

Roma, 26.9.2010

Prot. n° 10933

Allegati

Rif. nota del

Prot. n°

Alla Confederazione Nazionale Coldiretti

Via XXIV Maggio, 43

00187 ROMA

(Rif. prot. n. 489/AS del 29.09.2009)

Alla Confederazione Generale dell'Agricoltura  
Italiana

Corso Vittorio Emanuele II, 101

00186 ROMA

(Rif. prot. n. 2085 FISC/FM del 22.09.2009)

Alla Confederazione Italiana Agricoltori

Via Mariano Fortuny, 20

00196 ROMA

(Rif. prot. n. 377/09/AS del 09.11.2009)

**Oggetto:** Requisiti per il riconoscimento del carattere di ruralità dei fabbricati e disciplina ICI.

Sono pervenute alla scrivente, anche per il tramite del Ministero dell'Economia e delle Finanze, le note di codeste Confederazioni riguardanti i criteri da adottare per la classificazione catastale dei fabbricati riconosciuti rurali, alla luce del quadro normativo vigente e dell'orientamento della giurisprudenza.

In particolare, le citate note sono finalizzate a chiarire, sostanzialmente, se il riconoscimento del carattere di ruralità implichi, quale nesso imprescindibile, la necessaria attribuzione ai fabbricati rurali di specifiche categorie catastali, in considerazione di quanto stabilito dalle recenti sentenze della Corte di Cassazione n. 18565 e n. 18570, entrambe del 21 agosto 2009.

Ciò premesso, si osserva che in tema di requisiti per il riconoscimento del carattere di ruralità degli edifici ai fini fiscali, le disposizioni principali sono costituite dal decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con le loro successive modifiche

ed integrazioni. I criteri previsti dalle norme appena citate sono assunti a base dell'attività sia di questa Agenzia, ai fini del corretto censimento degli immobili, sia dell'Agenzia delle Entrate e dei Comuni, per l'applicazione delle imposte di rispettiva competenza.

Sull'argomento appaiono rilevanti, inoltre, le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 139 (emanato in materia di revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali), che rimanda al decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28, disciplinante anche le modalità di censimento delle costruzioni rurali e di quelle per le quali sono venuti meno i requisiti per il riconoscimento del carattere di ruralità. In particolare, si rammenta che con il citato decreto del Ministro delle Finanze n. 28 del 1998 sono state uniformate le modalità di dichiarazione delle costruzioni rurali a quelle già previste per gli immobili urbani dal regolamento di formazione del catasto edilizio urbano (approvato con decreto del Presidente della Repubblica 1° dicembre 1949, n. 1142) e dalle successive disposizioni di prassi.

Più di recente, questa Agenzia, con riferimento a quanto introdotto dall'art. 2, comma 36, del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 - convertito con legge 24 novembre 2006, n. 286 - ha approfondito le tematiche in argomento con la circolare n. 7 del 15 giugno 2007.

Come accennato, nel merito della questione assume particolare rilevanza il decreto legge n. 557 del 1993. In particolare, l'art. 9 del medesimo decreto ha inciso in maniera determinante sulla prassi catastale pregressa, demandando al Ministero delle Finanze il compito di provvedere al censimento di tutte le costruzioni rurali ed alla loro iscrizione al catasto dei fabbricati, finalizzata alla realizzazione di un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio nazionale. Per espressa previsione del legislatore, i fabbricati in argomento, tuttavia, mantengono comunque il carattere di ruralità ai fini fiscali, purché siano riscontrate le condizioni puntualmente elencate nel citato art. 9 del decreto legge n. 557 del 1993. Tale norma, integrata con le modifiche introdotte dalle disposizioni successive, opera una distinzione tra gli immobili destinati ad edilizia abitativa e le costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola. Con riferimento ai primi, le condizioni da soddisfare riguardano sia le caratteristiche oggettive riferite all'azienda agricola, sia quelle soggettive riferite all'imprenditore agricolo, e sono elencate al comma 3; per le costruzioni strumentali allo svolgimento dell'attività agricola, invece, i requisiti da soddisfare sono riportati al comma 3-*bis* del medesimo articolo. Con riferimento a dette costruzioni strumentali, si evidenzia che da esse devono essere stralciate le eventuali porzioni adibite ad abitazione, da censire autonomamente in una delle categorie del gruppo A, ai sensi del successivo comma 3-*ter*.

È importante ribadire che le disposizioni in commento sono state introdotte al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio, provvedendo all'iscrizione dei fabbricati rurali (in precedenza solo indicati in mappa ed allibrati al catasto terreni) nel catasto edilizio urbano. Appare evidente che tale adempimento deve realizzarsi in coerenza alle disposizioni previste per le unità immobiliari e, pertanto, le stesse devono essere accertate nella categoria catastale più appropriata, sulla base delle loro caratteristiche intrinseche ed estrinseche ed in maniera del tutto indipendente dal carattere di ruralità. A riprova di ciò, si rileva, ad esempio, che il comma 3, lettera e) dell'art. 9 in commento, stabilisce che *"i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 [abitazioni di tipo signorile] ed A/8 [abitazioni in ville], ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969 ..., non possono comunque essere riconosciuti rurali"*, per cui risulta immediatamente deducibile che le altre tipologie immobiliari a carattere abitativo (A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, A/9, A/11) possono essere riconosciute come rurali, ad esclusione di quelle con caratteristiche di lusso.

Del pari, le costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola, per le quali, ai sensi del comma 3-bis dell'art. 9 in commento, *"... deve riconoscersi carattere di ruralità ..."*, risultano compatibili con le altre categorie catastali, purché siano puntualmente verificati i requisiti di cui al comma 3-bis, appena citato. Per tali tipologie di immobili, l'Ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio ha l'onere di verificare, in prima istanza, l'eventuale sussistenza dei caratteri che giustificano l'attribuzione della categoria D/10, introdotta con decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 139, che, all'art. 1, comma 5, recita: *"Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale «D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole», nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite."*

Dalla lettura del dettato legislativo, si rileva con chiarezza che la categoria catastale D/10 risulta attribuibile solo nel caso in cui non si riscontri, nel quadro di qualificazione catastale, una categoria maggiormente appropriata in relazione alle caratteristiche intrinseche ed estrinseche dell'immobile, da attribuire sulla base dei confronti, previsti dalla prassi catastale, con le unità tipo o di riferimento. In prima istanza, l'attribuzione della categoria D/10 risulta possibile per gli immobili adibiti ad agriturismo, con l'esclusione delle eventuali porzioni adibite ad abitazione, che andranno censite autonomamente in una delle categorie del gruppo A, ai sensi del citato comma 3-ter dell'art. 9 in commento.

Allorché il tecnico classatore si trovi in presenza di immobili destinati all'agricoltura (quali, ad esempio, le stalle, i depositi o i silos per lo stoccaggio dei prodotti agricoli, ecc.), occorre verificare, in ogni caso, l'esistenza dell'azienda agricola nella sua accezione di fatto, circostanza espressamente prevista dalle disposizioni in argomento. Se ne deduce, quindi, che uno stesso immobile avente le caratteristiche di ruralità, se non risulta censibile in una delle categorie dei gruppi ordinari, può essere accertato nella categoria D/10, oppure in quella più rispondente alla destinazione compatibile con le caratteristiche intrinseche ed estrinseche rilevabili.

Appare ovvio che, nel caso in cui l'Agenzia del Territorio abbia accertato la sussistenza dei requisiti per l'attribuzione della categoria D/10, l'eventuale successiva perdita dei suddetti requisiti implica l'obbligo di dichiarazione di variazione al competente Ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio e la conseguente attribuzione di una diversa categoria catastale.

Per quanto esposto, si può facilmente dedurre che un immobile strumentale all'esercizio dell'attività agricola può essere classificato in una delle categorie dei gruppi ordinari (ad esempio, C/2, C/3, C/6, C/7) ovvero in una delle categorie speciali (D/1, D/7, D/8) e mantenere nel contempo i requisiti di ruralità, la cui verifica è demandata al soggetto accertante le imposte.

Resta salva la possibilità degli Enti locali di disciplinare, nell'ambito dei propri regolamenti in materia fiscale, le dichiarazioni e le procedure di controllo relative al riconoscimento del carattere rurale degli immobili, nel rispetto degli indirizzi generali dettati dal legislatore.

Si ritiene utile ricordare, inoltre, che all'Agenzia del Territorio resta inibita la variazione della categoria catastale di un immobile allorché muti il proprio stato in relazione alla ruralità (fatta eccezione per la sola categoria D/10, che comprende esclusivamente costruzioni rurali), in quanto l'art. 1, comma 3, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 139 del 1998 espressamente recita: *"Ai fini inventariali, le unità immobiliari già censite al catasto edilizio urbano non sono oggetto di variazione qualora vengano riconosciute rurali ..."*. Se ne deduce che il classamento nella categoria D/10 costituisce una condizione sufficiente, ma non necessaria, per il riconoscimento della ruralità, mentre, in caso di attribuzione di altre qualificazioni catastali, è opportuna la verifica, da parte degli enti impositori, dei criteri previsti dal più volte richiamato art. 9 del decreto legge n. 557 del 1993.

Come già accennato in premessa, sul tema dei fabbricati rurali è ultimamente intervenuta la Suprema Corte, a sezioni unite, con sentenze n. 18565 e n. 18570, entrambe del 21 agosto 2009, con le quali, ancorché non sia stato coinvolto alcun Ente deputato alla conservazione del catasto (Agenzia del Territorio ovvero Province

autonome di Trento e Bolzano), la Corte di legittimità sembra aver fatto alcune rilevanti considerazioni che presentano aspetti di criticità in rapporto ai criteri tecnici finora adottati dall'Amministrazione finanziaria. In particolare, nelle citate sentenze si sostiene che:

- le abitazioni e gli immobili strumentali all'agricoltura debbono essere classificati negli atti catastali, rispettivamente e necessariamente nelle categorie A/6 (Abitazioni di tipo rurale) e D/10 (immobili strumentali all'agricoltura), per acquisire l'esenzione dall'ICI;
- è facoltà del contribuente, qualora ritenga l'immobile rurale, impugnare il classamento in una categoria catastale diversa dalla A/6 e D/10; di contro è facoltà del Comune impugnare l'attribuzione delle suddette categorie catastali, al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta.

In merito al primo punto, la decisione non sembra considerare pienamente la portata dell'art. 1, comma 3, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 139 del 1998, che pone il divieto - per i dichiaranti e gli Enti preposti alla tenuta del catasto - di modificare la rendita dell'immobile allorché siano riconosciuti i requisiti di ruralità. Del pari, la prevista attribuzione alle abitazioni rurali della sola categoria A/6, non sembra tener conto di quanto stabilito dal citato art. 9, comma 3, lettera e), del decreto legge n. 557 del 1993, che ha negato la qualificazione rurale solo alle unità immobiliari riportanti le caratteristiche di lusso, ovvero censite nelle categorie A/1 ed A/8.

Si osserva, inoltre, che la categoria A/6 [Abitazioni di tipo rurale] è oggi raramente attribuita alle residenze, perché desueta per le primitive dotazioni impiantistiche e le finiture, desumibili dalle unità tipo o di riferimento. La medesima categoria, peraltro, era utilizzata fino al 1993 per classificare le residenze tipologicamente rurali non facenti parte dell'azienda agraria, in contrapposizione ai fabbricati rurali (ivi comprese le residenze) che venivano (allora) iscritti al catasto terreni senza rendita.

È da rilevare, infine, che successivamente alle pronunce giurisprudenziali richiamate in premessa, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione è intervenuta sulla materia (con particolare riferimento alla debenza dell'ICI, per gli anni 1993, 1994 e 1995, relativa ad immobili strumentali di proprietà di società cooperative) con le sentenze n. 24299 e n. 24300 entrambe del 18 novembre 2009, con le quali il giudice di legittimità ha rilevato, con riferimento alle disposizioni contenute *"nell'art. 9 DL 30 dicembre 1993, n. 557, conv. nella L. 26 febbraio 1994, n. 133, nel testo modificato dall'art. 42-bis DL 1° ottobre 2007, n. 159, conv. in L. 29 novembre 2007, n. 222"*, che la *"norma giuridica sotto la quale assumere il caso controverso è la seguente «non è*

*oggetto di ICI il fabbricato (omissis) che indipendentemente dalla sua iscrizione nel catasto fabbricati, è rurale in quanto utilizzato per la manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli dei soci».*

*La soluzione così adottata trova conferma nella sentenza della Corte costituzionale 2 luglio 2009, n. 227, la quale si è espressa, con riguardo alla disposizione contenuta nel D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, art. 23, comma 1 bis, convertito dalla L. 27 febbraio 2009, n. 14, nel seguente modo: «Con essa si afferma, attribuendo all'enunciazione il valore di norma di interpretazione autentica, e, quindi, con effetti indiscutibilmente retroattivi - dato che si richiama lo specifico comma dello statuto del contribuente che disciplina questo genere di normazione - che le costruzioni rurali aventi le caratteristiche indicate nel più volte citato art. 9 del D.L. n. 557 del 1993, come modificato dal D.L. n. 159 del 2007, art. 42 bis, non si considerano fabbricati ai fini dell'imposizione ICI». Risulta così abbandonata fin dall'introduzione dell'ICI, come criterio di esclusione dall'ICI dei fabbricati rurali, la distinzione fra titolare del fabbricato (società cooperativa) e titolari dei terreni agricoli asserventi (soci della cooperativa) e non ha alcuna rilevanza l'iscrizione nel catasto dei fabbricati».*

In merito al secondo punto, si fa rilevare che la medesima Corte di legittimità, nella sentenza n. 15321 del 10 giugno 2008, aveva precisato, fra l'altro, «Come avvertito nella sentenza n. 9203, depositata il 18 aprile 2007 ... " il Comune è carente di autonoma legittimazione nella causa, relativa alla rendita catastale (Cass., Trib., 10 settembre 2004, n. 18271) " ». Tale ultimo principio risulta conforme, peraltro, al procedimento di notifica degli atti catastali, così come disciplinato dall'art. 74, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, che dispone: "A decorrere dal 1 gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita".

Il medesimo orientamento si ravvisa anche nella recente sentenza n. 22691 del 27 ottobre 2009, con la quale la Suprema Corte, confermando quanto ribadito in fattispecie analoghe, afferma che è inammissibile l'intervento di "... un Comune in un giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di classamento, escludendo che l'ente fosse destinatario dell'atto o parte del rapporto controverso. Del resto, l'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992, contempla bensì «l'ente locale» tra le «parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie», ma solo quando si tratti del soggetto «che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto»".

In conclusione, sulla base di quanto sopra rappresentato, si ritiene di dover confermare le direttive di prassi emanate con la circolare n. 7 del 15 giugno 2007, peraltro concordanti con quelle dettate dagli altri competenti Organi dell'Amministrazione finanziaria (cfr. Agenzia delle Entrate circolare n. 50 del 20 marzo 2000 e n. 38 del 12 agosto 2005; Agenzia delle Entrate risoluzione n. 207 del 6 agosto 2009; Dipartimento delle Entrate circolare n. 118 del 7 giugno 2000).

In sostanza, è parere di questa Direzione che i requisiti necessari e sufficienti per il riconoscimento del carattere di ruralità di un immobile devono soddisfare quanto previsto all'art. 9, commi 3 e 3-bis, del decreto legge n. 557 del 1993 e sono del tutto indipendenti dalla categoria catastale attribuita al medesimo immobile. Relativamente alla sola categoria D/10, l'eventuale successiva perdita dei suddetti requisiti implica l'obbligo di dichiarazione di variazione al competente Ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio e la conseguente attribuzione di una diversa categoria catastale.

Si rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

IL DIRETTORE CENTRALE  
(Franco Maggio)

