

Roma, 6 agosto 2009

OGGETTO: Consulenza giuridica - imposta sulle successioni e donazioni - trattamento applicabile ai fabbricati rurali - modalità di compilazione della dichiarazione di successione

Con la consulenza giuridica in esame, concernente l'individuazione del corretto trattamento tributario applicabile ai fabbricati rurali ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, nonché le modalità di compilazione della dichiarazione di successione, è stato esposto il seguente

Quesito

La Confederazione Nazionale Alfa rappresenta che, con il Testo Unico delle leggi sul nuovo Catasto, approvato con R.D. 8 ottobre 1931, n. 1572, i fabbricati rurali sono stati iscritti nel Catasto dei Terreni ed esentati da imposta.

Successivamente, l'articolo 9, comma 1, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio ha disposto che tutti i fabbricati rurali, pur mantenendo tale qualificazione, devono essere iscritti nel Catasto edilizio urbano con conseguente attribuzione di rendita catastale (a seguito di tale modifica il catasto assumerà la denominazione di Catasto dei Fabbricati).

Il mancato completamento del censimento di tutti i fabbricati rurali nel Catasto edilizio urbano ha comportato che attualmente taluni fabbricati rurali risultano iscritti nel Catasto dei Terreni con rendita pari a zero ed altri, invece, sono censiti nel Catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita.

Ciò posto, l'istante chiede di conoscere le modalità di compilazione del quadro B del modello 4 da utilizzare per la dichiarazione di successione, nell'ipotesi in cui del patrimonio ereditario facciano parte fabbricati rurali iscritti nel Catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene che i fabbricati rurali iscritti nel Catasto edilizio urbano in una delle categorie da A/2 ad A/7 (per le abitazioni) ovvero nella categoria catastale D/10 (se trattasi di costruzioni strumentali), vanno denunciati nella dichiarazione di successione indicando la rendita catastale, ma esponendo un valore imponibile pari a zero.

Ciò in quanto la rendita catastale attribuita ai fabbricati rurali non rileva autonomamente ai fini fiscali, secondo il principio, tuttora invalso nell'ordinamento tributario, per il quale il reddito dominicale del terreno agricolo è comprensivo della redditività facente capo alle costruzioni rurali allo stesso asservite.

Parere dell'Agenzia delle entrate

In via preliminare, si osserva che l'articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, precisa, al comma 1, che la finalità dell'istituzione del catasto fabbricati è quella di “ ... realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio ...”. A tal fine il “ ... Ministero delle finanze provvede al censimento 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”.

I successivi commi 3 e 3-bis del predetto articolo 9 precisano le condizioni soggettive ed oggettive che devono ricorrere per il riconoscimento del carattere della ruralità dei fabbricati ai fini fiscali. Dette condizioni si differenziano a

seconda che si tratti di fabbricati ad uso abitativo ovvero di costruzioni strumentali, necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile.

Dal quadro normativo testé delineato emerge che la finalità dell'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993 è principalmente quella di consentire l'inventario completo del patrimonio edilizio. A tal fine il Ministero delle Finanze (oggi Agenzia del Territorio) procede al censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali ed alla loro iscrizione nel catasto edilizio urbano. Detta iscrizione, per espressa previsione normativa, non comporta la perdita della qualifica "rurale" del fabbricato, sebbene, diversamente dal passato, l'attuazione delle disposizioni normative in esame comporti l'attribuzione di una rendita a tutti i fabbricati rurali.

In altri termini, si ritiene che la normativa dettata dal decreto legge n. 557 del 1993 ha rivisitato i criteri per l'accatastamento dei fabbricati per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, senza peraltro mutare la natura del reddito dominicale dei terreni, che è comprensivo della redditività facente capo alle costruzioni rurali asservite.

In sostanza la rendita catastale attribuita al fabbricato rurale costituisce un elemento indicativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio, mentre il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite. Il fabbricato, pertanto, assume autonoma rilevanza fiscale solo nel caso in cui vengano a mancare i requisiti di cui ai predetti commi 3 e 3-bis dell'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993 per il riconoscimento della sua ruralità.

In riferimento alla specifica questione prospettata è quindi necessario stabilire se la rendita catastale attribuita ai fabbricati rurali rilevi ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni ovvero se sia tuttora da considerarsi compresa nel reddito dominicale dei terreni ai quali i fabbricati sono asserviti.

Al riguardo la scrivente è del parere che siano da confermare le precisazioni fornite con le circolari 20 marzo 2000, n. 50/E e 24 maggio 2000, n. 109/E.

In particolare, si osserva che:

- in base all'articolo 1 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, l'imposta sulle successioni si applica ai *“trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte ...”*;
- il successivo articolo 14 prevede che *“La base imponibile, relativamente ai beni immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione; ...”*;
- l'articolo 34, quinto comma, del predetto decreto sulle successioni, stabilisce 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 ...”*.

Dall'esame delle disposizioni che disciplinano l'imposta sulle successioni emerge che detta imposta si applica sul valore dei beni che formano l'attivo ereditario. Tale valore non è rettificabile qualora non sia inferiore alla rendita catastale degli stessi moltiplicata per determinati coefficienti.

Ciò posto, tenuto conto che l'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993 espressamente afferma che l'iscrizione nel catasto edilizio urbano dei fabbricati rurali non determina il mutamento della loro qualificazione, deve ritenersi ai fini dell'imposta sulle successioni che la rendita dei fabbricati rurali è ricompresa nel reddito dominicale dei terreni ai quali sono asserviti. Si ribadisce, al riguardo, che il reddito dominicale esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempre che tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle

necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti previsti dall'articolo 9, commi 3 e 3-*bis*, del decreto legge n. 557 del 1993 (ad esempio: il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione dal soggetto titolare del diritto di proprietà per esigenze connesse all'attività agricola svolta; oppure la costruzione deve essere destinata alla protezione delle piante o alla custodia delle macchine).

Da quanto sopra esposto consegue che la soluzione prospettata dall'istante è condivisibile e che, quindi, in sede di compilazione del quadro B del modello 4 della dichiarazione di successione, deve essere indicata la rendita catastale del fabbricato rurale mentre il valore imponibile da denunciare è pari a zero.

Si ritiene, altresì, opportuno indicare, nello spazio della dichiarazione di successione riservato alle note, che si tratta di fabbricati per i quali ricorrono le condizioni di ruralità previste dall'articolo 9, commi 3 e 3-*bis*, del decreto legge n. 557 del 1993.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.