

# Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.123-2018/T

## DIVISIONE ED ACCERTAMENTO DI VALORE

di Giampiero Petteruti

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 12/10/2018)

### Abstract

La divisione è assoggettata ad imposta secondo le regole degli atti dichiarativi, per i quali la rettifica di valore in sede di accertamento non è consentita allorché i valori esposti in atto non siano inferiori a quelli "tabellari" (rendita catastale o reddito dominicale moltiplicati per i coefficienti e moltiplicatori previsti nell'art. 52 del TUR e successive integrazioni).

In presenza di fabbricati rurali strumentali all'attività agricola, l'avvenuto accatastamento nel Catasto dei Fabbricati non comporta di doverne computare il valore tabellare per stabilire se il cennato limite sia stato rispettato, in quanto l'inventariazione in detto Catasto non innova il sistema che considera "il reddito dominicale dei terreni comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite, al fine della determinazione del valore che preclude l'attività di accertamento dell'Ufficio secondo il disposto del citato articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986".

Anche quando l'accertamento è possibile perché non impedito dal limite "tabellare", la rettifica di valore è consentita solo in aumento, come stabilito dall'art. 52 primo comma del TUR, mentre non trova spazio per rettificare in diminuzione i valori dichiarati dalle Parti.

**Sommario:** 1. Premessa. La disciplina tributaria dello scioglimento della comunione. 2. Premessa. I criteri di controllo dei valori. 3. La presenza dei fabbricati rurali nella massa da dividere. 4. Segue. Due questioni in tema di ruralità. 5. Il rapporto tra quote e porzioni.

\*\*\*

### 1. Premessa. La disciplina tributaria dello scioglimento della comunione.

La disciplina tributaria dello scioglimento della comunione compare nell'art. 34 del DPR n.131/'86 (TUR) a proposito della divisione che *preveda conguagli* (comma 1) o che, a seguito di rettifica di valore secondo i criteri dettati dall'art. 52 TUR, *faccia emergere conguagli* (comma 3) (c.d. conguagli fittizi, tali perché emergenti in sede di rettifica svolta in funzione della tassazione dell'atto, senza che ciò possa mettere in discussione l'equilibrio dell'assetto negoziale secondo le valutazioni delle Parti)<sup>1 2</sup>.

---

<sup>1</sup> La seconda tipologia di conguagli è una evidente finzione, perché non poggia sull'accertamento della reale esposizione di differenze di valore comportanti la corresponsione di importi in denaro a pareggio, ma segue la logica antielusiva cristallizzata

L'art. 34 TUR fa parte del Titolo III dedicato all' "Applicazione dell'imposta" ed è rubricato "Divisioni", mentre l'art. 43, inserito nel Titolo IV che si occupa della "Determinazione della base imponibile", è rubricato proprio "Base imponibile", ma in entrambi gli articoli non si fa cenno alcuno alle *divisioni senza conguagli*. Parrebbe, allora, che il TUR si sia occupato della divisione solo se essa preveda conguagli e che abbia trascurato di dettare le regole relative alla *divisione senza conguagli*. In realtà, la disciplina relativa all'ultima ipotesi si ricava *a contrario proprio dall'art. 34*, perché la divisione senza conguaglio (reale o presunto/fittizio) non sconta (non può scontare) l'imposta di trasferimento e quindi per stabilirne la tassazione non si può attingere alle disposizioni rivolte ai "trasferimenti". Ne consegue che la disciplina va rintracciata altrove, valorizzandone la funzione di atto che trasforma la *pars quota* in *pars quanta*. Proprio in considerazione di tale carattere e del tradizionale inquadramento come contratto di natura dichiarativa (in dipendenza di quanto stabilito dall'art. 757 c.c.)<sup>3</sup>, seppur con effetti distributivi-

---

nell'art. 52 TUR (secondo cui all'ufficio è consentito verificare i valori dichiarati per *diritti immobiliari ed aziende* e quando ritenga che essi abbiano un valore superiore a quello dichiarato provvede alla rettifica e liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni).

E' utile evidenziare che quando l' accertamento fa emergere il maggior valore di una porzione (o di alcune soltanto), tale maggior valore non integra per intero il conguaglio fittizio, perché il di più comporta anche un aumento della massa ed incide necessariamente sul valore di tutte le quote di diritto, per cui per determinare l'entità del conguaglio "fittizio" occorre un ricalcolo generale: posto che la massa valga 2000 e le singole quote 1000 ciascuna, l'accertamento su una sola porzione che ne determini il valore in 1200 (+200) comporta un aumento della intera massa a 2200 (due quote di diritto da 1100), per cui l'eccedenza di valore della porzione è in realtà 100. La tassazione deve poi tenere conto della regola che accorda un margine del 5% fino al quale l'imposta di trasferimento non è applicabile. Esempio: massa 2200, quota di diritto 1100, porzione 1200, eccedenza 100 (e non 200) tassabile come trasferimento solo per la parte superiore al 5% della quota di diritto (art.34 TUR); poiché il 5% di 1100 è 55, l'imposta di trasferimento è applicabile solo a 45 (v. F.FORMICA, Studio n. 73/2005/T, *Tassazione dei conguagli nelle divisioni*, in BDN e in [www.notariato.it/sites/default/files/73-05.pdf](http://www.notariato.it/sites/default/files/73-05.pdf) nonché A.MONTESANO, *Il regime di tassazione, ai fini dell'imposta di registro, di una particolare ipotesi di divisione*, in "il fisco" n. 12 del 2011, 1-1860).

<sup>2</sup> Per quanto riguarda il ruolo delle valutazioni fatte dalle Parti si rinvia a G. PETTERUTI, *Il valore attribuito ai diritti assegnati tra diritto tributario e impugnative negoziali*, Atti del Convegno Fondazione Italiana del Notariato tenutosi a Santa Margherita di Pula, Fortevillage 30-31 maggio 2008, N. 4/2008).

<sup>3</sup> Sulla natura *dichiarativa* della divisione senza conguagli la Cassazione si è pronunciata anche di recente, con sentenze 20 marzo 2013 n. 6942, 10 gennaio 2014 n. 406, 10 marzo 2015 n. 4730.

La natura dichiarativa di tale atto vale anche a determinare se la divisione avente ad oggetto partecipazioni societarie possa essere tassata ai sensi dell'art. 11 Tariffa parte prima TUR quale ipotetica negoziazione di partecipazioni (fattispecie che secondo la Cassazione, sez. trib., 15 giugno 2010, n. 14398 non è inquadrabile nel menzionato art.11 in quanto la "negoziante di quote di partecipazione in società" ... implica necessariamente un trasferimento della proprietà da un soggetto ad un altro, e quindi un'alienazione, del tutto mancante in ipotesi di mera divisione; né l'applicazione della predetta imposta contrasta con la direttiva 69/335/Cee del Consiglio, del 17 luglio 1969, come modificata dalla direttiva 85/303/Cee del Consiglio, del 10 giugno 1985, non comportando l'atto divisorio nessuna incidenza sulla "libera circolazione dei capitali", protetta dalla direttiva stessa, dal momento che esso è privo di qualsiasi effetto sul mercato, perché meramente specificativo del preesistente valore già posseduto "pro indiviso" da ciascun dividendo).

Riguardo alla natura dichiarativa, autorevole dottrina (A. LUMINOSO, *La divisione, il sistema dei contratti e l'elaborazione dottrinale*, in Quaderni della Fondazione per il Notariato, n.4/2008, Contratto di divisione e autonomia privata, Atti del Convegno di Santa Margherita di Pula, Fortevillage, 30-31 maggio 2008), ricorda che «il problema è quello di determinarne il preciso significato e l'esatta portata. Uno spunto prezioso viene, ancora una volta, da Deiana, il quale - con riferimento all'art. 1034 c.c. 1865 - nello sforzo di cogliere le differenze tra i concetti di «retroattività» e di «dichiaratività» rilevava che il legislatore non ha voluto solo affermare la retroattività del contratto di divisione, ma ha inteso anche attribuirgli la natura di atto dichiarativo. La disposizione - notava l'illustre autore - non stabilisce che l'acquisto della proprietà esclusiva dei beni, a cui dà luogo il contratto di divisione, si debba considerare come avvenuto non nel momento in cui è posto in essere il negozio ma in un momento anteriore, quello cioè in cui è sorta la comunione, ma qualcosa di più, e precisamente «che la divisione non dà luogo ad un acquisto e ad una perdita di diritti» e che quindi «nessun trasferimento di diritti si opera per effetto della divisione dall'uno all'altro dei condomini». La puntualizzazione appare ineccepibile. In effetti, il legislatore non stabilisce (solo) che il coerede deve essere considerato

costitutivi<sup>4</sup>, l'unica disposizione del TUR che risulta applicabile è quella relativa agli atti di natura dichiarativa (art. 3 Tariffa Parte prima TUR)<sup>5</sup>.

In funzione della natura meramente dichiarativa, nel senso ben illustrato dalla dottrina civilistica sopra richiamata<sup>6</sup>, l'atto in questione subisce un'imposizione che si distacca da quella degli atti traslativi: questi ultimi sono considerati tipici indici di capacità contributiva, mentre nella divisione tali indici risalgono più propriamente all'atto di provenienza (atto tra vivi o successione a causa di morte) che modifica quantitativamente il patrimonio, per cui nella fase dello scioglimento della comunione non emerge nessuna sostanza nuova (a meno di ritenere che la capacità contributiva sia ugualmente rinvenibile nella "novità", utile per l'assegnatario, portata dalla concentrazione della quota astratta nella porzione concreta). Condiviso l'assunto, esigenze di razionalità dovrebbero orientare a tassare l'atto dichiarativo con la sola imposta fissa, se non prevalesse la tradizionale impostazione che porta a colpire con aliquota proporzionale (di imposta di registro) anche la distribuzione dei beni comuni (pur stabilendo l'imposizione in misura fissa per le imposte ipotecaria e catastale) finendo, poi, per omologare il trattamento di tutti gli atti "dichiarativi", qualunque ne sia l'oggetto e così tassando lo scioglimento della comunione in misura maggiore o pari all'*atto di acquisto* tutte le volte che quest'ultimo sia esente da imposta, sia assoggettato alla sola imposta fissa o sconti aliquote pari o inferiori all'1 per cento<sup>7</sup>.

---

proprietario solitario della porzione assegnatagli sin dal momento in cui si è aperta la successione, bensì che ciascun coerede è considerato unico e immediato avente causa dal *de cuius* dei diritti compresi nella porzione assegnatagli (e altresì come se non avesse mai avuto la comproprietà degli altri beni ereditari). La norma dell'art. 757 - come quella dell'art. 1034 c.c. 1865 - non si limita quindi a statuire che l'acquisto dei beni assegnati in proprietà esclusiva a ogni coerede opera con effetto retroattivo dall'apertura della successione, ma stabilisce che il titolo di acquisto di tali beni è rappresentato, con efficacia *ex tunc*, dalla successione *mortis causa*. La norma non è diretta quindi solo a influire sul profilo temporale della vicenda acquisitiva dei diritti assegnati ai conviventi, ma va oltre in quanto qualifica anche il titolo dell'acquisto di tali diritti, che viene dalla norma identificato *tout court* nello stesso titolo acquisitivo della quota di comproprietà, e perciò in caso di divisione ereditaria nel titolo successorio *mortis causa*. Le conseguenze, anche pratiche, che ne discendono non sono di poco momento. Per volontà di legge - ed è chiaro che non si tratta di *factio iuris*, ma di una vicenda effettuale e qualificatoria la cui "realtà", sul terreno del diritto, non è diversa da quella di qualsiasi altro tipo di effetto giuridico - il titolo di acquisto dei beni assegnati in proprietà solitaria al convivente non è costituito dalla divisione ma dalla vocazione ereditaria o dal diverso titolo costitutivo della comunione (non ereditaria). La divisione non è considerata e trattata dalla legge quale titolo di acquisto dei diritti che, per effetto di essa, entrano nel patrimonio dei conviventi. Di qui una serie di corollari, tra cui, ad esempio, che la divisione non può costituire "titolo idoneo" ai fini dell'applicazione delle norme sugli acquisti *a non domino* ed in particolare delle norme degli artt. 1153 e 1159; che la trascrizione della divisione non produce gli effetti di cui all'art. 2644, ma quelli più limitati dell'art. 2646>>.

L'affermazione della natura dichiarativa e retroattiva della divisione, sposata dalla giurisprudenza, è sostenuta da ampia ed autorevole dottrina (F. GALGANO, *Diritto privato*, Padova, 1996, 837; MESSINEO F., *Manuale di diritto civile e commerciale*, VI, Milano, 1962, 568; G. AZZARITI, *La divisione*, in *Successioni*, t. II, in *Tratt. Rescigno*, VI, Torino 1997, 467; L. CARIOTA FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, s.d., ma 1956, 309; V.R. CASULLI, voce *Divisione ereditaria*, in *Noviss. dig. it.*, VI, Torino, 1960, 53; F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1996, 500; C. GIANNATTASIO, *Delle successioni*. in *Comm. cod. civ. Utet*, Torino, 1980, 3 e 161; ); altra dottrina ne sottolinea l'effetto costitutivo (P. FORCHIELLI-F. ANGELONI, *Divisione*, in *Comm. Scialoja - Branca*, Bologna - Roma, 2000, 63; C.M. BIANCA, *La proprietà*, in *Diritto civile*, IV, Milano, 2000, 486; L. BIGLIAZZI GERI- U. BRECCIA - F.D. BUSNELLI - U. NATOLI, *Le successioni a causa di morte*, in *Diritto civile*, IV, t. II, Torino, 1997, 263) mentre la più recente preferisce parlare di natura distributiva (G. AMADIO, *Funzione distributiva e tecniche di apporzionamento nel negozio divisorio*, in *Quaderni della Fondazione per il Notariato*, n.4/2008, *Contratto di divisione e autonomia privata*, cit.).

<sup>4</sup> A. LUMINOSO, op.cit.; G. AMADIO, *Funzione distributiva e tecniche di apporzionamento nel negozio divisorio*, in *Quaderni della Fondazione per il Notariato*, n.4/2008, *Contratto di divisione e autonomia privata*, cit.

<sup>5</sup> Circ. 18/E del 29.5.2013, paragrafo 2.2.1, 43 del pdf.

<sup>6</sup> v. nota 3.

<sup>7</sup> Basti far cenno agli atti di trasferimento assoggettati ai regimi dell'art. 32 DPR 601/73, dell'art.9 del DPR 601/73 e dell'art. 2 comma 4-bis del DL 30 dicembre 2009, n. 194 (PPC).

Circa la **base imponibile** della divisione, il legislatore, come già sopra rilevato, non ha espresso apposite regole nel TUR, essendosi occupato, relativamente a tale *elemento* di determinazione del tributo, di effetti *traslativi* o *costitutivi* di diritti reali, di assunzioni di obbligazioni, di corrispettivi pattuiti, di garanzie prestate, ma non di atti "dichiarativi", lasciando all'interprete la ricostruzione dei criteri impositivi, per cui, una volta che si accetti di inquadrare tale atto tra quelli dichiarativi, imponibili con aliquota 1%, non si può fare a meno di una base imponibile che, in assenza di altre indicazioni, deve individuarsi nella *massa*<sup>8</sup> e nel relativo valore come stabilito in base all'art. 51 TUR e cioè nel *valore* dei beni *dichiarato dalle parti* o nel *valore in comune commercio*.

Ne deriva che valgono anche per gli atti dichiarativi aventi per oggetto immobili ed aziende i controlli previsti dagli artt. 51 e 52 TUR.

### **1. Premessa. I criteri di controllo dei valori.**

I controlli affidati all' Agenzia delle Entrate riguardano sia il valore della massa, sia la corrispondenza tra quote e porzioni.

In proposito, bisogna ricordare che i menzionati articoli 51 e 52 del TUR ebbero a stabilire, in funzione deflattiva del contenzioso, un preciso limite al *potere di accertamento* in materia immobiliare, stabilendo che esso potere non fosse esercitabile quando il corrispettivo o il valore dichiarato fossero pari o superiori al c.d. *valore tabellare* (costituito dal prodotto della rendita catastale per i coefficienti e moltiplicatori, ex art. 52 comma 4 TUR). Il criterio generale venne poi rimodulato dal D.L. n. 223/2006 con l'aggiunta del comma 5-bis all'art. 52 TUR, con conseguente eliminazione del detto limite per le "*cessioni*" (facendo salvo per le medesime "*cessioni*" il criterio "prezzo-valore", che però non è un criterio di controllo, bensì un metodo di determinazione della base imponibile).

Poiché il comma 5-bis riguarda solo le cessioni (diverse da quelle cui si applica il prezzo-valore), nulla è cambiato per gli atti "*non costituenti cessioni*" e quindi, anche dopo il D.L. n.223/2006, per gli *atti dichiarativi* il cennato limite è rimasto *immutato*. Su ciò non risultano particolari dubbi e se ne trova chiara conferma anche nella prassi amministrativa (Circolare Agenzia Entrate n.6/E del 6.2.2007; Nota 909/2008 della DRE Emilia Romagna)<sup>9</sup>.

### **2. La presenza dei fabbricati rurali nella massa da dividere.**

Ci si chiede, ora, se il "valore tabellare" (che, se rispettato, impedisce l'accertamento), debba essere calcolato comprendendo o non comprendendo quello dei fabbricati aventi caratteri di ruralità.

Sul tema si registra un preciso e fondamentale precedente di prassi secondo cui <<il sistema automatico di valutazione di terreni determina l'attribuzione di un *valore complessivo dei fabbricati rurali* che insistono sui terreni stessi, sempreché, beninteso, tali costruzioni siano

---

<sup>8</sup> Circa la perimetrazione della massa, si rinvia allo Studio Tributario n. 24-2015/T, *Divisione. Individuazione della massa nelle ipotesi successorie e non successorie. Riflessi delle assegnazioni sulla configurabilità di conguagli fittizi*, in CNN Notizie del 23 giugno 2015 ([www.notariato.it/sites/default/files/24-15-t.pdf](http://www.notariato.it/sites/default/files/24-15-t.pdf)).

<sup>9</sup> V. anche V. PAPPÀ MONTEFORTE, *Brevi note su divisione senza conguaglio e valutazione automatica*, in Notariato, n.1/2015, 107 e ss.

strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e non siano accatastate all'urbano e vengano, altresì, trasferite unitamente al fondo. Difatti, .... ai sensi della vigente legislazione catastale, i fabbricati rurali, nonché le costruzioni in genere, sono iscritti al catasto rustico ed a tali immobili non è attribuita alcuna rendita catastale, in quanto compresa nel reddito catastale del terreno cui servono. La loro valutazione, dunque, si confonde con quella dei terreni ed il valore risultante dalla valutazione automatica del fondo rustico esprime anche il valore dei fabbricati rurali che servono alla coltivazione del fondo stesso>> (Risoluzione del 18/11/1987 n. 301308 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari).

Sopravvenuta la normativa sul Catasto dei Fabbricati (che dispone il censimento in tale Catasto di tutti i fabbricati, compresi quelli rurali, ai quali ultimi vengono attribuiti categoria, classe e rendita catastale anche se censiti in categoria D/10), sono sorti nuovi interrogativi circa la rilevanza di quelli rurali "accatastati" allorché debba procedersi alla determinazione del suddetto limite del valore "tabellare", ed in effetti si rileva in dottrina una tesi secondo cui la ruralità dei fabbricati censiti in Catasto Fabbricati non impedirebbe di computarne la rendita nel calcolo del valore tabellare<sup>10</sup>.

Bisogna notare, allora, che, a seguito delle disposizioni citate che prevedono l'istituzione del Catasto Fabbricati ed il censimento con attribuzione di categoria, classe e rendita, nulla è cambiato circa il concetto di *ruralità fiscale*, che trova nel sistema una precisa determinazione del perimetro definitorio nell'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557 convertito con modificazioni in legge 26 febbraio 1994, n. 133<sup>11</sup>, cui si accompagna una previsione di apposita evidenziazione in Catasto che ha trovato nel tempo varie modalità, ma che è stata costantemente influenzata dalla generale finalità di evidenziare gli immobili "produttivi di reddito" ai fini delle imposte dirette. Per altro, la nozione valevole per le imposte sui redditi trova un apposito richiamo nelle imposte indirette in tema di imposta di successione e donazione (articolo 25 del D.Lgs. n.346/1990 - TUS, che appare applicabile anche dopo l'introduzione della nuova imposta di successione e donazione in quanto non incompatibile con il nuovo impianto normativo). Un preciso richiamo manca del tutto nel TUR, ma mancava anche all'epoca dell'emanazione della menzionata Risoluzione del 18/11/1987 e quindi, ora come allora, appare possibile seguire tale posizione interpretativa per asserire l'irrilevanza del fabbricato con requisito di ruralità tutte le volte che non ricorra una *cessione* (onerosa) di immobili e relative pertinenze.

Si consideri, poi, che anche la Risoluzione 6 agosto 2009 n. 207/E dell' Agenzia delle Entrate e la Circolare 20 marzo 2000 n.50/E del Dipartimento delle Entrate Direzione centrale - Affari giuridici e contenzioso tributario (menzionata nella detta Risoluzione) sposano la stessa linea interpretativa: entrambi i detti documenti di prassi hanno esaminato la problematica alla luce della normativa istitutiva del Catasto dei Fabbricati ed hanno riconosciuto che nulla è cambiato

---

<sup>10</sup> P.GIUNCHI, *Fabbricati rurali: imposta comunale sugli immobili ed imposta di registro*, in *il fisco* n. 44 del 29 novembre 1999, 13620 e ss, paragrafo 4: " Si potranno quindi rinnovare le critiche già avanzate al sistema introdotto dall'art. 52, comma 4, ed i sospetti di incostituzionalità di tale norma ma sembra che l'istituzione del catasto dei fabbricati non sposti i termini del problema, in quanto il parametro catastale non è assunto al fine di inserire od escludere il bene dall'imposizione fiscale (come accade per l'imposta comunale sugli immobili), ma allo scopo appunto di determinare limiti al potere di rettifica da parte dell'ufficio. Pertanto qualora l'ufficio riscontri che il corrispettivo dichiarato dalle parti sia inferiore a quello determinabile ai sensi dell'art. 52, comma 4, citato, potrà rettificare quanto dichiarato in atto, tenendo conto della qualità rurale del fabbricato. Potrà e non dovrà giacché nessuna norma gli impone di procedere "automaticamente" alla rettifica del valore dichiarato dalle parti, se questo risulti inferiore a quello cosiddetto automatico."

<sup>11</sup> Art. 9 D.L. 30 dicembre 1993, n. 557 convertito con modificazioni in legge 26 febbraio 1994, n. 133.

rispetto all'epoca in cui venne emanata la Risoluzione 301308 del 18/11/1987 sopra richiamata, poiché il criterio fondamentale, quello dell'assorbimento del loro reddito in quello dei terreni cui accedano, non è stato innovato dal legislatore. Più precisamente, la già citata Risoluzione 207/E del 2009, successiva all'introduzione del comma 5-bis nell'art. 52 del TUR, afferma che <<la normativa dettata dal decreto legge n. 557 del 1993 ha rivisitato i criteri per l'accatastamento dei fabbricati per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, senza peraltro mutare la natura del reddito dominicale dei terreni, che è comprensivo della redditività facente capo alle costruzioni rurali asservite. In sostanza la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale costituisce un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio, mentre il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite. Il fabbricato, pertanto, assume autonoma rilevanza fiscale solo nel caso in cui vengano a mancare i requisiti di cui ai predetti commi 3 e 3-bis dell'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993 per il riconoscimento della sua ruralità. In riferimento alla specifica questione prospettata è quindi necessario stabilire se la rendita catastale attribuita ai fabbricati rurali rilevi ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni ovvero se sia tuttora da considerarsi compresa nel reddito dominicale dei terreni ai quali i fabbricati sono asserviti. Al riguardo la scrivente è del parere che siano da confermare le precisazioni fornite con le circolari 20 marzo 2000, n. 50/E e 24 maggio 2000, n. 109/E.>>

In precedenza, allo stesso modo, la Circolare 50/E del 2000 come sopra richiamata, che si occupò di *tutte le imposte indirette sui trasferimenti*, evidenziò proprio che <<in relazione ai trasferimenti di diritti reali sui terreni, il sistema automatico di valutazione previsto dall'art. 52, Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, applicato al reddito dominicale, esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempreché tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti di costruzioni rurali previsti dall'art. 2 del D.P.R. n.139 del 1998. La rendita attribuita ai fabbricati in argomento assume quindi un' autonoma rilevanza fiscale unicamente nel caso in cui vengano a mancare i requisiti per il riconoscimento della ruralità di cui all'art. 2 del già citato D.P.R. 139 del 1998. Tutto ciò considerato, si precisa che l'indirizzo a suo tempo espresso in tema di valutazione dei fabbricati rurali, con risoluzione ministeriale n. 301308 del 18 novembre 1987 (recte: 19 novembre 1988) dell'ex Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari, condiviso dall'ex Direzione Generale del Catasto con nota n. 3/3792 del 31 dicembre 1987, può essere confermato anche alla luce della normativa vigente. Pertanto, si torna a ribadire che il reddito attribuito al fabbricato rurale deve intendersi come un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio e che il reddito dominicale dei terreni, al fine della determinazione del valore che preclude l'attività di accertamento dell'Ufficio secondo il disposto del citato articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986, è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite. Si precisa che i chiarimenti forniti con la presente circolare si riferiscono, oltre che alle *imposte di registro* e sulle successioni e donazioni, anche all'imposta comunale sugli immobili dovuta sulle costruzioni iscritte al catasto dei fabbricati, ma 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.>>

In definitiva, data l'inapplicabilità dell'art. 52 comma 5-bis TUR alle fattispecie diverse dalle cessioni, per gli atti di natura dichiarativa (tra cui le divisioni senza conguagli) il valore di computo dei *terreni* (per determinare se possa esplicitarsi il potere di accertamento), sia per la massa, sia per le porzioni, è da intendersi come *comprensivo del valore dei fabbricati "rurali"*, se strumentali

all'attività agricola ed assegnati unitamente ai terreni cui accedano, e quindi la rendita catastale dei medesimi fabbricati rurali *non va computata* nel calcolo del valore tabellare.

### 3. Segue. Due questioni in tema di ruralità.

Sulla base di quanto esposto bisogna ora porsi due questioni ulteriori.

La **prima** riguarda il ruolo e la rilevanza dell'**annotazione di ruralità**.

A tale proposito, si nota che il decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, stabilisce i requisiti di ruralità ed il successivo D.L. 13 maggio 2011 n. 70 convertito in L. n.106/2011, al comma 2-bis dell' articolo 7 prevede che "Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili ai sensi dell'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, i soggetti interessati *possono* presentare all'Agenzia del territorio una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione all'immobile della categoria A/6 per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10 per gli immobili rurali ad uso strumentale ....". Così come è stato notato, la domanda di variazione è facoltativa e la sua carenza non appare in alcun modo preclusiva del riconoscimento del carattere di ruralità<sup>12</sup>.

Per altro, nessuna disposizione stabilisce che al censimento catastale - ed all'annotazione di ruralità - possa attribuirsi *valore costitutivo dello status di fabbricato rurale*, così come nessuna disposizione stabilisce che dall'annotazione possa discendere un carattere di ruralità capace di permanere anche dopo il venir meno dei requisiti a tal fine richiesti<sup>13</sup>. E se a fini reddituali tale classificazione è ritenuta indispensabile e sufficiente (al punto che l'ente impositore dell'IMU dovrebbe impugnare il provvedimento amministrativo che riconosca la ruralità, per poter pretendere l'imposta ove i requisiti non risultassero esistenti<sup>14</sup>), ciò non pare rilevare anche per la

---

<sup>12</sup> A. PISCHETOLA, *La rilevanza fiscale dell'accatastamento dei fabbricati rurali ai sensi del D.L. 70/2011*, in Immobili & Proprietà, n.1/2012, 35.

<sup>13</sup> A proposito dell'incidenza del requisito soggettivo consistente nella titolarità del bene da parte di coltivatore, la Direzione Centrale Catasto ha ritenuto che la ruralità permanga anche in caso di cessazione della partita iva, allorché la coltivazione sia continuata da altro soggetto a sua volta agricoltore (G.P. TOSONI, *Fabbricati rurali iscritti anche se si cessa la partita Iva*, in Ratio Quotidiano del 21marzo 2018; A. CAPUTO, *Il fabbricato resta rurale anche in caso di cessazione della partita Iva*, in Terra e Vita 15 aprile 2018).

<sup>14</sup> Cassazione n. 13762 del 6 luglio 2016: "Questa Corte intende dare continuità all'orientamento espresso nel principio sancito dalla Corte di legittimità a Sezioni Unite con la sentenza n. 18565 del 21/08/2009 secondo cui "in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'immobile che sia stato iscritto nel catasto fabbricati come rurale, con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, conv. con L. n. 133 del 1994 e successive modificazioni, non è soggetto all'imposta ai sensi del combinato disposto del D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009, e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a). L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune dovrà impugnare l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta. Per i fabbricati non iscritti in catasto l'assoggettamento all'imposta è condizionato all'accertamento positivamente concluso della sussistenza dei requisiti per il riconoscimento della ruralità del fabbricato previsti dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9 e successive modificazioni che può essere condotto dal giudice tributario investito dalla domanda di rimborso proposta dal contribuente, sul quale grava l'onere di dare prova della sussistenza dei predetti requisiti. Tra i predetti requisiti, per gli immobili strumentali, non rileva l'identità tra titolare del fabbricato e titolare del fondo, potendo la ruralità essere riconosciuta anche agli immobili delle cooperative che svolgono attività di manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci".

determinazione del valore tabellare ai fini che qui interessano. Ci si riporta, al riguardo, a quanto esposto nella risposta a quesito n. 708-2013/T dell'Ufficio Studi Tributarî del Consiglio Nazionale del Notariato<sup>15</sup> secondo cui <<l'autonoma iscrizione al catasto fabbricati degli edifici rurali, con necessit  di specifica annotazione dei requisiti di ruralit , appare funzionale unicamente ad individuare il valore imponibile per i tributi che si determinano su base catastale e l'imposta di registro non pu , di regola, annoverarsi fra questi>>. Ed inoltre si segnala l'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'esenzione dall'Ici dovrebbe venire riconosciuta in ragione del solo carattere di ruralit  concretamente rivestito dall'immobile (nel senso, ricordato, di strumentalit  all'esercizio dell'attivit  agricola), a prescindere dal suo classamento catastale (v. Cass. n. 16973/15; n. 10355/15 e n. 14013/12, pur menzionate nella sentenza n. 13762 del 6 luglio 2016).

Si ricorda che la questione dell'annotazione di ruralit    stata posta, non condivisibilmente, pure a proposito della fruibilit  di regimi fiscali agevolati per i trasferimenti di terreni agricoli e pertinenze, fattispecie nelle quali la destinazione pertinenziale a servizio del fondo va pi  appropriatamente ricondotta alla volont  dell'acquirente e quindi non potendosi pretendere che il bene gi  anteriormente al trasferimento risulti annotato di ruralit . In effetti, pretendere la "ruralit " anteriore al trasferimento significherebbe limitare ingiustamente il campo di agevolabilit  del trasferimento di pertinenze ai negozi il cui dante causa sia un agricoltore, con ci  ponendo limitazioni proprio alla normativa che, agevolando, mira dichiaratamente a favorire la riunione in capo al coltivatore della propriet  della terra e dei fabbricati a servizio del fondo.

Da tale parallelo pu  ricavarsi ancora una conferma della non necessit  dell'annotazione di ruralit  anteriore allo scioglimento della comunione e della sufficienza dei soli requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla normativa sopra citata in capo ad almeno un condividente (senza che quest'ultimo debba essere necessariamente l'assegnatario, poich  in questo caso manca un "acquirente" che debba imprimere la destinazione pertinenziale ed essendo questa gi  impressa dagli stessi condividenti).

La **seconda** questione   relativa ai **fabbricati di titolarit  di pi  soggetti** di cui uno solo possiega i requisiti che concorrono ad attribuire all'immobile il carattere di ruralit .

Relativamente alla divisione, la questione si propone quando uno (o solo qualcuno) dei condividenti (ma non tutti), possiega i requisiti soggettivi occorrenti per la "ruralit " e quindi la divisione avente ad oggetto fondo rustico e fabbricati rurali veda come partecipi anche altri soggetti che tali requisiti non abbiano, a proposito della quale problematica giova menzionare la risposta fornita dal Ministero dell' Economia nel *question time* del 17 ottobre 2010 in commissione Finanze alla Camera (su Il Sole 24 Ore del 18 ottobre 2010) riguardo alla compropriet  di un fondo rustico e delle costruzioni rurali pertinenti allorch  la coltivazione del terreno e l'utilizzo del fabbricato fossero effettuate da un solo comproprietario. Nella risposta vennero ricordati i requisiti di ruralit  e, ricorrendo questi requisiti, il Governo esprime parere positivo in merito alla *non applicabilit  dell'Ici ai comproprietari del fabbricato rurale*, quand'anche essi non vi abitassero con il comproprietario che vi risiedesse e lo avesse adibito a propria abitazione.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> S. CANNIZZARO, *Agevolazione ex ppc- pertinenza – annotazione in catasto ruralit *, in CNN Notizie del 27 maggio 2014.

<sup>16</sup> Nella risposta venne richiamato il comma 5 dell'articolo 9 del D.L. n. 557/1993 (abitazione utilizzata da pi  comproprietari, nel qual caso i requisiti devono sussistere in capo ad almeno uno di tali soggetti), non esattamente riferibile alla fattispecie concreta (relativa al fabbricato rurale in compropriet  tra pi  soggetti utilizzato da uno solo dei comproprietari munito dei requisiti) ma utilizzato dal Ministero rispondente per considerare fuori discussione l'esclusione da Ici.



#### 4. Il rapporto tra quote e porzioni.

La "tassazione" attenuata degli atti dichiarativi rispetto a quella di regola riservata agli atti traslativi evidenzia una volontà diretta a non penalizzare il momento *distributivo*, limitando il ricorso alle logiche degli atti traslativi solo quando esista o possa ricorrere uno spostamento patrimoniale riconducibile al trasferimento di ricchezza<sup>17</sup>.

Così, la previsione di un accertamento che faccia emergere un conguaglio (fittizio) risponde ad una logica, probabilmente datata ma ancora presente alla base del sistema, che, onde porre rimedio a possibili occultazioni di materia imponibile, consente al Fisco di pretendere il prelievo sull'oggettività dello spostamento patrimoniale perfino quando nelle considerazioni dei paciscenti ricorra un sano equilibrio negoziale. Logica che trova albergo anche nel diritto civile posto che, come già rilevato in altra sede, se valesse il solo *giudizio sul valore* dato dal (momentaneo) intento comune dei dividendi circa la corrispondenza tra quote e porzioni, il congegno contrattuale risulterebbe sempre civilisticamente inattaccabile, quando invece la presenza del *rimedio rescissorio* costituisce ex art. 763 c.c. preciso indice della limitata valenza riconosciuta dal legislatore al giudizio delle parti (la cui eventuale accettazione della stima avvenuta precedentemente allo scioglimento della comunione normalmente non preclude l'esperimento dell'azione di rescissione<sup>18</sup>), senza che acquisisca uno specifico ruolo l'errore e, per contro, assumendo rilievo il semplice scostamento<sup>19</sup>.

Corrispondentemente, il legislatore fiscale ha previsto un potere di accertamento ma, facendo una precisa scelta fondata su ragioni di politica tributaria, ne ha limitato la portata alla sola rettifica *in aumento* dei valori dichiarati nell'atto (di alcuni soltanto e *non di tutti i beni*<sup>20</sup>), disinteressandosi delle "sopravalutazioni" che le Parti possano fare rispetto al valore venale di *ogni bene* negoziato, nella (evidente) considerazione che il fronte di maggior rilievo per la salvaguardia dell'interesse pubblico sia quello della dichiarazione di valori inferiori a quelli venali e mettendo volutamente da parte gli altri fronti di possibili rettifiche e cioè quelli dei beni diversi dagli immobili e dalle aziende, fronti ulteriori che pur costituiscono un comparto di assoluta rilevanza economica (partecipazioni societarie<sup>21</sup>, beni mobili registrati<sup>22</sup>, beni immateriali, preziosi ecc.).

Si consideri, poi, che nel momento distributivo la valutazione dei beni non è elemento indispensabile per giungere allo scioglimento contrattuale della comunione, essendo sufficiente l'accordo sulla formazione ed assegnazione delle porzioni e quindi, come insegna la Suprema Corte,

---

<sup>17</sup> A ben vedere, non è detto che la tassazione come atto traslativo equivalga sempre a maggior prelievo, dal momento che in alcune fattispecie in cui si rendano applicabili criteri di forfetizzazione della base imponibile (v. regola prezzo-valore) oppure (od in aggiunta) aliquote ridotte o fisse, lo scambio, anzi che l'apportionamento, può produrre una attenuazione dell'imposta. Si pensi alla divisione di due abitazioni raffrontata alla permuta di quote cui si applichino il criterio "prezzo-valore" e l'aliquota per l'acquisto della prima casa.

<sup>18</sup> Cassazione 6 marzo 1959 (Mass. Foro It., 1959, n.645).

<sup>19</sup> P. FORCHIELLI-F. ANGELONI, *Divisione*, in *Commentario Scialoja e Branca*, Bologna-Roma, 2000,732.

<sup>20</sup> La rettifica di valore e la liquidazione della maggiore imposta sono previste dall'art. 52 TUR solo per gli immobili e le aziende.

<sup>21</sup> Nell'imposta di successione e donazione le partecipazioni sociali sono oggetto di rettifica di valore ai sensi dell'art. 34 comma 4.

<sup>22</sup> veicoli iscritti al PRA, natanti, imbarcazioni e navi sono esclusi da rettifica di valore anche se compresi in aziende, ex art. 51 comma 4 TUR.

“la stima dei beni può anche essere sottintesa quando vi sia una determinazione concreta delle porzioni, poiché questa è inattuabile senza un preventivo accordo sul valore dei beni”<sup>23</sup>. Ciò mette in luce che la divisione contrattuale potrebbe limitarsi alla determinazione delle porzioni e, quanto al profilo tributario, basterebbe esporre semplicemente il valore della massa e le quote di diritto, senza indicare il valore delle singole porzioni, dal momento la mancata previsione di conguagli equivale, *necessariamente*, a corrispondenza di valore tra quote e porzioni, anche se, in funzione dell'agevole *controllo* di corrispondenza tra quote e porzioni, risulta senz'altro preferibile indicare sia il valore delle singole porzioni, sia il valore della intera massa.

In rapporto a questo scenario, una ipotetica neutralizzazione dell'equilibrio delle assegnazioni che si perseguisse in sede di controllo pretendendo che la valutazione di uno o più beni/porzioni dichiarata in atto in misura uguale/appena superiore al menzionato valore tabellare debba comportare anche per gli altri beni analogo criterio di determinazione del "valore", teorizzerebbe un effetto espansivo del criterio tabellare confondendo il *limite all' accertamento* (posto per limitare il contenzioso) con l'individuazione/determinazione del valore venale del bene in comune commercio. Mutatis mutandis, lo stesso errore concettuale si verificherebbe in tema di “prezzo-valore” se si confondesse il *calcolo (convenzionale) della “base imponibile”* con la *determinazione del valore venale* in comune commercio (scambio di concetti la cui origine potrebbe risalire a suggestioni indotte dai risultati aritmetici, ogni qual volta il valore tabellare sia addirittura più alto di quello di mercato, fenomeno ricorrente, per lo più, a proposito di immobili di categorie C/2 e C/6).

Si consideri, ancora, che, in quella ipotetica prospettiva qui esaminata, le assegnazioni di fabbricati vecchi e nuovi e quindi censiti in epoche e con procedure diverse (ma che pur abbiano ugual valore di scambio) farebbero emergere quasi sempre conguagli, ancora una volta “fittizi”. Ancor maggiore scompenso e stravolgimento dell'assetto voluto dalle parti si verificherebbe in relazione alle assegnazioni di fabbricati e terreni privi di destinazione edificatoria (art. 52, comma 4, ultima parte, del TUR), se si considerassero tutti secondo il valore “tabellare”.

Per altro, ove i valori venissero *rettificati anche in diminuzione*, ne deriverebbero conseguenze pure per la rettifica riguardante gli atti di trasferimento immobiliari e aziendali, posto che l'art. 51 TUR impone, per la rettifica, il controllo da fare “*avendo riguardo ...alle divisioni ... anteriori di non tre anni alla data dell'atto*”.

Concludendo sull'ipotesi sopra prospettata, può dirsi che la rettifica di valore e la liquidazione di maggiore imposta sono consentite solo allorché il corrispettivo o valore dichiarato sia inferiore a quello venale in comune commercio e deve ritenersi impedita qualunque rettifica di valore “in diminuzione di quello dichiarato dalle Parti”.

*Giampiero Petteruti*

---

<sup>23</sup> CASS. 9 febbraio 1980 n. 905.