

Per i fabbricati rurali vige il principio generale di pertinenzialità che prescinde dalla loro iscrizione in catasto

Fino all'anno 2005 la base imponibile degli immobili oggetto di trasferimento era determinata, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, mediante l'applicazione generalizzata del criterio di «valutazione automatica», su base catastale, con esclusione delle aree fabbricabili.

Tale criterio, introdotto dall' art. 8 della legge n. 880/1986 e recepito dall'art. 52, commi 4 e 5, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo Unico dell'imposta di registro), impediva di fatto ogni attività di accertamento da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria in quanto era sufficiente dichiarare, in sede di rogito, un valore pari o superiore a quello derivante dalla rivalutazione della rendita catastale nella misura del 5 per cento moltiplicata per un determinato coefficiente, aggiornato in caso di sensibili divergenze dai valori di mercato, variabile a seconda della tipologia degli immobili. Per semplicità di calcolo, era sufficiente moltiplicare la rendita catastale per i seguenti coefficienti:

- 42,84 per i fabbricati delle categorie catastali C/1 ed E;
- 63 per i fabbricati della categoria D/10 e D;
- 176,40 per i fabbricati della categoria B;
- 115,5 per i fabbricati destinati a «prima casa»;
- 176,40 per tutti gli altri fabbricati.

Anche i trasferimenti di terreni agricoli usufruivano, quindi, della stessa agevolazione per cui la base imponibile era determinata mediante la rivalutazione del reddito dominicale nella misura del 25 per cento moltiplicato per il coefficiente 75, aggiornato da ultimo a 90, o per brevità di calcolo direttamente per 112,5.

Il criterio di determinazione su base catastale o tabellare rappresentava, in ogni caso, una deroga ai principi di carattere generale, definiti dagli artt. 43 e 51, comma 2, del d.p.r. n. 131/1986, i quali, in sintesi, dispongono che:

- a) per i contratti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali, la base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastale, è costituita dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto;
- b) per gli atti che hanno ad oggetto beni immobili o i diritti reali immobiliari il valore è rappresentato da quello venale in comune commercio;
- c) se il loro valore venale è superiore a quello dichiarato o al corrispettivo pattuito, l'ufficio provvede alla rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta, con gli interessi e le sanzioni.

Il meccanismo della valutazione automatica non è stato del tutto soppiantato ma limitato alle sole cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, effettuate nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali.

Con l'art. 1, comma 497, della legge n. 266/2005 è stato, infatti, disposto che le disposizioni previste dall'art. 52, commi 4 e 5, del T.U.R., si applicano esclusivamente alle suddette cessioni, indipendentemente dal corrispettivo pattuito che deve comunque essere indicato nell'atto. Tale meccanismo è noto anche come «prezzo valore».

Per le altre cessioni, aventi a oggetto tipologie di immobili diverse dall'abitazione e relative pertinenze, la base imponibile è costituita, invece, dal loro valore venale in comune commercio desunto dall'osservatorio del mercato immobiliare, aggiornato costantemente dall'Agenzia delle Entrate.

Ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni l'art. 34, comma 5, del d.lgs. n. 346/1990 (1), prevede che non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il

reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi.

In sede di denuncia di successione, si applicano, quindi, per i fabbricati e i terreni iscritti in catasto con attribuzione di rendita, i suddetti coefficienti di rivalutazione.

Fatta questa doverosa premessa, con ordinanza 3 marzo 2014 n. 4892, la Cassazione ha affermato che in tema di imposta sulle successioni, il vincolo di pertinenzialità che qualifica la «ruralità» dei fabbricati ai fini fiscali (imposta di registro e successioni) mediante l'applicazione del criterio di valutazione automatica, deve essere desunto dalla nozione di pertinenza fornita, in via generale, dall'art. 817 c.c. secondo cui «sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ad ornamento un'altra cosa» (2).

La prerogativa tipica dei fabbricati rurali è, infatti, quella di essere ritenuti, da sempre, pertinenze del fondo sul quale insistono e, conseguentemente, il loro reddito, ai fini fiscali, risulta essere assorbito dal quello dominicale del terreno stesso.

Per stabilire se sussista o meno questo vincolo pertinenziale, è necessario che, in base alla norma civilistica citata, vi sia l'effettiva e concreta destinazione della cosa al servizio e ornamento dell'altra.

Pertanto, oltre ai requisiti meramente oggettivi, costituiti dal bene, devono sussistere anche quelli soggettivi, riferibili alla volontà dell'avente diritto di destinare lo stesso fabbricato alle sue finalità prettamente rurali.

Tale principio prescinde dal fatto che il fabbricato pertinenziale sia iscritto o meno in catasto con attribuzione di rendita. D'altronde, non potrebbe essere diversamente atteso che tutti i fabbricati rurali (di abitazione e/o strumentali) risultano essere iscritti oggi al catasto edilizio urbano con una propria rendita catastale (3).

Va da sé che, per quanto detto sopra, il valore da indicare in sede di compilazione del modello di denuncia di successione dei fabbricati in possesso dei requisiti di ruralità (4), ancorché muniti di rendita, è pari a zero (5).

Nell'ordinanza in commento, la Suprema Corte, sebbene non menzioni l'attuale normativa in materia di iscrizione catastale dei fabbricati rurali, giunge tuttavia alla conclusione che, nello specifico, la pertinenzialità è caratterizzata dal requisito soggettivo, afferente alla persona dell'utilizzatore del fabbricato, che deve essere addetto alla coltivazione della terra o alle altre attività specificate dalla norma, e dal requisito oggettivo, riguardante l'immobile, che deve essere strumentale all'esercizio di quelle attività e, dunque, presentare le caratteristiche coerenti con quelle esigenze.

Sulla base di tali valutazioni la Cassazione ha, quindi, accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate la quale aveva lamentato il vizio di omessa motivazione della sentenza impugnata, laddove la C.T.R. di Genova aveva dichiarato nullo l'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro notificato al contribuente senza argomentare compiutamente circa le ragioni che le avevano fatto ritenere che i fabbricati avessero il carattere pertinenziale, quindi rurale.

Luigi Cenicola

(1) Ai sensi dell'art. 2, comma 47, d.l. n. 262/2006, è stata (re)istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del presente testo unico nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54 dell'art. 2 del cit. d.l. n. 262/2006.

(2) In origine, i fabbricati rurali erano iscritti al catasto terreni, con rendita zero, e considerati pertinenze del fondo. Di conseguenza, non erano soggetti ad imposizione in quanto il loro reddito era assorbito da quello dominicale del terreno al quale erano asserviti. Tale principio non è sostanzialmente mutato nel tempo. Con risoluzione n. 301308 del 1987, la Direzione generale tasse e imposte indirette sugli affari, con riferimento ai trasferimenti di terreni ed annessi fabbricati rurali, precisò che «(...) ai sensi della vigente legislazione catastale, i fabbricati rurali, nonché le costruzioni in genere,

sono iscritti al catasto rustico e 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 loro valore risultante dalla valutazione automatica del fondo rustico esprime anche il valore dei fabbricati rurali che servono alla coltivazione dello fondo stesso». In tal senso anche la circolare n. 50/E del 2000.

(3) In attuazione di quanto stabilito dall'art. 13, comma 14 *bis*, del d.l. n. 201 del 2011, è stato pubblicato il d.m. 26 luglio 2012 del Ministro dell'economia e delle finanze con il quale sono state definite le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità degli immobili oggetto di domanda di variazione di categoria. Le disposizioni del citato decreto, che sostituiscono quelle contenute nel precedente d.m. 14 settembre 2011, prevedono che per il riconoscimento della ruralità è necessario presentare apposita domanda. Ai fabbricati rurali, sia di abitazione che strumentali, è attribuito il classamento, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione (in particolare, le categorie dei gruppi A, C, D).

(4) Sono individuati dall'art. 9, commi 3 e 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993, convertito dalla legge n. 133/1994 e successive integrazioni e modificazioni

(5) Risoluzione del 6 agosto 2009, n. 207 - Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso.