabbricati rurali e catasto dei fabbricati, Studio CNN n.817 bis; D. Podetti e G. Petteruti, 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; D. Podetti, Trattamento agli effetti della imposizione indiretta dei fabbricati rurali. In particolare applicabilità delle agevolazioni per la c.d. piccola proprietà contadina, Studio CNN n.53-2009 T del 27 marzo 2009, in CNN Notizie del 29 aprile 2009.

- 9)** Nel senso che il riconoscimento della ruralità fiscale del fabbricato, possa prescindere dal fatto che la titolarità di esso non coincida con quella dei terreni vedi Cass. Sez.Trib. 1 agosto 2008 n.20953, in Corriere Tributario n. 37\2008 pag.3001, con commento di G. Spaziani Testa, che rileva come la tesi della Corte non sia condivisa dalla amministrazione finanziaria.