

## **COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI**

Studio N. 817 bis

**Gaetano Petrelli**

### **FABBRICATI RURALI E CATASTO DEI FABBRICATI CATASTO/IMPOSIZIONE INDIRETTA - GENERALITA'**

*Approvato dalla Commissione Studi tributari il 18 settembre 1998*

*Approvato dal Consiglio Nazionale il 9 ottobre 1998*

#### *Premessa.*

La recente emanazione del *Decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998 n. 28* (Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale, pubblicato sulla G.U. n. 45 del 24 febbraio 1998, ed *in vigore dal giorno 11 marzo 1998*), attuativo dell'articolo 9 del D.L. 30 dicembre 1993 n. 557, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 1994 n. 133, nonché del *Decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998 n. 139* (Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'articolo 3, comma 156, della legge 23 dicembre 1996 n. 662, pubblicato sulla G.U. n. 108 del 12 maggio 1998, ed *in vigore dal 27 maggio 1998*) si inserisce in un panorama normativo notevolmente complesso, risultante dalla combinazione di discipline aventi finalità e struttura profondamente diverse. La conclusione, cui è giunta già da tempo la dottrina<sup>1</sup>, circa l'inesistenza di una nozione unitaria di fabbricato rurale nell'ordinamento giuridico italiano, ne esce confermata. Il presente studio non ha peraltro ad oggetto l'analisi di tutti i possibili profili di rilevanza della ruralità dei fabbricati (catastale, fiscale, urbanistica,

---

\* Pubblicato in *CNN Strumenti*, voce 0780.

<sup>1</sup> GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati - Rilevanza civile, urbanistica e fiscale*, in *Il Fisco*, 1994, p. 7515, e p. 7521.

civilistica<sup>2</sup>), ma si propone piuttosto di evidenziare le principali novità scaturenti dalle recenti riforme legislative.

### *1. Le nuove caratteristiche di ruralità dei fabbricati.*

La disciplina delle caratteristiche di ruralità dei fabbricati ha subito, negli ultimi anni, importanti modificazioni.

L'articolo 39 del T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917), nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, lettera *f*), del D.L. 27 aprile 1990 n. 90, convertito dalla legge 26 giugno 1990 n. 165, recita:

“Non si considerano produttive di reddito fondiario dei fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono e destinate:

- a) alla abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli, nonché dei familiari conviventi a loro carico, sempre che le caratteristiche dell'immobile siano rispondenti alle esigenze delle attività esercitate<sup>3</sup>;
- b) al ricovero degli animali di cui alla lettera *b*) del secondo comma dell'art. 29 e di quelli occorrenti per la coltivazione;
- c) alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione;
- d) alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli e alle attività di manipolazione e trasformazione di cui al secondo comma dell'art. 29”.

La disposizione, quindi:

- sotto il profilo soggettivo delimitava la fattispecie “fabbricato rurale” avuto riguardo all'appartenenza dello stesso al possessore o affittuario dei terreni al cui servizio il fabbricato era destinato;

---

<sup>2</sup> Per alcuni profili di disciplina civilistica ed urbanistica dei fabbricati rurali, v. Consiglio Nazionale del Notariato (estensore Liguori), *Vendita di fabbricato rurale non denunziato al N.C.E.U.*, in *Studi e Materiali*, III, Milano 1992, p. 148 ss..

<sup>3</sup> Con D.M. 11 gennaio 1991 è stato precisato che “Le caratteristiche dell'immobile si considerano rispondenti alle esigenze delle attività esercitate, quando le costruzioni siano destinate, compatibilmente con la loro tipologia e dimensione, all'abitazione delle persone e dei loro familiari indicati al primo comma, lettera *f*), dell'art. 1 del decreto-legge 27 aprile 1990 n. 90, addette all'attività agricola”.

- sotto il profilo oggettivo, oltre a postulare un rapporto di servizio (e quindi di pertinenzialità) tra terreni e fabbricato, richiedeva la destinazione del fabbricato, alternativamente, o ad abitazione delle persone addette alla coltivazione, custodia e vigilanza e loro familiari conviventi a carico, ovvero al servizio del fondo in quanto adibito a ricovero di animali, custodia di attrezzature, protezione delle piante, conservazione e trasformazione di prodotti agricoli.

La disciplina di cui sopra è stata radicalmente modificata con l'articolo 9, commi 3, 4 e 5, del D.L. 30 dicembre 1993 n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994 n. 133. L'ambito di applicazione della nuova disciplina è il "riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali", con previsione quindi di ampia portata, riferibile a tutti gli effetti fiscali della ruralità, e non solo, quindi, ai profili direttamente riguardanti le imposte dirette. La norma richiedeva, al comma 3:

- sotto il *profilo soggettivo*, il possesso del fabbricato da parte del titolare del diritto di proprietà o altro diritto reale sul terreno, ovvero la detenzione del fabbricato da parte dell'affittuario del terreno stesso o del soggetto che ad altro titolo conduceva il fondo; ovvero ancora la detenzione da parte dei familiari conviventi a carico dei soggetti suindicati, risultanti dalle certificazioni anagrafiche (lettera *a*)<sup>4</sup>. Inoltre si richiedeva, alla lettera *b*), l'utilizzo, per fini abitativi o per funzioni strumentali all'attività agricola, dai predetti soggetti ovvero da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda con determinati requisiti temporali. Sempre sotto il profilo soggettivo, infine, si richiedeva, alla lettera *d*), che il volume di affari, derivante da attività agricole del soggetto conduttore del fondo, risultasse superiore alla metà del suo reddito complessivo;

- sotto il *profilo oggettivo*, ai sensi della lettera *c*) dell'art. 9, comma 3, il terreno cui il fabbricato era asservito doveva avere una superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati (ridotti a 3.000 metri quadrati per i terreni adibiti a colture specializzate in serra o alla funghicoltura), ed essere censito nel N.C.T. con attribuzione di reddito agrario. Infine, alla lettera *e*) la previsione per cui non possono comunque essere considerati rurali i fabbricati aventi le caratteristiche per essere censiti alle categorie A/1 e A/8.

---

<sup>4</sup> In dottrina si è ritenuto che, con le disposizioni indicate nel testo, "il legislatore ha condizionato il riconoscimento della ruralità alla diretta conduzione del fondo e non a particolari qualifiche professionali": GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7516, e p. 7524. Per un riferimento - sia pure non esaustivo della casistica soggettiva di cui all'art. 9 - alle categorie del coltivatore diretto e dell'imprenditore agricolo a titolo principale, BELLINI, *Differenze tra costruzioni e abitazioni rurali*, in *Corr. trib.*, 1993, p. 3325.

Le suddette disposizioni sono state profondamente modificate dall'articolo 2 del D.P.R. 23 marzo 1998 n. 139, che ha introdotto i nuovi commi 3 e 3-*bis* all'articolo 9. In particolare:

- l'ambito di applicazione del nuovo comma 3 è espressamente delimitato ai fabbricati rurali destinati ad *edilizia abitativa*;
- sotto il *profilo soggettivo*, alle persone precedentemente previste alle lettere *a)* e *b)* sono state aggiunte anche quelle titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura, ed i coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali. Inoltre si richiede l'utilizzo del fabbricato - per soli fini abitativi - da parte dei soggetti di cui alla lettera *a)*, oltre ai dipendenti di cui sopra ed alle persone addette all'attività di alpeggio in zone di montagna. Quanto al requisito del volume di affari derivante da attività agricola, ai sensi della lettera *d)*, è stato precisato che per lo stesso non rilevano eventuali trattamenti pensionistici di natura agricola, e che lo stesso deve essere superiore alla metà del reddito complessivo, ovvero ad un quarto se il terreno è ubicato in Comune montano ai sensi della legge 31 gennaio 1994 n. 97;
- sotto il *profilo oggettivo*, si prevede, alla lettera *c)*, che la superficie del terreno è in ogni caso ridotta a 3.000 metri quadri, oltre che nei casi di colture in serra o di funghicoltura, anche per altre colture intensive, oltre che nei casi in cui il terreno è ubicato in Comune montano ai sensi della legge n. 97/1994; deve essere pari a 10.000 metri quadri negli altri casi.

Il successivo comma 3-*bis* disciplina poi - anche mediante rinvio all'art. 29 del T.U.I.R. - le *caratteristiche di ruralità dei fabbricati non abitativi*. Si tratta, in definitiva, delle costruzioni:

- strumentali alle attività agricole di cui all'articolo 29 T.U.I.R. (coltivazione del terreno e silvicoltura; allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno; produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, con determinati rapporti di superficie; manipolazione, trasformazione, alienazione di prodotti agricoli e zootecnici che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura);
- strumentali all'attività agricola, in quanto destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione;

- destinate all'agriturismo<sup>5</sup>.

*Rispetto ai fabbricati rurali non abitativi non trovano quindi applicazione i requisiti soggettivi* previsti dall'articolo 9, comma 3, lettere a), b) e d): non è quindi richiesta dalla normativa fiscale né la coincidenza tra il possessore o detentore del fabbricato, e possessore o detentore del fondo (salvo peraltro il rapporto di pertinenzialità *ex art. 817 del codice civile*), né alcuno dei requisiti soggettivi sopra elencati, né il requisito della dimensione del volume d'affari derivante da attività agricole. A questo proposito, occorre segnalare che l'articolo 9, commi 3 e 3-bis, del D.L. n. 557/1993, quale risultante dalle suddette modifiche, disciplina - sotto il profilo dell'individuazione dei requisiti di ruralità - l'intera materia già regolata dall'articolo 39 del T.U.I.R., come si evince dal confronto delle due norme. Deve quindi ritenersi che, anche a seguito delle modifiche apportate con D.P.R. n. 139/1998, siano state tacitamente abrogate (*ex art. 12 delle preleggi*) tutte le disposizioni, già contenute nel suddetto articolo 39, che riguardavano i requisiti di ruralità<sup>6</sup>. L'unica disposizione di quest'ultimo articolo sopravvissuta all'abrogazione deve ritenersi quella secondo cui "Non si considerano produttive di reddito fondiario dei fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze"; norma attinente al profilo di disciplina del reddito fondiario dei fabbricati, che trova la sua propria *sedes materiae* nel T.U.I.R.. Pertanto, anche la disposizione dell'art. 39 che richiedeva l'appartenenza dei fabbricati "al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono" deve intendersi tacitamente abrogata, in quanto:

- il comma 3 dell'articolo 9, a proposito dei fabbricati abitativi, disciplina tale profilo soggettivo in maniera molto più dettagliata ed analitica;

---

<sup>5</sup> L'ambito dell'attività agrituristica è definito dall'articolo 2 della legge 5 dicembre 1985 n. 730: vi rientrano esclusivamente "le attività di ricezione ed ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del codice civile, singoli od associati, e da loro familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile, attraverso l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarità rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali". Al terzo comma del suddetto articolo 2 si chiarisce che rientrano tra le suddette attività:

a) dare stagionalmente ospitalità, anche in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori;  
b) somministrare per la consumazione sul posto pasti e bevande costituiti prevalentemente da prodotti propri, ivi compresi quelli a carattere alcolico e superalcolico;  
c) organizzare attività ricreative o culturali nell'ambito dell'azienda. Sono considerati di propria produzione le bevande e i cibi prodotti e lavorati nell'azienda agricola nonché quelli ricavati da materie prime dell'azienda agricola anche attraverso lavorazioni esterne.

<sup>6</sup> In tal senso, dopo l'emanazione del D.P.R. n. 139/1998, devono intendersi modificate le conclusioni cui giungeva la dottrina in precedenza. Sulla problematica dell'abrogazione dell'art. 39 T.U.I.R., v. GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7527.

- il comma 3-*bis* non contiene alcuna disposizione a tal fine, ed il silenzio del legislatore ha, in tal caso, un preciso significato, considerando che la nuova normativa intende fornire un concetto generale di ruralità ai fini fiscali, dovendo pertanto ritenersi la stessa esaustiva sotto tale profilo.

*Per i fabbricati non abitativi non si applicano neanche i requisiti oggettivi di superficie di cui al comma 3, lettera c).* Sussiste quindi la ruralità a prescindere dalla superficie del terreno al cui servizio è destinato il fabbricato.

In conclusione, ai fini della ruralità dei fabbricati non abitativi:

- si prescinde dalla superficie del terreno;
- non rileva la qualifica soggettiva o professionale del possessore del terreno e/o del fabbricato;
- non si richiede la coincidenza tra possessore o detentore del terreno, e possessore o detentore del fabbricato, salvi ovviamente i requisiti minimi di pertinenzialità insiti nella stessa nozione di destinazione all'uso agricolo.

È rimasto invariato il testo originario dei commi 4 e 5 dell'articolo 9 del D.L. n. 557/1993, che peraltro dà luogo a qualche problema di coordinamento. Il comma 4, a norma del quale è irrilevante la collocazione del fabbricato all'interno del fondo da esso servito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso Comune o in Comuni confinanti, fa riferimento solo al comma 3 e non al 3-*bis*, il che peraltro non impedisce, a mio avviso, di ritenere applicabile la suddetta norma anche ai fabbricati non abitativi (così era, infatti, al momento dell'emanazione della norma, e non sussiste alcun motivo per instaurare, sotto questo profilo, una differenza di trattamento).

Quanto al comma 5, esso prevede innanzitutto che “Nel caso in cui l'unità immobiliare sia utilizzata congiuntamente da più proprietari o titolari di altri diritti reali, da più affittuari, ovvero da più soggetti che conducono il fondo sulla base di un titolo idoneo, i *requisiti* devono sussistere in capo ad almeno uno di tali soggetti”<sup>7</sup>. La norma va interpretata alla luce delle modifiche introdotte con il D.P.R. n. 139/1998, in base al quale requisiti di natura soggettiva sono richiesti solo per i fabbricati rurali abitativi.

Lo stesso comma 5 prevede poi, con espresso riferimento ai fabbricati abitativi, l'accertamento dei requisiti di ruralità con riferimento a ciascuna unità immobiliare insistente sul terreno agricolo e, nel caso di utilizzo di più unità abitative da parte di

---

<sup>7</sup> Sulle problematiche nascenti dalla comproprietà di fabbricati rurali in capo a più soggetti, di cui uno soltanto rivesta i richiesti requisiti, GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7517.

componenti lo stesso nucleo familiare, il limite massimo di cinque vani catastali e comunque 80 metri quadrati per un abitante, e, in aggiunta, un vano catastale o comunque 20 metri quadrati per ogni altro abitante oltre il primo.

Il comma 6 dell'articolo 9 prevede, ricorrendo determinate condizioni (mancato allacciamento ai servizi pubblici dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas<sup>8</sup>; sussistenza dei requisiti di cui alle lettere *a*), *c*), *d*), *e*) del comma 3), la non produttività di reddito fondiario delle costruzioni rurali non utilizzate<sup>9</sup>.

In conclusione, le nuove caratteristiche di ruralità (che, per espressa disposizione dell'articolo 3 del D.P.R. 139/1998 “rilevano ai soli fini catastali e fiscali”) sono differentemente disciplinate per quanto concerne i fabbricati rurali abitativi da un lato, e quelli destinati ad usi diversi (purché agricoli) dall'altro:

- per i fabbricati ad uso abitativo, oltre all'asservimento del fabbricato al fondo agricolo, sono richiesti una serie di requisiti sia oggettivi (superficie del fondo agricolo, dimensioni e caratteristiche dell'unità abitativa) che soggettivi (tendenziale coincidenza dei possessori di terreno e fabbricato, dimensione del volume di affari derivante dall'agricoltura);
- per i fabbricati non abitativi è richiesta unicamente la strumentalità alle attività agricole previste, a prescindere sia dalla superficie del terreno, sia dalla coincidenza dei possessori, sia dalla professione o qualifica del proprietario del fabbricato stesso;
- per entrambe le categorie di fabbricati è richiesta la collocazione del fabbricato e del terreno nello stesso Comune, o in un Comune confinante.

## *2. La disciplina dei fabbricati che hanno perduto i requisiti di ruralità.*

L'articolo 1, comma 5, del D.L. 27 aprile 1990 n. 90, come sostituito dalla legge di conversione 26 maggio 1990 n. 165, ha previsto l'iscrizione nel catasto edilizio urbano delle “costruzioni o porzioni di costruzioni attualmente iscritte al nuovo catasto

---

<sup>8</sup> BELLINI, *Catasto dei fabbricati e fabbricati rurali*, in *Corr. trib.*, 1994, p. 383, in considerazione del fatto che la norma parla di ‘servizi pubblici’, ritiene “che la presenza di autogeneratore di energia elettrica, pozzo o cisterna per acqua e cucina economica a legna, a carbone o con bombola di gas non fanno venire meno l'esenzione, sempre che l'abitazione non venga effettivamente utilizzata”.

<sup>9</sup> Si è correttamente ritenuto che “non solo le costruzioni non utilizzate annesse al fondo coltivato ma anche quelle annesse al fondo incolto mantengono la ruralità, se si verificano le altre condizioni ivi previste”: GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7517 (ivi anche una critica alla condizione consistente nell'allacciamento alle reti dei pubblici servizi, che può essere necessario per consentire opere di manutenzione dirette ad assicurarne la conservazione).

terreni come rurali, destinate invece ad abitazioni di persone e quindi ad uso diverso da quello indicato nella lettera *a*) del comma 1 dell'articolo 39 del testo unico delle imposte sui redditi"<sup>10</sup>. Successivamente, l'articolo 9, comma 8, del D.L. 30 dicembre 1993 n. 557, convertito con legge 26 febbraio 1994 n. 133, ha esteso tale obbligo "ai fabbricati destinati ad uso diverso da quello abitativo, che non presentano i requisiti di ruralità di cui al comma 3". Il termine in oggetto è stato, da ultimo, prorogato al *31 dicembre 1998* dall'articolo 14, comma 13, della legge 27 dicembre 1997 n. 449<sup>11</sup>.

Da rilevare, con riferimento a tale disposizione, che:

- viene fatto espresso riferimento alla perdita dei requisiti di ruralità, senza peraltro che rilevi, per la norma in esame, quando sia avvenuta tale perdita;
- la norma riguarda tutti i fabbricati già rurali, con destinazione abitativa o meno;
- il censimento nel catasto urbano deve essere effettuato su istanza di parte<sup>12</sup>;
- in caso di presentazione, nel suddetto termine, della dichiarazione nel catasto urbano, a norma dell'articolo 9, comma 9, del D.L. n. 557/1993, non si fa luogo a riscossione del contributo di concessione *ex art. 11* della legge n. 10/1977 (nel caso, ovviamente, che vi fossero i presupposti per il rilascio di concessione edilizia per il mutamento di destinazione d'uso), né si fa luogo al recupero di eventuali imposte dirette dovute per i periodi d'imposta anteriori al 1° gennaio 1993 (e salva la presentazione dell'istanza di concessione in sanatoria *ex legge n. 47/1985*, ricorrendone i presupposti)<sup>13</sup>.

### *3. L'individuazione nel Catasto dei fabbricati delle costruzioni effettivamente rurali.*

---

<sup>10</sup> BELLINI, *Differenze tra costruzioni e abitazioni rurali*, in *Corr. trib.*, 1993, p. 3326, rileva come la disposizione avrebbe dovuto più esattamente recitare: "anche se destinate ad abitazione di persone, ma per uso diverso da quello indicato nella lettera *a*)".

<sup>11</sup> Da rilevare che l'articolo 14, comma 13, della legge 449/1997 ha prorogato al 31 dicembre 1998 soltanto il termine "per le variazioni delle iscrizioni in catasto di fabbricati già rurali, che non presentano più i requisiti di ruralità". È scaduto, pertanto, al *31 dicembre 1997* il termine per la denuncia al N.C.E.U. delle opere ultimate entro la data di entrata in vigore della legge 28 febbraio 1985 n. 47, ai sensi dell'articolo 52, commi 2 e 3 di quest'ultima legge (termine così prorogato per effetto dell'art. 9, comma 8, del D.L. n. 557/1993, e dell'art. 3, comma 156, della legge n. 662/1996). Per le dichiarazioni presentate successivamente a tale data è quindi dovuta, ricorrendo i presupposti di cui all'art. 52, comma 3, della legge n. 47/1985, la sanzione di lire 250.000 per ciascuna unità immobiliare.

<sup>12</sup> L'articolo 3 del D.P.R. n. 139/1998 stabilisce che le disposizioni del regolamento "rilevano ai soli fini catastali e fiscali": il riferimento al profilo catastale, a proposito della sussistenza o meno dei requisiti di ruralità, legittima quindi la diversa procedura (d'ufficio, o su istanza di parte) dell'accatastamento dei fabbricati, a seconda che siano o meno muniti di tale requisito.

<sup>13</sup> Sui problemi connessi alla sostanziale retroattività della norma dell'art. 9 sui requisiti di ruralità, v. GIUNCHI - *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7519 ss..

L'articolo 9, comma 1, del D.L. n. 557/1993 ha previsto, "Al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio", il censimento, da parte del Ministero delle Finanze, di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e alla loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che assumerà la denominazione di 'catasto dei fabbricati'. Dalla disposizione si desume:

- che il catasto dei fabbricati è la nuova denominazione del catasto edilizio urbano. Di conseguenza, tutte le disposizioni che precedentemente facevano riferimento al catasto urbano dovranno intendersi, dal momento della istituzione del catasto fabbricati, come riferite a quest'ultimo<sup>14</sup>;
- che i fabbricati rurali, nonostante l'iscrizione nel catasto dei fabbricati, manterranno la propria 'qualificazione' rurale: continueranno, cioè, ad applicarsi loro tutte le disposizioni di natura fiscale, urbanistica, civilistica che fanno riferimento ai fabbricati rurali;
- che l'iscrizione dei suddetti fabbricati rurali nel catasto dei fabbricati avverrà su iniziativa dell'Amministrazione Finanziaria, e non su istanza di parte<sup>15</sup>.

In attuazione della norma suindicata, è stato emanato il D.M. 2 gennaio 1998 n. 28, recante norme per la costituzione del catasto dei fabbricati, ivi definito come "l'inventario del patrimonio edilizio nazionale", il cui "minimo modulo inventariale è l'unità immobiliare". Con specifico riferimento ai fabbricati rurali, è previsto (articolo 2, comma 2) che "L'abitazione e gli altri immobili strumentali all'esercizio dell'attività

---

<sup>14</sup> Particolare importanza riveste, sotto il profilo in esame, la disposizione dell'articolo 18, comma 2, ultimo periodo, della legge 28 febbraio 1985 n. 47, ai sensi del quale non è necessaria l'allegazione all'atto del certificato di destinazione urbanistica se l'area oggetto di alienazione è di superficie inferiore a 5.000 metri quadri, e pertinenza di edifici "censiti nel nuovo catasto edilizio urbano": posto che il catasto fabbricati non è altro che la nuova denominazione del N.C.E.U., l'iscrizione ad esso dei fabbricati rurali dovrebbe rendere applicabile la norma in esame anche alle relative aree di pertinenza.

Sul punto GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7535, esprime qualche perplessità, alla luce del fatto che, all'epoca della redazione dell'art. 18 della legge n. 47/1985, agli atti aventi ad oggetto aree di pertinenza di fabbricati rurali doveva allegarsi il certificato di destinazione urbanistica, e che, rispetto a tali terreni, è più probabile il rischio di lottizzazione abusiva.

In ogni caso, deve ritenersi che l'applicazione dell'art. 18, ultimo periodo del comma 2 postuli necessariamente il rapporto di pertinenzialità dell'area rispetto al fabbricato, e non viceversa (pertinenzialità in senso civilistico ed urbanistico, ovviamente, e non fiscale): ciò significa, in concreto, che per i fabbricati effettivamente rurali, alienati unitamente al terreno agricolo di cui sono pertinenza, l'allegazione in esame è comunque obbligatoria, e l'esonero varrà, il più delle volte, solo per i fabbricati non più pertinenza di terreni agricoli (quindi fabbricati urbani, che hanno perduto i requisiti di ruralità, e purché censiti in catasto fabbricati).

<sup>15</sup> BELLINI, *Catasto dei fabbricati e fabbricati rurali*, in *Corr. trib.*, 1994, p. 382, rileva come le disposizioni sul catasto dei fabbricati abbiano implicitamente modificato l'articolo 38, secondo comma, lettera a), e l'articolo 39 del D.P.R. 1 dicembre 1949 n. 1142, di "Approvazione del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano", che escludevano i fabbricati rurali dall'accertamento.

agricola costituiscono unità immobiliari da denunciare in catasto autonomamente”. Il fabbricato rurale diviene quindi “unità immobiliare”, a tutti gli effetti di legge<sup>16</sup>.

L’articolo 3, comma 2, contiene un elenco tassativo degli immobili da iscriversi in catasto senza attribuzione di rendita (fabbricati e loro porzioni in corso di costruzione o di definizione; costruzioni inidonee ad utilizzazioni produttive di reddito, a causa dell’accentuato livello di degrado; lastrici solari; aree urbane). L’articolo 3, comma 3, elenca quindi quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione, a meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale (manufatti con superficie coperta inferiore a 8 metri quadri; serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale; vasche per l’acquacoltura o di accumulo per l’irrigazione dei terreni; manufatti isolati privi di copertura; tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 m., purché di volumetria inferiore a 150 metri cubi; manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo). Tutti gli altri fabbricati rurali verranno quindi iscritti nel catasto dei fabbricati *con attribuzione di rendita* (come anche si evince al rinvio alle norme sulla formazione, conservazione, accertamento, classamento del N.C.E.U., contenuto negli articoli 26, 5 e 8 del suddetto D.M. n. 28/1998). Più precisamente, ai sensi dell’articolo 26, comma 2, del D.M. n. 28/1998, l’ufficio provvede all’iscrizione in catasto fabbricati senza attribuzione di rendita, salva la successiva attribuzione della stessa a seguito del completamento dell’acatastamento, a norma dell’articolo 9 (su cui v. *infra*).

In definitiva, dopo l’avvenuta costituzione del catasto fabbricati si avranno tre diverse categorie di fabbricati rurali:

a) i fabbricati rurali ordinari, censiti in catasto con attribuzione di rendita<sup>17</sup>;

---

<sup>16</sup> Con Circ. Min. fin. 9 aprile 1998 n. 96/T sono state impartite disposizioni per l’acatastamento d’ufficio dei fabbricati rurali: “le costruzioni strumentali all’esercizio dell’attività agricola saranno censite come unità a destinazione abitativa ovvero come unità funzionali ad attività produttiva agricola. Le prime saranno classate nella categoria ordinaria più rispondente tra quelle presenti nei quadri di qualificazione vigenti. Le seconde - così come previsto dall’art. 3, comma 156, della legge n. 662/1996 - saranno censite di norma in una categoria speciale, sempreché le caratteristiche di destinazione e tipologiche delle singole costruzioni e del compendio immobiliare siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella agricola per la quale sono state originariamente costruite. A tal fine è stata istituita - con il provvedimento di attuazione della norma sopra richiamata, di prossima pubblicazione - la specifica categoria ‘D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole’, e si stanno apportando le modifiche alle attuali procedure informatiche ... Nel caso di costruzioni rurali con caratteri tipologici ordinari e non costituenti articolati compendi immobiliari ad uso agricolo potranno essere attribuite le categorie ordinarie (C/2, C/3, C/6, C/7, ..... ) e le classi più consone alle capacità reddituali delle stesse, di norma quelle inferiori”.

<sup>17</sup> GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7525, rileva che “il connotato di estrema variabilità che è proprio dei requisiti richiesti per il perdurare della ruralità fiscale ha indotto il legislatore a porre una sorta

b) i fabbricati rurali eccezionalmente iscritti in catasto senza attribuzione di rendita, *ex* articolo 3, comma 2;

c) i fabbricati rurali non rilevati in catasto, *ex* articolo 3, comma 3.

Le norme suddescritte danno luogo a diversi problemi. È innanzitutto da coordinare la disciplina del D.M. n. 28/1998 (che prevede l'iscrizione d'ufficio nel catasto dei fabbricati delle costruzioni rurali) con le disposizioni che prevedono l'accatastamento, su iniziativa della parte ed entro il 31 dicembre 1998, dei fabbricati che hanno perduto i requisiti di ruralità. Tenendo conto dei tempi necessari per l'attuazione del catasto dei fabbricati, e salve eventuali ulteriori proroghe del suddetto termine, è probabile che lo stesso scada prima che siano effettuate le operazioni di formazione del nuovo catasto, salve le conseguenze *ex* art. 9, comma 9, in capo alla parte inadempiente. Per il resto, considerato il tenore dell'articolo 9, comma 1, del D.L. n. 557/1993 (che prevede l'individuazione nel catasto dei fabbricati, ad opera dell'Amministrazione finanziaria, oltre che dei fabbricati rurali anche "delle unità immobiliari di qualsiasi natura che non hanno formato oggetto di dichiarazione al catasto", anche mediante rilievi aerofotografici), deve ritenersi che, comunque, l'operazione di censimento d'ufficio sarà effettuata per tutti i fabbricati attualmente non censiti nel N.C.E.U. (salve le conseguenze di cui all'articolo 9, comma 9, del D.L. n. 557/1993, e di cui all'articolo 52, comma 3, della legge n. 47/1985).

#### *4. La voltura catastale degli atti di trasferimento di fabbricati rurali.*

Come sopra rilevato, gli uffici dipendenti dal Dipartimento del Territorio, a norma dell'articolo 26, comma 2, del D.M. n. 28/1998, provvedono autonomamente

---

di generale presunzione di non ruralità dei fabbricati, salvo poi concedere il trattamento fiscale di favore a particolari condizioni". Quindi "La scelta di fondo del legislatore toglie al catasto qualsiasi capacità di attestare la ruralità del fabbricato ed evita che ad ogni variazione di questa si debba procedere a costose corrispondenti variazioni catastali". Quanto sopra risulta confermato dalla Circ. Min. fin. 9 aprile 1998 n. 96/T, succitata, secondo la quale "Nell'ottica perseguita dal D.P.R. di attuazione dell'art. 3, comma 156, della legge n. 662/1996 di separazione tra il profilo catastale (inventariale) e quello fiscale (accertamento), la trattazione delle denunce di fabbricati rurali (con mod. 26) giacenti può essere limitata all'aggiornamento della mappa e dei relativi dati censuari del catasto terreni. Di contro, non risulta più necessaria - salvo i casi in cui l'accertamento sia oggetto di verifica straordinaria richiesta dalla parte - la preventiva valutazione dei requisiti per il riconoscimento della ruralità, in quanto l'aggiornamento è finalizzato al trasferimento delle relative informazioni al catasto dei fabbricati".

Da segnalare che, nell'ambito della revisione generale delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri, disposta con D.P.R. 23 marzo 1998 n. 138, è prevista la nuova categoria "Z/2 - Unità immobiliari per funzioni produttive connesse all'agricoltura".

all'iscrizione nel catasto dei fabbricati, senza attribuzione di rendita (e con apposita annotazione attestante la mancanza di elaborati tecnici) delle costruzioni o porzioni di costruzioni censite o denunciate nel N.C.T. entro la data dell'11 marzo 1998 (data di entrata in vigore del regolamento in esame).

È fatto tuttavia obbligo, ai sensi dell'articolo 9 del regolamento, alla parte interessata<sup>18</sup> - relativamente alle unità immobiliari come sopra iscritte d'ufficio al catasto dei fabbricati - di provvedere al completamento dell'accatastamento, con le modalità previste al Titolo primo, Capo secondo del regolamento stesso, nei seguenti casi:

- in caso di variazione nello stato o nella destinazione d'uso, anche solo parziale, di un'unità immobiliare (compresa l'ipotesi di perdita dei requisiti di ruralità);
- quando è necessario conoscerne la rendita catastale ai fini fiscali;
- per la volturazione di unità immobiliari, conseguente ad atti traslativi o costitutivi di diritti reali.

Ciò significa, quindi, che ove il proprietario di un fabbricato rurale, iscritto d'ufficio nel catasto dei fabbricati, intenda alienare il fabbricato stesso, dovrà prima completare l'accatastamento, effettuando apposita denuncia corredata dei prescritti elaborati grafici<sup>19</sup>.

Gli articoli 9 e 26 non disciplinano peraltro espressamente le conseguenze della violazione dell'obbligo di completamento dell'accatastamento. *Quid iuris* nell'ipotesi in cui le parti procedano comunque ad alienare il fabbricato in violazione del disposto dell'articolo 9, comma 2? Per una corretta soluzione del problema, occorre tener conto del complesso delle norme giuridiche che disciplinano le volture catastali, nell'ambito del principio di gerarchia delle fonti normative. Il suddetto comma 2 dell'art. 9 è parte di un decreto ministeriale che, in assenza di espresse previsioni contenute nell'art. 9 del D.L. n. 557/1993, non può derogare alle norme contenute in un regolamento governativo o in una fonte legislativa, di rango superiore. A tal proposito, l'articolo 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 650 dispone unicamente che "L'ufficio tecnico erariale esegue nei propri atti le volture richieste sulla fede delle rispettive domande e delle

---

<sup>18</sup> Ai sensi dell'art. 3 del R.D.L. 13 aprile 1939 n. 652, la dichiarazione per l'accatastamento delle unità immobiliari deve essere presentata dal proprietario o suo legale rappresentante, dal rappresentante legale dell'ente o della società, e per le associazioni, condominii e società non personificate, dalla persona che ha l'amministrazione.

<sup>19</sup> Circ. Min. fin. 9 aprile 1998 n. 96/T.

corrispondenti note”, senza legittimare in alcun modo un rifiuto da parte dell’ufficio di esecuzione della formalità. Deve quindi ritenersi che l’inosservanza dell’obbligo di completamento dell’acatastamento in corrispondenza di un atto di alienazione del fabbricato comporti esclusivamente l’applicazione, nei confronti del soggetto alienante, delle sanzioni previste dalla normativa in tema di formazione e conservazione del catasto edilizio urbano, richiamate dagli articoli 5 e 26 del D.M. n. 28/1998 (e precisamente delle sanzioni amministrative pecuniarie previste dall’art. 52, comma 3, della legge 28 febbraio 1985 n. 47, e dall’art. 31 del R.D.L. 13 aprile 1939 n. 652). La domanda di voltura sarà quindi, in ogni caso, ricevibile.

A norma dell’art. 27 del D.M. n. 28/1998, la disposizione suddescritta si applicherà soltanto dopo l’avvenuto “completamento delle operazioni di formazione del catasto dei fabbricati”, ai sensi degli articoli 9 e 26. Fino ad allora, giusta l’espressa disposizione contenuta nel suddetto articolo 27, “per le mutazioni dello stato di diritto delle costruzioni rurali si applica la normativa di conservazione del catasto dei terreni” (e quindi le norme sulle volture catastali contenute nel D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 650). La disposizione fa generico riferimento al “completamento delle operazioni di formazione del catasto dei fabbricati”: tuttavia, consideratane la *ratio* (che è quella di obbligare i privati a completare l’acatastamento nel catasto fabbricati in tutte le situazioni definite come *caso d’uso*), deve ritenersi che il suddetto articolo 27 si riferisca in realtà all’operazione di accatastamento di ogni singola unità immobiliare. In altri termini, deve ritenersi che la nuova disciplina entri in vigore a seguito dell’iscrizione d’ufficio nel catasto dei fabbricati della singola unità immobiliare oggetto dell’atto traslativo: finché il singolo fabbricato sarà iscritto nel solo catasto terreni, continueranno ad applicarsi le norme preesistenti.

##### *5. Costruzioni rurali e reddito fondiario dei fabbricati.*

Si è visto sopra che la disposizione dell’articolo 39 del T.U.I.R. conserva vigore nella parte in cui dichiara non produttive di reddito fondiario dei fabbricati le costruzioni rurali, o porzioni di esse (salva l’individuazione dei requisiti di ruralità nel novellato articolo 9, commi 3 e seguenti, del D.L. n. 557/1993).

Ciò significa che, per quanto specificamente attiene all’attività notarile, il fabbricato - purché dotato dei requisiti di ruralità - continuerà a non essere produttivo di

reddito fondiario, nonostante l'iscrizione in catasto con attribuzione di rendita, anche ai fini della dichiarazione che l'alienante deve rendere in atto, ai sensi dell'articolo 3, comma 13-ter, del D.L. n. 90/1990, convertito con legge n. 165/1990.

Occorre tuttavia tener conto delle novità derivanti dall'iscrizione nel catasto urbano (ora denominato catasto dei fabbricati) delle suddette costruzioni rurali, a tutti gli effetti definite come "unità immobiliari". Occorre cioè chiedersi se tale mutamento di qualifica incida sulla configurabilità di un obbligo dell'alienante di rendere la dichiarazione suddescritta, a fronte di una norma (art. 3, comma 13-ter) che si riferisce alle "unità immobiliari urbane"<sup>20</sup>. È stata proprio l'assenza di qualificazione formale come unità immobiliare "urbana" del fabbricato rurale - in una con l'improduttività di reddito fondiario da parte dello stesso - che ha indotto, in passato, ad escludere l'esigenza della formalità in oggetto nei relativi atti di alienazione<sup>21</sup>. E, a ben vedere, la stessa conclusione potrà adottarsi anche dopo la formazione del catasto dei fabbricati: nel D.M. n. 28/1998 manca infatti, non a caso, qualunque qualificazione come "urbana" dell'unità immobiliare "rurale", e ciò, in aggiunta all'espressa disposizione contenuta nell'articolo 9 del D.L. n. 557/1993, che prevede il mantenimento della "qualificazione" rurale nonostante il censimento nel catasto fabbricati, depone nel senso della permanenza di una ontologica diversità delle due fattispecie di costruzioni, rurale e urbana. Del resto, ciò trova conferma nella *ratio* del citato articolo 3, comma 13-ter, che è riferibile soltanto alle unità urbane produttive di reddito fondiario.

Ove tuttavia, per motivi di cautela, connessi alla gravità della sanzione di nullità contenuta nel richiamato articolo 3, comma 13-ter, si voglia comunque inserire in atto la

---

<sup>20</sup> Per la qualificazione del fabbricato rurale censito nel catasto fabbricati come 'unità immobiliare urbana', e quindi per la necessità, con riferimento ad esso, della dichiarazione in atto *ex* art. 3, comma 13-ter, della legge n. 165/1990, BELLINI, *Catasto dei fabbricati e fabbricati rurali*, cit., p. 385. Peraltro, l'articolo 33, comma 2, del T.U.I.R., dispone che "Per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo", ed il successivo articolo 39 stabilisce che "Non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali". D'altra parte, l'art. 4 del R.D.L. 13 aprile 1939 n. 652 recita che "Si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali". Da ciò, e dalla *ratio* della legge n. 165/1990, sembra quindi discendere l'impossibilità di qualificare i fabbricati rurali come unità immobiliari urbane.

<sup>21</sup> Consiglio Nazionale del Notariato (estensori De Rosa-Giunchi), *Il reddito fondiario dei fabbricati rurali*, in *CNN Strumenti*, voce 0780, p. 21.4. Ivi anche l'esatta considerazione che "il concetto di unità immobiliari urbane posto dal Testo Unico delle imposte sui redditi non si identifica con il concetto di unità immobiliare urbana agli effetti catastali: esistono costruzioni rurali iscritte al Catasto Urbano (per esempio in virtù di un anticipato adempimento dell'obbligo di iscrizione previsto dalla cessata norma portata dalla legge 165/1990) non produttive di reddito fondiario, ma anche costruzioni rurali non iscritte al Catasto Urbano, ma produttive di reddito fondiario".

dichiarazione dell'alienante, occorrerà indicare in atto il motivo dell'omessa denuncia del reddito. A tal fine:

- per i fabbricati aventi i requisiti di ruralità, l'omissione di denuncia sarà motivata dall'improduttività di reddito fondiario, in relazione al disposto dell'art. 39 T.U.I.R., e facendo riferimento all'esistenza dei requisiti di ruralità di cui alla vigente normativa;
- per i fabbricati rurali che hanno perduto i requisiti di ruralità, potrà trattarsi di un'erronea interpretazione di legge, se l'alienante aveva ritenuto di non denunciare il reddito sulla base del presunto carattere rurale del fabbricato<sup>22</sup>.

#### 6. Fabbricati rurali e imposizione indiretta.

La disciplina delle imposte indirette sugli atti di alienazione di fabbricati rurali è alquanto frammentaria e disorganica, causa il mancato coordinamento delle normative relative ai singoli tributi; ulteriori complicazioni derivano dall'entrata in vigore delle recenti norme sui nuovi requisiti di ruralità - che hanno rilevanza generale "agli effetti fiscali"<sup>23</sup> - e sul catasto dei fabbricati. I nuovi requisiti di ruralità, infatti, in quanto basati sull'esistenza di determinati presupposti soggettivi (riferiti al possessore del terreno e del fabbricato) ed oggettivi (riferiti alla collocazione dei fondi ed alla loro superficie) di natura "statica", difficilmente si adattano a fattispecie "dinamiche", quali sono gli atti di alienazione, che presuppongono per definizione un mutamento dei soggetti titolari, e possono determinare, come meglio si vedrà oltre, anche un mutamento della consistenza oggettiva degli immobili a seguito dell'alienazione.

Occorrerà, inoltre, tener conto anche dell'esistenza di discipline particolari, con carattere di specialità, tali da non subire modificazioni a seguito dell'entrata in vigore della nuova normativa, in base al noto principio "*lex specialis a generali non derogatur*".

Viene quindi di seguito analizzata la problematica dell'interferenza della nuova disciplina con le norme preesistenti che regolano le singole imposte, tentando di

---

<sup>22</sup> L'art. 3, comma 13-ter, del D.L. n. 90/1990 richiede, riguardo al reddito fondiario dei fabbricati, "l'indicazione del motivo per cui lo stesso non è stato dichiarato", con significativa differenza di formulazione rispetto al precedente D.L. 28 marzo 1989 n. 112, che richiedeva "l'indicazione del motivo per cui lo stesso non doveva essere oggetto di dichiarazione".

<sup>23</sup> GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7529, rileva esattamente come "L'intenzione espressa del legislatore della novella di voler definire la ruralità dei fabbricati 'agli effetti fiscali' ha come conseguenza

inquadrare organicamente i singoli profili di disciplina in considerazione della portata generale dei requisiti di ruralità di cui al D.P.R. n. 139/1998.

### 6.1. *Imposta di registro.*

Sulla base delle suesposte considerazioni, considerata l'inesistenza, nel testo unico sull'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) di una definizione del concetto di ruralità, appare inevitabile applicare anche *in subiecta materia* le nuove norme del D.P.R. n. 139/1998. Altre conseguenze derivano, inoltre, dalla prossima iscrizione dei fabbricati rurali nel catasto dei fabbricati.

Un primo profilo rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro sui trasferimenti di fabbricati rurali è quello relativo alla determinazione della *base imponibile*. Sotto tale aspetto, si applicano senz'altro le disposizioni contenute nell'articolo 51, ed in particolare il comma 2, che fa riferimento al valore venale in comune commercio. Il rapporto di pertinenzialità che è implicito nel concetto di ruralità (intesa come destinazione del fabbricato a servizio del fondo agricolo, e che trova ulteriore conferma nel disposto dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al T.U.) comporta, secondo la giurisprudenza, l'accessorietà, anche in termini di valore, del fabbricato rispetto al fondo agricolo, con la conseguenza che, difettando tale accessorietà e minore rilevanza economica, ai fini dell'imposta di registro si è ritenuto doversi assoggettare l'atto di alienazione al trattamento fiscale previsto per i fabbricati urbani<sup>24</sup>.

A decorrere dall'iscrizione dei fabbricati rurali nel catasto dei fabbricati, gli stessi saranno "*iscritti in catasto con attribuzione di rendita*", per gli effetti di cui all'art. 52, comma 4, del T.U., nonché delle altre norme sulla c.d. valutazione automatica. È da segnalare, infatti, l'inesistenza, nel D.P.R. 131/1986 - ed anche nella disciplina delle altre imposte indirette - di una norma di tenore analogo a quello dell'art. 39 T.U., che dichiara il fabbricato rurale improduttivo di reddito fondiario. Ciò significa che la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale a seguito dell'iscrizione nel catasto fabbricati dovrà essere tenuta in considerazione ai fini del calcolo del valore minimo

---

di imporre il nuovo concetto di ruralità laddove questo sia definito con riferimento ad altra norma fiscale avente lo stesso oggetto ovvero laddove manchi una concreta definizione fiscale di esso".

<sup>24</sup> Comm. Trib. Centr. 9 ottobre 1990 n. 6331, in *Corr. trib.*, 1991, p. 609; Comm. Trib. Centr. 19 ottobre 1988 n. 6865, in *Il Fisco*, 1989, p. 1044.

dichiarabile per paralizzare il potere di rettifica dell'ufficio<sup>25</sup> (mentre, fino all'avvenuta iscrizione nel catasto dei fabbricati, deve ritenersi - in conformità all'orientamento ministeriale<sup>26</sup> e giurisprudenziale<sup>27</sup> - che ai fini della valutazione automatica rilevi esclusivamente il reddito dominicale dei terreni al cui servizio è posto il fabbricato, a condizione ovviamente che lo stesso possieda i requisiti di ruralità *ex art. 9 D.L. n. 557/1993, e successive modificazioni*).

Riguardo alle *aliquote applicabili*, l'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al T.U. prevede l'aliquota del 15% per gli atti traslativi aventi ad oggetto terreni agricoli e *relative pertinenze* a favore di soggetti diversi dall'imprenditore agricolo a titolo principale. Tra le pertinenze si ricomprendono, pacificamente, anche i fabbricati rurali posti a servizio del fondo agricolo, per i quali quindi, oltre a far riferimento al concetto civilistico di pertinenza di cui agli articoli 817 e seguenti del codice civile, dovranno sussistere, ai fini in esame, anche i requisiti di ruralità.

Occorre pertanto distinguere:

- in caso di alienazione a soggetto diverso dall'imprenditore agricolo a titolo principale, avente ad oggetto terreno agricolo con annesso fabbricato pertinenziale munito dei requisiti di ruralità, sarà applicabile l'aliquota del 15 %<sup>28</sup>;
- in caso di alienazione ad imprenditore agricolo a titolo principale di terreno agricolo con fabbricato rurale pertinenziale avente i requisiti di ruralità, come pure in caso di

---

<sup>25</sup> GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7530, conclude esattamente nel senso che "Il fabbricato rurale pertinenziale, ma censito in catasto urbano, deve essere valutato sulla base delle relative risultanze catastali, per cui il suo valore si aggiunge a quello del terreno, che catastalmente, sia pure in astratto, già lo comprende".

<sup>26</sup> Ris. Min. fin. 18 novembre 1987 n. 301308, in *Riv. Not.*, 1990, p. 555.

<sup>27</sup> Comm. Trib. Centr. 2 febbraio 1995 n. 419, in *Comm. Trib.*, 1995, I, p. 104; Comm. Trib. Centr. 6 maggio 1995 n. 1901, in *Comm. Trib.*, 1995, I, p. 326; Cass. 20 aprile 1994 n. 3769, in *Vita Not.*, 1994, p. 874. In senso contrario, Comm. Trib. I grado Novara 25 settembre 1987, in *Riv. giur. edilizia*, 1987, I, p. 915.

<sup>28</sup> Comm. Trib. Centr. 10 novembre 1992 n. 6054, in *Comm. Trib. Centr.*, 1992, I, p. 842; Comm. Trib. Centr. 18 gennaio 1989 n. 368, in *Il Fisco*, 1989, p. 2842; Comm. Trib. II grado Alessandria 10 dicembre 1987, in *Il Fisco*, 1988, p. 1000.

GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7532, rileva le notevoli problematiche nascenti dal mancato coordinamento della norma sugli acquisti dell'imprenditore agricolo a titolo principale con quella che prevede i nuovi requisiti di ruralità (problematiche che peraltro, dopo l'emanazione del D.P.R. n. 139/1998, sono circoscritte alla fattispecie dei fabbricati rurali abitativi): "Se, come è assai probabile, l'acquirente che intenda diventare imprenditore agricolo a titolo principale entro il triennio non rivesta i requisiti di cui alla lettera *d*) del comma 3 dell'art. 9 della novella, il fabbricato annesso al fondo oggetto dell'atto perde immediatamente i requisiti di ruralità ... Il mancato collegamento fra le due leggi, infatti, determina che l'acquisto che ha per oggetto il fondo rustico con fabbricato rurale (così qualificato con riferimento al soggetto venditore) in capo ad un soggetto che intende conseguire i requisiti di professionale lavoratore della terra, sconta l'aliquota di favore riservata agli immobili rustici, ma ricade immediatamente nel generale ambito di tassazione dei fabbricati urbani".

alienazione del solo fabbricato rurale, o comunque in tutti i casi in cui non sussistano i requisiti di ruralità, sarà applicabile l'aliquota dell'8%<sup>29</sup>;

- in caso di alienazione di terreno agricolo con annesso fabbricato che non possieda i requisiti di ruralità, l'applicazione dell'aliquota dell'8% al fabbricato sarà condizionata alla previsione in atto di valori fiscali distinti per il terreno ed il fabbricato (*ex art. 23, comma 1, del T.U.*<sup>30</sup>), applicandosi in difetto sull'intera alienazione l'aliquota del 15%.

Da quanto sopra detto, si evince che, a seguito dell'iscrizione nel catasto dei fabbricati, la differenza tra fabbricati muniti o meno dei *requisiti di ruralità* rileverà essenzialmente ai fini delle aliquote applicabili, mentre sarà praticamente irrilevante per la determinazione della base imponibile ed ai fini della c.d. valutazione automatica.

L'applicazione di aliquote più gravose all'alienazione di fabbricati effettivamente rurali (salvi gli acquisti dell'imprenditore agricolo a titolo principale), in quanto pertinenze di terreni agricoli (art. 1 tariffa), è motivata dall'esigenza di disincentivare la sottrazione degli stessi terreni e fabbricati ad investimenti produttivi in agricoltura<sup>31</sup>. Ma se ciò è vero, ne deriva un'importante conseguenza ai fini dell'individuazione del momento rilevante per il riscontro dei requisiti di ruralità: non può che trattarsi che dei requisiti, soggettivi ed oggettivi, preesistenti all'atto traslativo, esistenti cioè prima che lo stesso incida su detti requisiti, ed eventualmente distrugga il fabbricato dalla destinazione ad usi agricoli.

---

<sup>29</sup> Comm. Trib. Centr. 12 aprile 1995 n. 1488, in *Comm. Trib.*, 1995, I, p. 278; Comm. Trib. Centr. 15 aprile 1994 n. 1113, in *Giur. imp.*, 1994, p. 368; Cass. 15 aprile 1992 n. 4564, in *Corr. trib.*, 1992, p. 1773; Comm. Trib. Centr. 14 luglio 1988 n. 5625, in *Boll. trib.*, 1989, p. 231.

<sup>30</sup> L'art. 23, comma 1, recita: "Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti *corrispettivi distinti*". In dottrina si è ritenuto (RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma 1955, p. 318) che "non ricorre la stipula di prezzi distinti quando le parti, dopo aver pattuito un prezzo unico, aversionale, dichiarino in seguito, ai soli fini fiscali, quali sono i prezzi dei singoli beni" (nello stesso senso MESIANO, *Commento all'art. 23*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino 1989, p. 189, secondo cui "la distinzione dei corrispettivi, per avere rilievo a norma di legge, deve essere effettiva e reale; basata, cioè, sulla volontà contrattuale di attribuire a ciascun bene o diritto un suo proprio valore"; ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, IPSOA, 1993, p. 106, secondo cui, in mancanza di pattuizione di corrispettivi distinti, "diverrà irrilevante l'eventuale precisazione di separati valori 'ai soli fini fiscali' "). Si può esprimere, peraltro, più di una perplessità su tale rigoroso atteggiamento, che tiene conto della lettera dell'art. 23, ma che trascura la diversa valenza che il valore ed il corrispettivo possono avere ai fini fiscali, e l'eventuale prevalenza del primo sul secondo: si pensi all'ipotesi in cui le parti convengano un corrispettivo inferiore al valore di mercato, dichiarando tuttavia quest'ultimo ai fini fiscali, e assoggettandosi alla relativa imposta (del resto gli articoli 51, 52 e 53 del T.U. indicano, oltre al corrispettivo, anche il valore ai fini della determinazione della base imponibile).

<sup>31</sup> Si è parlato di "freno alla speculazione in corso sul mercato dei terreni agricoli in funzione di speculazione edilizia o di investimento in beni-rifugio": Comm. Trib. Centr. 28 aprile 1984 n. 4106, in *Rass. trib.*, 1984, p. 333.

Per quanto specificamente concerne i *requisiti soggettivi*, disciplinati dal nuovo comma 3, lettere *a)* e *b)*, dell'art. 9 del D.L. n. 557/1993, posto che essi non coincidono con quelli richiesti per il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale<sup>32</sup>, occorre rilevare:

- che dovendosi rilevare la ruralità al momento della formazione dell'atto, detti requisiti devono essere riscontrati nella persona del soggetto alienante<sup>33</sup>;
- che nessuna rilevanza ha quindi, salva la disciplina contenuta nella nota I all'articolo 1 della tariffa per l'imprenditore agricolo a titolo principale, l'esistenza, al momento dell'atto, di tali requisiti in capo all'acquirente.

Le conclusioni di cui sopra devono essere peraltro verificate con riferimento a quelle *fattispecie di alienazione che determinano l'interruzione del vincolo pertinenziale e/o la perdita dei requisiti di ruralità*: si pensi all'alienazione separata di fabbricato e terreno; ovvero all'alienazione del fabbricato con riserva della proprietà del terreno, o viceversa; oppure all'alienazione di parte del terreno in modo da ridurre la superficie dello stesso in misura inferiore a quella prevista dall'art. 9 ai fini della ruralità dei fabbricati abitativi<sup>34</sup>. Si tratta di profili da analizzare separatamente.

Quanto all'*interruzione del vincolo pertinenziale*, la stessa, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, fa venir meno la ruralità del fabbricato, determinando la sottoposizione dell'atto traslativo al trattamento fiscale previsto per l'alienazione di fabbricati urbani<sup>35</sup>: ciò, almeno fino a quando non avverrà l'iscrizione nel catasto fabbricati, rende tra l'altro inapplicabile il criterio di valutazione automatica ai fabbricati rurali. A seguito dell'iscrizione nel catasto fabbricati, peraltro, l'applicazione del suddetto principio giurisprudenziale finirà per produrre l'effetto opposto: si favoriranno (applicando la minore aliquota dell'8%) proprio quelle situazioni (caratterizzate dall'interruzione del vincolo pertinenziale) che il legislatore aveva inteso disincentivare, con indubbio pregiudizio alla coerenza del sistema. D'altronde, non è possibile ritenere che, nei casi suesposti, la preesistenza del rapporto

---

<sup>32</sup> Ai sensi dell'articolo 12 della legge 9 maggio 1975 n. 153, si considera a titolo principale l'imprenditore che dedichi all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo, e che ricavi dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale, oltre a possedere il requisito della capacità professionale in base all'articolo stesso. Si tratta di requisiti non coincidenti, e comunque, sotto il profilo del tempo e del reddito relativi all'attività agricola, più rigorosi rispetto a quelli previsti nel nuovo art. 9 del D.L. n. 557/1993.

<sup>33</sup> In tal senso GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7529-7530.

<sup>34</sup> Su queste ed altre ipotesi, v. GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7521.

di pertinenzialità determini l'applicazione della maggiore aliquota prevista per i terreni agricoli: l'art. 1 della tariffa prevede l'aliquota del 15% solo per l'alienazione *di terreni agricoli e relative pertinenze*, e quindi, pur essendo la pertinenzialità un rapporto di fatto tra bene principale e bene accessorio, la norma prevede l'aggravio dell'aliquota *esclusivamente nei casi in cui bene principale e pertinenza formino insieme oggetto dell'atto*. Può discutersi, invece, in ordine alla necessità che il fabbricato rurale, ai fini della norma in esame, debba formare oggetto dell'atto *come pertinenza* del terreno agricolo: si pensi all'ipotesi in cui vengano alienati a soggetti diversi, con il medesimo atto, un terreno agricolo e un fabbricato rurale che, al momento del trasferimento, sia pertinenziale al terreno medesimo, nonché provvisto dei requisiti di ruralità (sia sotto il profilo soggettivo che sotto quello oggettivo): nella misura in cui tali circostanze risultino dall'atto, è forse ipotizzabile l'applicazione in quest'ultima ipotesi dell'aliquota del 15% anche al fabbricato rurale, pur se, a seguito dell'alienazione a soggetti diversi, venga meno il rapporto di pertinenzialità.

Quanto alle ipotesi di alienazione che, pur non incidendo sul vincolo pertinenziale, determinano la *perdita dei requisiti di ruralità* (acquirente che non è in possesso dei requisiti soggettivi *ex art. 9, comma 3*; alienazione del fabbricato rurale abitativo con una porzione di terreno di superficie non sufficiente, ecc.), deve invece ritenersi, proprio in ossequio alla *ratio* suesposta, che è quella di disincentivare la distrazione dall'uso produttivo agricolo dei fabbricati a tal fine destinati, che l'atto, in quanto abbia ad oggetto "terreni agricoli e relative pertinenze", debba comunque essere tassato con l'aliquota del 15%, salvo che il fabbricato abitativo, perdendo i requisiti *ex art. 9*, verrà da quel momento assoggettato al regime fiscale proprio dei fabbricati urbani.

Occorre quindi che il legislatore prenda atto delle contraddizioni che possono verificarsi per effetto del mancato coordinamento tra la nuova disciplina dei requisiti di ruralità e del catasto dei fabbricati da un lato, e la preesistente disciplina dell'imposta di registro dall'altro, anche con riferimento alla fattispecie dell'acquisto da parte dell'imprenditore agricolo a titolo principale. Oggi può infatti accadere che:

- a seguito dell'alienazione a soggetti che abbiano i requisiti soggettivi previsti dall'art. 9 del D.L. n. 557/1993, ma non siano imprenditori agricoli a titolo principale, il

---

<sup>35</sup> Cass. 20 aprile 1994 n. 3769, in *Vita Not.*, 1994, p. 874; Cass. 15 aprile 1992 n. 4564, in *Corr. trib.*, 1992, p. 1773; Comm. Trib. Centr. 14 luglio 1988 n. 5625, in *Boll. trib.*, 1989, p. 231.

fabbricato mantiene i requisiti di ruralità, ma l'atto, in quanto abbia ad oggetto il terreno agricolo con il fabbricato ad esso pertinenziale, viene tassato con l'aliquota del 15%;

- se invece viene posto in essere un atto di alienazione del solo fabbricato rurale, che prima dell'alienazione era dotato dei requisiti di ruralità e pertinenziale ad un terreno agricolo, l'atto, nonostante la distrazione dall'uso agricolo del fabbricato, viene tassato con l'aliquota dell'8%, a prescindere dall'utilizzo che ne venga fatto dopo l'acquisto;
- per effetto dell'alienazione a soggetto privo dei requisiti soggettivi per la ruralità, ma che dichiara di intendere conseguire entro il triennio la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, si applica la minore aliquota dell'8%, ma il fabbricato perde nel frattempo i requisiti di ruralità, divenendo produttivo di reddito fondiario.

### *6.2. Imposte ipotecarie e catastali.*

La disciplina delle imposte ipotecarie e catastali è modellata, per quanto attiene la base imponibile, su quella dell'imposta di registro, al cui commento si rinvia. Ai fini di queste imposte, quindi, non sussiste alcuna differenza di trattamento - né per quanto attiene alla base imponibile, né tanto meno per le aliquote applicabili - tra fabbricati dotati dei requisiti di ruralità e fabbricati che di essi sono privi, e ciò sarà tanto più vero a seguito dell'iscrizione di tutte le suddette costruzioni nel catasto dei fabbricati.

### *6.3. Imposta sulle successioni e donazioni.*

Ai fini dell'imposta sulle successioni, le modifiche scaturenti dall'iscrizione delle costruzioni rurali nel catasto dei fabbricati incidono, in linea generale, sulla disciplina dei limiti al potere di rettifica dell'ufficio in conseguenza dell'applicazione del meccanismo della c.d. valutazione automatica, per cui valgono le conclusioni sopra raggiunte con riferimento all'imposta di registro.

Esiste poi una specifica disposizione, contenuta nell'articolo 25, comma 3, del D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346, avente ad oggetto i fondi rustici, "includere le costruzioni rurali, anche se non insistenti sul fondo, di cui all'art. 39 del testo unico delle imposte sui redditi": viene prevista una riduzione dell'imposta in caso di devoluzione dei suddetti beni al coniuge, a parenti in linea retta o a fratelli e sorelle del defunto, a condizione che l'erede o legatario sia coltivatore diretto, e che la devoluzione avvenga nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice, risultando tali elementi da un'attestazione dell'ufficio regionale competente da allegarsi alla denuncia di

successione. La norma rinvia, per i requisiti di ruralità, all'art. 39 T.U., e tale riferimento deve ovviamente intendersi riferito all'art. 9 del D.L. n. 557/1993, e successive modificazioni<sup>36</sup>, salvo che, per quanto concerne i requisiti soggettivi, si pone il problema del coordinamento con l'ulteriore presupposto di natura soggettiva previsto nell'art. 25 (devoluzione nell'ambito della famiglia diretto-coltivatrice, il cui accertamento è demandato all'apposito organo regionale). Dovendo attribuire una valenza al richiamo all'art. 39 T.U. (ora da riferirsi al novellato art. 9, comma 3, lettere *a*), *b*) e *d*) del D.L. 557/1993), deve probabilmente ritenersi che debbano valere anche i requisiti soggettivi ivi previsti, salvo far prevalere, in virtù del carattere di specialità della disposizione dell'art. 25, comma 3, del T.U., il requisito della devoluzione nell'ambito della famiglia diretto-coltivatrice, e della qualità di coltivatore diretto dell'erede o legatario.

Quanto all'imposta di donazione, si applica anche per essa la suddetta disposizione dell'art. 25, comma 3, giusto il richiamo contenuto nell'articolo 56, comma 5; si applicano anche le ulteriori disposizioni sulla base imponibile e sui limiti al potere di rettifica, come sopra descritte ai fini dell'imposta di registro.

#### *6.4. Imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM).*

Ai fini dell'INVIM, occorre rilevare innanzitutto che nessuna rilevanza può avere la prossima iscrizione dei fabbricati rurali nel catasto dei fabbricati: la situazione dell'immobile a tal fine rilevante è quella esistente al 31 dicembre 1992, per cui, essendo a tale epoca il fabbricato censito nel catasto terreni, per la determinazione del relativo valore valgono le conclusioni raggiunte in passato dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria (v. *supra*, paragrafo 6.1), a seconda che si trattasse, alla predetta data, di un fabbricato effettivamente rurale e pertinenziale ad un terreno agricolo (nel qual caso si applica la valutazione automatica sulla base del solo reddito dominicale dei terreni), o viceversa di un fabbricato privo dei requisiti di ruralità, pur non censito nel N.C.E.U. (in tale ipotesi non ha luogo alcuna valutazione automatica, e si tiene conto del valore in comune commercio del fabbricato rurale al 31 dicembre 1992).

Esistono poi, anche in tema di Invim, alcune disposizioni specificamente relative al trasferimento di fabbricati rurali: l'articolo 25, comma 1, lettera *d*), del D.P.R. n.

---

<sup>36</sup> GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7529.

643/1972, che, nell'ambito delle esenzioni dall'imposta *ex art. 2*, contiene una disposizione pressoché identica a quella dell'art. 25, comma 3, del D. Lgs. n. 346/1990<sup>37</sup>, per cui valgono le conclusioni raggiunte in tema di imposta sulle successioni.

Vi è poi la disposizione contenuta nell'art. 25, comma 4, lettera *b*), del D.P.R. n. 643/1972, che riduce del 40% l'Invim decennale dovuta per gli incrementi di valore “dei terreni o *fabbricati destinati ad esercizio di attività agricola o forestale*, a condizione che detti terreni non siano compresi in piani urbanistici particolareggiati o lottizzazioni convenzionate che ne modifichino la destinazione”. Deve ritenersi che i fabbricati ivi citati debbano possedere i nuovi requisiti di ruralità *ex art. 9* del D.L. n. 557/1993, salva l'ulteriore condizione negativa (non ricomprensione in strumenti urbanistici che ne modifichino la destinazione) come sopra contenuta nella norma speciale in tema di Invim.

#### *6.5. Imposta sul valore aggiunto.*

Le recenti disposizioni contenute nel D.L. n. 557/1993 e nel D.P.R. n. 139/1998 - nel ridisegnare il profilo della ruralità dei fabbricati - hanno inciso sull'individuazione del presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Come è noto, la cessione di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *c*), del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. La giurisprudenza costante - nell'esatto presupposto della pertinenzialità del fabbricato effettivamente rurale rispetto al terreno agricolo dallo stesso servito - ritiene correttamente che l'atto traslativo di terreni agricoli con fabbricati rurali non sia quindi soggetto ad IVA, bensì ad imposte proporzionali di registro, ipotecarie e catastali<sup>38</sup>. Le norme recenti, senza modificare in alcun modo detta disciplina, individuano diversamente il profilo di ruralità “agli effetti fiscali”, e quindi anche agli effetti della normativa in esame: pertanto deve ritenersi che l'assenza dei requisiti soggettivi od oggettivi prescritti dal novellato art. 9 del D.L. n. 557/1993

---

<sup>37</sup> GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7529, rileva che nella disposizione sull'Invim manca, a differenza di quella in tema di imposta sulle successioni, la precisazione per cui il fabbricato rurale trasferito nell'ambito della famiglia diretto-coltivatrice può essere anche non insistente sul fondo; sotto tale profilo, peraltro, deve ritenersi che oggi la fattispecie sia regolata, per entrambe le fattispecie, dal disposto dell'articolo 9, comma 4, del D.L. n. 557/1993.

comporti l'attrazione dell'atto di alienazione del fabbricato nell'ambito impositivo dell'imposta sul valore aggiunto.

È invece, in ogni caso, soggetto ad IVA l'atto di trasferimento di fabbricato che ha perduto i requisiti di ruralità.

Le conclusioni di cui sopra vanno coordinate con il disposto dell'articolo 21-*bis* della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972, che prevede l'aliquota IVA del 4% per le cessioni di costruzioni rurali da parte di imprese costruttrici (ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione). L'aggettivo "rurali" deve essere interpretato alla luce delle nuove disposizioni sui requisiti di ruralità, ma soprattutto, ai fini Iva, presuppone la pertinenzialità - attuale o potenziale - del fabbricato rispetto ad un terreno agricolo. Ne consegue che:

- la disposizione non avrà modo di applicarsi, per difetto del presupposto oggettivo, allorché l'atto di alienazione da parte del costruttore abbia ad oggetto il terreno agricolo con la costruzione pertinenziale: in tal caso l'atto sarà soggetto ad imposta proporzionale di registro, normalmente con l'aliquota del 15%;
- ogni qualvolta, invece, non possa dirsi sussistente al momento dell'atto il rapporto di pertinenzialità con il terreno agricolo, troverà applicazione la disposizione in oggetto, e l'atto sarà soggetto ad Iva con l'aliquota del 4%.

#### *6.6. Le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina.*

In tema di agevolazioni per la piccola proprietà contadina, le relative norme fanno generalmente riferimento al concetto di "fondo rustico" (nozione comprensiva dei terreni agricoli e dei fabbricati rurali a servizio degli stessi), rimettendo all'apposito organo regionale l'accertamento dei profili di ruralità di terreni e fabbricati oggetto di acquisto.

Vi è poi una specifica norma (l'articolo 1, comma 2, della legge 6 agosto 1954 n. 604) che espressamente dispone: "Le agevolazioni tributarie di cui al primo comma sono applicabili anche agli acquisti a titolo oneroso delle case rustiche non situate sul fondo, quando l'acquisto venga fatto contestualmente in uno degli atti indicati al primo comma per l'abitazione dell'acquirente o dell'enfiteuta e della sua famiglia".

---

<sup>38</sup> Comm. Trib. Centr. 21 febbraio 1997 n. 562, in *Corr. trib.*, 1997, p. 1791; Comm. Trib. Centr. 17 dicembre 1985 n. 10725, in *Il Fisco*, 1986, p. 665; Comm. Trib. Centr. 5 settembre 1983 n. 2276, in *Il Fisco*, 1983, p. 4031. In dottrina v. GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7528.

Trattandosi di disposizione agevolativa, e quindi non suscettibile di interpretazione analogica in quanto norma eccezionale, deve ritenersi che non sia agevolabile l'acquisto di costruzioni rurali non abitative, se non siano situate nel fondo oggetto di acquisto.

Più in generale, peraltro, si pone l'esigenza di valutare se, ed in che misura, rilevino ai fini delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina i nuovi requisiti di ruralità previsti dal D.P.R. n. 139/1988, specie per quanto concerne i requisiti soggettivi. Si ritiene di aderire all'orientamento che - tenuto conto della specialità della disciplina in esame, e dell'esistenza di specifici requisiti soggettivi, e di specifiche modalità di accertamento dei requisiti di meritevolezza, oggettivi e soggettivi - ritiene inapplicabili le norme contenute nel novellato art. 9 del D.L. n. 557/1993 ai fini di cui sopra<sup>39</sup>. Del resto, la contraria soluzione produrrebbe conseguenze inaccettabili: si pensi all'ipotesi di acquisto, da parte del coltivatore diretto, di un fabbricato rurale abitativo con terreno inferiore a 10.000 metri quadri, che sarebbe escluso dalle agevolazioni, anche se, a breve distanza di tempo, lo stesso coltivatore acquistasse altri terreni per la differenza di superficie.

In caso di acquisto con le agevolazioni della piccola proprietà contadina - salva l'applicazione concorrente delle agevolazioni per i territori montani di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 601/1973, ricorrendone i presupposti - è dovuta l'imposta catastale in misura normale, senza quindi alcuna agevolazione. Per la stessa, quindi, occorre far riferimento alla sussistenza o meno dei requisiti soggettivi ed oggettivi di ruralità di cui al novellato art. 9 del D.L. n. 557/1993<sup>40</sup>.

#### *6.7. Le agevolazioni per i territori montani.*

Le agevolazioni per i territori montani sono oggi disciplinate dall'articolo 9 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, che si riferisce ai trasferimenti di proprietà a qualsiasi titoli di "fondi rustici", fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà

---

<sup>39</sup> GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7532, ritiene che "in materia di agevolazioni fiscali non si debba applicare il principio per il quale il mancato riconoscimento della ruralità fiscale espliciti i suoi effetti su tutte le norme aventi per oggetto fabbricati rurali sia perché la legge generale, ancorché posteriore, non può modificare la legge speciale, sia perché le leggi agevolative in oggetto prendono in considerazione specifiche categorie di soggetti ed immobili che giustificano la concessione del particolare trattamento di favore ... l'accertamento della sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi necessari per l'ottenimento delle agevolazioni resta affidato agli organi preposti, i quali agiranno in conformità alla relativa normativa che non deve intendersi né modificata né tanto meno abrogata dalle disposizioni della novella".

<sup>40</sup> In tal senso GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7533.

diretto-coltivatrici, singole o associate. La norma, come è stato rilevato<sup>41</sup>, disciplina organicamente le agevolazioni in esame, dovendosi quindi intendere abrogate (anche per effetto del successivo articolo 42) le precedenti disposizioni in materia. Tra le norme non più vigenti per effetto della suddetta abrogazione vi è anche l'articolo 3 della legge 5 ottobre 1960 n. 1154, che si occupava direttamente dei fabbricati rurali, recitando: “Le agevolazioni tributarie previste dall'articolo 36 della legge 25 luglio 1952, n. 991, si applicano anche per i trasferimenti delle case non situate nel fondo, ed anche censite in catasto fabbricati, quando sia accertato, nei modi stabiliti dall'art. 1 della legge 13 gennaio 1955, n. 21, che l'acquisto è fatto allo scopo di dotare piccole proprietà coltivatrici di fabbricati destinati all'abitazione, al ricovero del bestiame, al ricovero e alla custodia dei prodotti, delle sementi, dei concimi, dei mangimi e dei mezzi di coltivazione, alla prima lavorazione dei prodotti”.

Nella normativa vigente, quindi, l'unico riferimento oggettivo è quello ai “fondi rustici”, contenuto nell'articolo 9 del D.P.R. n. 601/1973. In assenza di specificazioni normative, deve quindi ritenersi che valgano le norme generali sui requisiti oggettivi di ruralità, contenute nel nuovo art. 9 del D.L. n. 557/1993, in presenza soltanto dei quali potrà ottenersi l'agevolazioni per l'acquisto di fabbricati in territori montani.

Per quanto attiene ai requisiti soggettivi di ruralità dei fabbricati abitativi, *ex art. 9*, comma 3, lettere *a*), *b*) e *d*), deve ritenersi che la sostanziale differenza della fattispecie in esame (che non richiede alcuno specifico accertamento, in sede di registrazione, in ordine a qualifiche soggettive) con quella della piccola proprietà contadina, e l'inesistenza di specifici requisiti nella normativa in argomento<sup>42</sup> (che si limita a focalizzare lo “scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici”), legittima la conclusione della rilevanza dei suddetti requisiti soggettivi di ordine generale. La finalità stessa della norma agevolativa, che è quella di incentivare l'utilizzo dei fondi agricoli e relative pertinenze da parte dei coltivatori della terra, rende peraltro necessario uno spostamento di visuale: mentre nella disciplina ordinaria dell'imposta di registro la ruralità dei fabbricati è un elemento in presenza del quale, in assenza di qualifica agricola professionale dell'acquirente, si applica un trattamento

---

<sup>41</sup> Consiglio Nazionale del Notariato (estensore Podetti), *Proprietà montana e agevolazioni tributarie*, in *CNN Strumenti*, voce 0060, p. 4.1; Circ. Min. fin. 21 dicembre 1990 n. 85, in *CNN Strumenti*, voce 0060, p. 1.1.

<sup>42</sup> Sul punto v. GIUNCHI, *Agevolazioni fiscali per trasferimento in territorio montano*, in *Federnotizie*, 1993, 3, p. 12.

penalizzante con la maggiore aliquota del 15% (il che postula la preesistenza rispetto all'alienazione dei requisiti soggettivi ed oggettivi di ruralità), nella fattispecie in esame l'utilizzo per fini agricoli da parte dell'acquirente è un elemento in funzione del quale si applica il trattamento agevolativo previsto dalla norma, mentre è del tutto irrilevante la situazione preesistente all'atto. Deve concludersi, pertanto, che i requisiti soggettivi di ruralità *ex art. 9 del D.L. n. 557/1993*, nell'ipotesi di trasferimento di fabbricati rurali abitativi situati in Comuni montani ed ai fini delle agevolazioni di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 601/1973, vadano riscontrati nella persona dell'acquirente.

#### *6.8. Le agevolazioni fiscali per la prima casa.*

Dottrina e giurisprudenza prevalenti, come è noto, ritengono che le agevolazioni per la prima casa competano a prescindere dalla classificazione catastale del fabbricato o porzione di fabbricato oggetto di acquisto, a condizione che si tratti di fabbricato destinato ad abitazione, e non presenti caratteristiche di lusso<sup>43</sup>.

Per la verità, la giurisprudenza esistente si è formata pressoché esclusivamente sull'interpretazione della disposizione agevolativa contenuta nella legge 22 aprile 1982 n. 168. Nell'esaminare il problema alla luce della normativa vigente, e quindi dell'attuale articolo 1, quarto periodo e nota *II-bis*, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, e tenendo conto dell'unico riferimento oggettivo ivi contenuto ("case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969"; per quanto concerne le pertinenze, "unita' immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato"), appare evidente la verità dell'affermazione

---

<sup>43</sup> Comm. Trib. Centr. 4 luglio 1996 n. 3572, in *Comm. Trib.*, 1996, I, p. 531; Comm. Trib. Centr. 16 ottobre 1995 n. 3297, in *Corr. trib.*, 1996, p. 1713; Comm. Trib. Centr. 7 ottobre 1993 n. 2680, in *Giur. imp.*, 1994, p. 361; Comm. Trib. Centr. 30 settembre 1993 n. 2623, in *Il Fisco*, 1993, p. 10228; Comm. Trib. Centr. 2 ottobre 1992 n. 5129, in *Il Fisco*, 1993, p. 4776; Comm. Trib. Centr. 2 maggio 1991 n. 3437, in *Corr. trib.*, 1991, p. 2780. In dottrina, BELLINI, *Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa si applicano ai fabbricati rurali*, in *Corr. trib.*, 1996, p. 2438; GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7533. V. inoltre, nello stesso senso, la Circ. Min. fin. 43/3153 dell'11 luglio 1986, in *Corr. trib.*, 1985, p. 2980.

In senso contrario, invece, all'applicabilità delle agevolazioni per la prima casa all'acquisto di fabbricati rurali, Cass. 12 marzo 1996 n. 2026, in *Foro it.*, 1996, I, c. 3161. Per una critica alle conclusioni di quest'ultima sentenza, relativa alle agevolazioni previste nella legge n. 168/1982, v. BELLINI, *op. ult. cit.*, p. 2438 ss..

secondo cui “la distinzione tra fabbricati urbani e fabbricati rurali è arbitraria e la tesi secondo cui solo ai primi compete il trattamento agevolato è infondata”<sup>44</sup>.

Occorre peraltro dar conto di un’opinione, secondo la quale le agevolazioni in commento non spetterebbero per i fabbricati rurali che siano alienati unitamente al terreno agricolo di cui costituiscono pertinenza: in tal caso troverebbe applicazione la disposizione contenuta nell’art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 131/1986, in base alla quale “Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate”<sup>45</sup>, e conseguentemente l’atto verrebbe tassato sulla base della maggiore aliquota prevista per il terreno agricolo (bene principale). La possibilità di utilizzo del fabbricato rurale per fini abitativi è tuttavia oggi espressamente prevista dall’art. 9, comma 3, del D.L. n. 557/1993, e non si comprende per quale ragione il coltivatore o l’imprenditore agricolo che acquisti un terreno agricolo con un fabbricato abitativo pertinenziale, al fine di destinarlo a propria abitazione, non possa usufruire dell’agevolazione per l’acquisto della prima casa, ricorrendone gli altri presupposti. Si aggiunga che la disposizione contenuta nell’art. 23, comma 3, pur costituendo sicuramente una deroga alla previsione del primo comma (che prevede la possibilità di tassazione con aliquote separate, se nell’atto sono indicati valori distinti per le diverse categorie di beni), appare dotata di caratteri di generalità, e sicuramente le disposizioni sull’acquisto della prima casa sono di carattere speciale, il che dovrebbe giustificare la prevalenza.

Nessun problema, ovviamente, per il fabbricato che abbia perduto i requisiti di ruralità, che è per definizione un fabbricato urbano, il cui censimento urbano non incide in alcun modo sull’applicabilità delle agevolazioni in esame.

La conclusione circa l’idoneità del fabbricato rurale abitativo a costituire oggetto delle agevolazioni in esame comporta, come logica conseguenza, l’impossibilità di ottenere le agevolazioni della prima casa in caso di preesistenza di un fabbricato rurale abitativo, nei casi di cui alle lettere *b)* e *c)* della nota *II-bis* dell’art. 1 tariffa.

Le recenti modifiche legislative in tema di catasto dei fabbricati non incidono comunque in alcun modo sulle riportate conclusioni, se non nel senso di eliminare i pochi dubbi esistenti, visto che i fabbricati rurali abitativi verranno censiti nel catasto

---

<sup>44</sup> Comm. Trib. Centr. 30 settembre 1993 n. 2623, cit., e BELLINI, *op. ult. cit.*, p. 2440.

<sup>45</sup> BELLINI, *Le agevolazioni per l’acquisto della prima casa si applicano ai fabbricati rurali*, cit., p. 2440; GIUNCHI, *La ruralità dei fabbricati*, cit., p. 7533.

dei fabbricati, al pari dei fabbricati urbani abitativi. Né alcuna rilevanza riveste, sotto il profilo in esame, la sussistenza o meno dei requisiti di ruralità, posto che gli stessi sono previsti per finalità che nulla hanno a che fare con l'esigenza di agevolare l'acquisto della prima casa.

Gaetano Petrelli