

## **CONSULENZA E PATROCINIO TRIBUTARIO**

### **Verifica requisiti di ruralità di fabbricati strumentali alle attività agricole ai fini I.C.I.**

#### **Il caso delle Cooperative agricole**

Giancarlo Ricci – Dottore Agronomo

Il criterio di valutazione dei requisiti di ruralità di fabbricati strumentali alle attività agricole si basa sull'accertamento delle condizioni previste dall'**art. 9, comma 3-bis del D.L. n. 557/1993 come integrato dall'art. 2 del DPR n. 139/1998**, sotto riportati:

Art. 9, comma 3-bis D.L. n. 557/1993:

*“Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'articolo 29 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, [ora art. 32] approvato con DPR 22 Dicembre 1986 n° 917; deve, altresì, riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo.”*

L'art. 9 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito con modificazioni nella legge 26 febbraio 1994, n. 133, ha disposto l'istituzione del catasto dei fabbricati, al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio, con il censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e la loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano. La rendita attribuita ai fabbricati in argomento deve intendersi come un elemento indicativo della potenzialità reddituale dell'edificio e che il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali ad esso asservite, le quali assumono un'autonoma rilevanza fiscale unicamente nel caso in cui vengono a mancare i requisiti per il riconoscimento della ruralità. Ciò vale anche ai fini dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) dovuta sulle costruzioni iscritte al catasto dei fabbricati, ma strumentali all'esercizio dell'attività agricola, come ribadito dal Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate nella **circolare n. 50/E del 20 marzo 2000**.

Con una sentenza quanto mai esplicitiva, la n. **6884 del 4 marzo 2005**, depositata il 1° aprile 2005, anche la **Corte di Cassazione** ha fatto il punto sui criteri per l'individuazione dei fabbricati rurali strumentali ai fini fiscali; la Suprema Corte osserva che, quantunque non sia espressamente prevista nel D.Lgs n. 504/1992 l'esenzione dal pagamento dell'imposta dei fabbricati rurali, questa si può desumere dal fatto che:

- sulla base dell'articolo 1 dello stesso decreto legislativo, il presupposto dell'imposta comunale sugli immobili consiste nel possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli;
- il successivo articolo 2 chiarisce che per fabbricato deve intendersi l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano.

Dal combinato disposto delle due norme emerge che il legislatore ha voluto escludere dall'assoggettamento all'imposta quelle costruzioni rurali che venivano iscritte nel catasto terreni in quanto non produttive di reddito autonomo distinto da quello del fondo cui inerivano. Per i supremi giudici di legittimità, il legislatore che ha introdotto l'ICI ha rispettato i criteri della normativa preesistente, dato che già la legge 26 gennaio 1865, n. 21361, istitutiva dell'imposta sui fabbricati, ne aveva escluso le costruzioni rurali a condizione che:

- fossero asservite ad un terreno;
- appartenessero al proprietario di quest'ultimo;
- fossero destinate ad abitazione dei coltivatori od a ricovero degli animali od alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agricoli.

Le leggi successive si sono mosse sulla stessa linea, ampliando le possibili destinazioni dei fabbricati rurali e riconoscendo che gli stessi potevano appartenere non soltanto al proprietario, ma anche all'affittuario del terreno. Disponeva in tal senso l'articolo 39 (ora art. 42) del T.U.I.R. che ha ribadito che non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni rurali e le loro pertinenze appartenenti al proprietario od all'affittuario del terreno e destinate ad abitazione delle persone addette alla coltivazione od alla vigilanza dei fondi, e dei lavoratori, al ricovero degli animali, alla custodia delle macchine ed alla protezione delle piante ed alla conservazione, manipolazione e trasformazione dei prodotti.

Con il D.L n. 90 del 1990, convertito nella legge n. 165 dello stesso anno, per fermare il dilagante fenomeno della vendita di presunti fabbricati rurali, sono state fissate le caratteristiche degli immobili prevedendo per quelli ad uso abitativo l'obbligo dell'iscrizione al catasto edilizio urbano.

L'articolo 70 della legge n. 413 del 1991 ha cercato di limitare la portata di quella norma ma in seguito la materia è stata profondamente modificata dall'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993, convertito nella legge n. 133 del 1994, che ha tacitamente abrogato l'articolo 39 del T.U.I.R. Quest'ultima normativa, come detto istitutiva fra l'altro del "catasto dei fabbricati", ha salvaguardato le agevolazioni fiscali delle costruzioni in questione, condizionando il riconoscimento della loro ruralità al rispetto di determinati requisiti. Inizialmente, tali requisiti riguardavano tutte indistintamente le costruzioni rurali, per cui dovevano essere ugualmente soddisfatti ed allo stesso modo sia da parte delle case di abitazione che dai fabbricati strumentali alle attività agricole di cui all'articolo 29 (ora art. 32) del T.U.I.R., come anche dalle costruzioni destinate all'agriturismo od alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli oppure alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione. In seguito ci si rese conto che, specialmente nei confronti dei fabbricati strumentali, la legge era alquanto restrittiva potendo, nella maggior parte dei casi, pregiudicare il riconoscimento della loro ruralità.

Per ovviare a tale inconveniente, il legislatore intervenne ponendovi rimedio con l'articolo 3, comma 156, della Legge n. 662/1996 (legge finanziaria per l'anno 1997), che stabiliva l'adozione di appositi regolamenti i quali avrebbero dovuto:

- precisare che la normativa riguardava esclusivamente l'edilizia abitativa, con particolare riguardo ai fabbricati situati in zone montane;
- provvedere all'istituzione di una categoria di immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali, ivi compresi quelli destinati all'attività di agriturismo;
- considerare le aree montane, in relazione all'elevato frazionamento delle superfici agrarie nonché al ruolo fondamentale svolto dall'agricoltura di montagna, anche a tempo parziale, in correlazione inoltre con altre attività economiche per la cura dell'ambiente.

Queste raccomandazioni hanno trovato successivo riscontro nell'articolo 2 del D.P.R. n. 139/1998, recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, che ha rivisitato l'articolo 9 della legge n. 133 del 1994 ed introdotto quelle modifiche al testo originario del provvedimento per renderlo conforme agli indirizzi della legge finanziaria per l'anno 1997, ed in particolare dispone: la previsione di distinte categorie dei fabbricati rurali: quelli di abitazione e gli strumentali; l'istituzione di una categoria speciale D/10 riservata ai fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole. La distinzione creata dall'articolo 2 del D.P.R. n. 139/1998, fra fabbricati di abitazione e quelli strumentali all'esercizio delle attività agricole, introduce l'altro chiarimento di rilievo sul quale si sofferma la Corte di Cassazione. Contrapponendo le due ipotesi e confermando soltanto per le case rurali di abitazione la necessità dell'asservimento dell'immobile ad un fondo e della riconducibilità di entrambi ad un unico soggetto, il D.P.R. n. 139/1998 ha implicitamente ma inequivocabilmente chiarito che per gli altri fabbricati strumentali, diversi dalle abitazioni, rileva, invece, la loro destinazione ad una delle finalità di cui all'articolo 9, comma 3-bis, della legge n. 133/1994. In sostanza, tali fabbricati possono appartenere ad altro soggetto diverso dal titolare del fondo sul quale insistono purché siano utilizzati per un'attività agricola; ciò vale anche nel caso di cooperative che sono proprietarie dei locali destinati alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione ed i terreni sono dei relativi soci. Ne consegue altresì che essendo rurali in quanto le attività rientrano fra le finalità espressamente contemplate dall'articolo 2 del D.P.R. n. 139/1998 sono, ai fini fiscali, esenti dall'ICI. La sentenza in commento sembra ricalcare le orme della precedente n. **1330 del 21 gennaio 2005**. Anche in quella circostanza i supremi giudici di Piazza Cavour hanno precisato non solo che i fabbricati delle cooperative sono esenti dall'ICI ma hanno anche affermato che dal 1994, con l'avvento della legge n. 133/1994, non è più richiesto per essi il vincolo di appartenenza allo stesso proprietario dei terreni cui servono, essendo sufficiente, per beneficiare dell'agevolazione fiscale, che siano posseduti ed utilizzati anche da soggetti diversi dal proprietario, sulla base di un titolo idoneo che può risultare, ad esempio, dall'atto costitutivo della società cooperativa.

Nel merito della verifica, circa il presupposto della "ruralità" dei fabbricati strumentali all'attività agricola, preme altresì mettere in luce anche le fattispecie inerenti l'accatastamento dei fabbricati rurali ed ex-rurali, nell'eventualità di ottenere un diritto all'esonero del pagamento dell'ICI. Occorrerà quindi porre in primo piano una panoramica generale in riferimento alla distinzione tra Reddito Dominicale e Reddito Agrario: ai sensi dell'art. 27 del D.P.R. 22 Dicembre 1986 n° 917 (Nuovo T.U.I.R. con le modifiche apportate dal D.lgs 344/2003), *"il Reddito Dominicale è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 29 [ora art.32]"*. Dal punto di vista economico – estimativo si tratta di un Beneficio Fondiario al lordo delle

imposte. Il Nuovo T.U.I.R., all'art. 32 definisce altresì il Reddito Agrario quello *“costituito dalla parte del reddito medio ordinario imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso”*. In questo caso l'imponibile catastale è calcolato in base alla somma degli interessi sul capitale agrario più la porzione degli stipendi relativi alla sola direzione. Il successivo art. 28 prevede che la determinazione del Reddito Dominicale avviene *“mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite, secondo le norme di legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno”*. In pratica l'Agenzia del Territorio (Catasto Terreni) stabilisce le tariffe d'estimo per singole qualità e classi catastali mediante la stesura di bilanci aziendali determinati su aziende di studio aventi carattere di ordinarietà; ai fabbricati rurali non viene attribuita alcuna rendita in quanto questa risulta già inglobata nei terreni. Alla proprietà spetta l'attribuzione delle imposte calcolate sul Reddito Dominicale e sul Reddito Agrario, al conduttore di terreni in affitto le imposte calcolate sul Reddito Agrario mentre quelle sul Reddito Dominicale spettano al locatore. Occorre precisare che si deve far riferimento al valore complessivo dei terreni agricoli condotti dal soggetto passivo d'imposta, anche se eventualmente, alcuni terreni sono ubicati sul territorio di altri comuni.

Nel caso di Cooperative Agricole, i cui soci siano anche singoli proprietari dei terreni, questi contribuiscono già al pagamento dell'ICI, sia per le parti relative ai fondi di loro proprietà, sia per quelle eventualmente date in affitto alla cooperativa stessa, che adibisce i terreni a coltivazione di prodotti agricoli; elemento determinante per la fruizione dei benefici di esenzione dal pagamento dell'I.C.I. è quindi il raffronto che lega, da una parte la cooperativa che conduce i terreni in qualità di affittuaria; dall'altra, i soci che risultano i proprietari effettivi dei fondi coltivati.

Le imposte calcolate sull'imponibile catastale, in altre parole Reddito Dominicale e Reddito Agrario, risultano già assolte dai soci della Cooperativa che sono anche proprietari dei terreni lavorati dalla Cooperativa stessa. La Cooperativa poi assolve alle imposte derivanti dal Reddito Agrario dei terreni condotti in affitto.

Ulteriore elemento rafforzativo è peraltro il fatto che la Cooperativa Agricola rientri nei parametri previsti dall'**art. 2135 del Codice Civile**, che inquadra la figura dell'Imprenditore Agricolo (1), in altre parole *colui che “esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse”* (2). Il secondo comma dello stesso articolo evidenzia che per *“coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine”*. Il terzo comma infine definisce *“le attività connesse quelle esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni e servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione e ospitalità come definite dalla legge”*. Così come anche il **Decreto Legislativo 18 maggio 2001, n. 228** "Orientamento e modernizzazione del settore agricolo, a norma dell'articolo 7 della legge 5 marzo 2001, n. 57" che all'art. 1. Imprenditore agricolo, comma 2, recita: *“Si considerano imprenditori agricoli le cooperative di imprenditori agricoli ed i loro consorzi quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, prevalentemente prodotti dei soci, ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico”*.

Per ciò che attiene il possesso dei requisiti di “ruralità”, vengono però qui definiti un ambito soggettivo ed uno oggettivo:

- dal punto di vista soggettivo il fabbricato, per essere ammesso come rurale, deve comunque essere destinato ad asservire un terreno;
- dal punto di vista oggettivo, invece, l'uso che ne deve essere fatto sarà riconducibile all'uso di ricoveri per la protezione delle piante, la conservazione dei prodotti agricoli, la custodia delle

<sup>1</sup> Articolo così sostituito dall'art. 1 d.l. 18 maggio 2001, n. 228

<sup>2</sup> L'art. 9 d.l. 30 aprile 1998, n. 173 ha definito come <<imprenditori agricoli>>, ai sensi dell'art. 2135 del codice civile, anche coloro che esercitano attività di allevamento di equini di qualsiasi razza, in connessione con l'azienda agricola.

macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione destinati ad uso esclusivamente agricolo, o di animali oggetto di allevamento sul fondo.

A seguito delle elencazioni sopra dette, appare evidente che le Cooperative possono usufruire del titolo relativo all'esenzione dell'ICI quando il fine aziendale – come più volte ribadito - è appunto quello relativo allo svolgimento delle attività sopra citate.

Si richiama, infine, la **Sentenza n. 13334 del 28 aprile 2006** (depositata il 7 giugno 2006), con la quale i supremi giudici di legittimità hanno stabilito che ai fini dell'esenzione dal pagamento dell'ICI non concorre "il requisito soggettivo afferente la forma personale, societaria o cooperativa dell'imprenditore agricolo, valutabile invece in tema d'imposizione diretta del reddito agrario o dominicale". Tale principio trova ulteriore conferma nel recente **Provvedimento del 9 febbraio 2007** pubblicato nella G.U. n. 42 del 20 febbraio 2007, in cui si ribadisce come: **"ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole anche a seguito di mutazione delle caratteristiche oggettive e di destinazione d'uso dell'immobile, secondo il dettato del comma 3-bis dell'art. 9 D.L. n. 557/1993"**

Tutto quanto sopra analizzato e citato trova poi ulteriore conferma nel recente emendamento al disegno di legge sull'ammortamento dei fabbricati (**Ddl 1485**), approvato in commissione finanze del Senato e ora all'esame dell'Aula; l'emendamento prevede infatti <sup>(3)</sup> *"che sono rurali le costruzioni strumentali alle attività agricole previste dall'art. 2135 del codice civile"*, ovvero i fabbricati destinati alle attività relative alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine agricole, all'allevamento, al ricovero degli animali, all'agriturismo e a ufficio dell'azienda. La modifica sostanziale dell'emendamento riguarda, appunto, il riferimento specifico alle attività indicate nell'art. 2135 del c.c. (requisito oggettivo), e non più a quelle rientranti nel reddito agrario (Tuir, art. 32).

A seguito del suddetto emendamento, dopo l'approvazione della legge, diverranno rurali i fabbricati destinati ad allevamento, anche senza terra o con terra insufficiente, quelli destinati alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuati da cooperative e loro consorzi (il già citato Dlgs 228/01, articolo 1 comma 2); in sostanza, anche le cooperative agricole che trasformano e vendono prodotti conferiti prevalentemente dai soci ottengono la ruralità, e quindi l'esclusione dall'ICI dei fabbricati.

Si dovrebbe così chiudere definitivamente un annoso capitolo della storia italiana che ha prodotto notevoli ricorsi in Commissione Tributaria e svariate Sentenze, frutto di notevoli difficoltà interpretative delle norme vigenti sui requisiti di ruralità di fabbricati strumentali alle attività agricole.

Modena 11 giugno 2007

Dott. Agr. Giancarlo Ricci

---

<sup>3</sup> Gian Paolo Tosoni – Il Sole 24 Ore – Sabato 9 giugno 2007