

I CODICI NOTARILI COMMENTATI

G. BONILINI - M. CONFORTINI

CODICE DELLA PROPRIETÀ E DEI DIRITTI IMMOBILIARI

diretto da
Filippo Preite
Marcello Di Fabio

UTET
GIURIDICA

I CODICI NOTARILI COMMENTATI

l'evento dannoso interessa più fondi rustici, gli stessi uffici tecnici erariali, in seguito alla richiesta dei sindaci o di altri soggetti appartenenti ai comuni interessati e nell'interesse dei possessori danneggiati, sentiti i competenti ispettorati provinciali, possono procedere alla delimitazione delle zone danneggiate, trasmettendo alle competenti Agenzie delle entrate, le coreografie delle zone, i dati catastali e il reddito dominicale attribuito ai terreni facenti parte del comprensorio colpito⁶⁰.

Si ricorda che l'evento dannoso deve essere denunciato dal possessore danneggiato nei tempi sopra esposti con apposita istanza da inviare al competente ufficio tecnico erariale; quest'ultimo dovrà accertare la sussistenza delle condizioni previste dalla norma, sentito il parere dell'ispettorato provinciale dell'agricoltura e procedere ad inviare la comunicazione all'Agenzia delle entrate competente⁶¹.

GIUSEPPE GIANGRANDE

Capitolo IX

Redditi dei fabbricati

Riferimenti normativi: artt. 36 ss., D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

Bibliografia: D'AMATI N. (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1992; FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, III - Tuir e leggi complementari*, Padova, 2010; TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009.

Sommario: 1. Dall'imposta fondiaria all'imposta sui fabbricati. 2. La rilevanza del reddito effettivo e il passaggio al reddito medio ordinario. 3. I redditi dei fabbricati nel quadro della riforma tributaria degli anni '70: l'inclusione nel reddito complessivo. 4. L'approdo al nuovo t.u. delle Imposte sui Redditi del 1986. 5. La fiscalità immobiliare degli anni '90 tra tassazione reddituale e patrimoniale. 6. Il quadro attuale: l'affermarsi di regimi sostitutivi.

eventi naturali dovessero spettare anche in presenza di contratto d'affitto di fondo rustico e si chiedeva ulteriori istruzioni al fine di compilare correttamente il modello 730/2004 per redditi 2003. L'Agenzia delle entrate, dopo aver affermato che "se il terreno è concesso in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario" ha confermato che nell'ipotesi presentata le agevolazioni spettano sia al proprietario (limitatamente al reddito dominicale) che all'affittuario (limitatamente al reddito agrario).

⁶⁰ Risulta rilevante sottolineare che la R.M. 15.10.1975, n. 9/2167, ha affermato che anche le associazioni di categoria possono richiedere l'intervento degli Uffici Tecnici Erariali.

⁶¹ Con decisione n. 2960 del 7.4.1987, la Commissione Tributaria Centrale ha ritenuto che la circostanza che il sindaco abbia ommesso di richiedere all'Ufficio che venissero delimitate le zone danneggiate ed accertati i danni non determina l'inapplicabilità del beneficio fiscale, una volta che l'Ufficio delle imposte è stato messo in grado di conoscere la reale situazione di fatto dall'U.T.E. A tal riguardo, la Corte di Cassazione, con sent. 16.4-30.7.2002, n. 11228, ha precisato che sul singolo contribuente non gravava alcun onere di provvedere in proprio ai sensi del 3° co., dell'art. 28 t.u.i.r. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di calamità riconosciuta con apposito decreto ministeriale, non può negare al contribuente il diritto di rimborso per le somme indebitamente versate, sulla base del fatto che l'U.T.E. competente non abbia trasmesso agli Uffici finanziari la documentazione prescritta *ex lege*, per difetto dell'iniziativa sindacale; nei casi in cui il contribuente abbia presentato denuncia di perdita del raccolto.

1. Dall'imposta fondiaria all'imposta sui fabbricati

Nell'ambito delle riflessioni volte all'adozione di un sistema tributario dello Stato Italiano finalmente unificato nel 1861, si era diffuso il convincimento che la scelta di istituire imposte nuove o accrescere quelle esistenti avrebbe dovuto essere preceduta dalla perequazione dell'imposta fondiaria¹, tributo avente ad oggetto la rendita derivante dal possesso di terreni agricoli e fabbricati. In allora, la legge prevedeva il c.d. "contingente", stabilendo la misura complessiva del gettito annuo riveniente dall'applicazione di tale forma d'imposizione all'interno dei singoli compartimenti catastali entro cui era suddiviso lo Stato. Nella prospettiva di assicurare una più equa partecipazione dei diversi territori al raggiungimento dell'obiettivo di gettito previsto dalla legge, si era ritenuto di applicare un "conguaglio" di tale imposta a carico di alcune zone del Paese la cui ricchezza fondiaria avesse beneficiato, in passato, di una tassazione inferiore. Ciò aveva richiesto, peraltro, che la tassazione dei proventi immobiliari fosse soggetta ad un regime diverso rispetto a quello cui sarebbero state sottoposte le altre manifestazioni di ricchezza del contribuente, in applicazione del "dogma della specialità"². Non erano tuttavia mancati i tentativi di introdurre nel sistema italiano un'imposta generale sulle entrate che colpisse, oltre la

"ricchezza mobile", anche quella di fonte immobiliare, onde evitare che l'imposta fondiaria si traducesse in un canone che gravando sui proprietari – oltre che sui titolari di diritti reali di godimento sui beni – avrebbe inciso anche sulla circolazione degli immobili, influenzando sulle scelte dei potenziali acquirenti che avrebbero dovuto farsi carico dell'imposta³.

Queste istanze sono rimaste inascoltate poiché l'imposta fondiaria assicurava un gettito certo e significativo; il che aveva portato alla scelta di escludere la tassazione delle rendite degli immobili dall'imposta di ricchezza mobile di cui alla L. 14.7.1864, n. 1830, che avrebbe perciò colpito tutti i redditi ad eccezione di quelli "precedenti da beni stabili", soggetti, per l'appunto, all'imposta fondiaria disciplinata contestualmente⁴.

A seguito dell'adozione del testo unico delle imposte dirette del 1877, questa impostazione di fondo sarebbe rimasta immutata, prevedendosi tuttavia, in chiave "antielusiva"⁵, che i redditi di natura fondiaria fossero assoggettati all'imposta di ricchezza mobile solo qualora il possessore di detti redditi non avesse assolto un tributo in relazione ai medesimi⁶.

Orbene, nella sua formulazione originaria (1864), la base imponibile dell'imposta fondiaria era rimessa alle risultanze catastali. Senonché, la sussistenza, in allora, di venticinque sistemi differenti, determinandone un'applicazione non uniforme, aveva spin-

¹ V. MARONGIU G., *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 108. Sull'imposta fondiaria si rimanda a D'AMATI N., *Natura giuridica dell'imposta fondiaria*, Milano, 1956, nonché a RUMBOLDT T., *Le imposte fondiarie*, Torino, 1961.

² V. D'AMATI N., *Fabbricati (imposta sui)*, in ED, Milano, 1967, 166.

³ V. BUCCICO C., *Il catasto: Profili procedurali e processuali*, Napoli, 2008, 18, che segnala come per la sua struttura, essa gravasse su coloro che al momento della sua istituzione e prima attuazione fossero proprietari del bene. Secondo le proposte dell'epoca, si intendeva consentire ai proprietari di riscattare l'imposta fondiaria mediante il pagamento di una somma di denaro, con l'obbligo, da quel momento, di assoggettare i redditi prodotti dai beni immobili all'imposta generale sull'entrata.

⁴ L. 14.7.1864, n. 1831.

⁵ Così BUCCICO C., *Il catasto*, cit., 21.

⁶ In questo senso, secondo BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 41, l'imposta di ricchezza mobile poteva dirsi legata all'imposta fondiaria da un rapporto di dipendenza logica.

to il legislatore⁷ ad applicare diversamente, e dunque a distinguere, l'imposta fondiaria sui fabbricati da quella dovuta in relazione ai terreni. In particolare, si era ritenuto di prevedere, per i fabbricati, una contribuzione basata su un reddito reale o presunto dell'unità immobiliare, mantenendo per i terreni il riferimento ai diversi sistemi catastali esistenti.

Questa "emancipazione" dei fabbricati rispetto ai fondi agricoli era dipesa dal convincimento⁸ che il reddito dei primi dipendesse da fattori diversi da quelli rilevanti per i secondi. Si sosteneva che mentre il reddito di un fabbricato dipende dalla generale condizione economica degli individui residenti nel luogo in cui esso è posto e dalla densità della popolazione, il reddito di un terreno varia in relazione alla sua collocazione topografica, climatologica ed agronomica.

Abbandonato dunque, per i redditi dei fabbricati, il riferimento catastale⁹, ed operata la scelta per una loro imposizione ancorata al reddito reale o presunto, il sistema dell'imposta fondiaria - istituita come imposta sul reddito effettivo dei fabbricati - si sarebbe avvalso della dichiarazione del contribuente¹⁰, regime già in uso in alcune regioni, come Piemonte e Lombardia, con risultati apprezzati. Il metodo dichiarativo avrebbe consentito di tener conto dell'effettività del reddito, modulando la base imponibile in relazione agli aumenti e alle diminuzioni della ricchezza. La base imponibile dell'imposta, ai sensi dell'art. 73 del

t.u. delle imposte dirette, era data dal reddito "netto", ottenuto detraendo dal reddito lordo - costituito dai canoni di locazione risultanti dai relativi contratti o alle costruzioni analoghe - alcuni oneri specificamente indicati dalla legge.

L'obbligo dichiarativo gravava sul soggetto passivo del tributo, individuato nel proprietario del fabbricato nonché nei titolari di un diritto reale di godimento su costruzioni o porzioni di costruzioni stabili di qualsiasi specie o destinazione esistenti sul suolo o nel sottosuolo o assicurate stabilmente alla terra suscettibili di generare un reddito autonomo¹¹.

In proposito, è interessante proporre un confronto tra la nozione di costruzione accolta nella norma fiscale e quella viceversa rinvenibile dalla disposizione civilistica. Va ricordato che nel sistema del codice civile del 1865 gli immobili sono tali per natura, per destinazione o per l'oggetto cui si riferiscono (art. 407 c.c.). In particolare, gli immobili per natura sono i terreni, le fabbriche, i mulini e gli altri edifiizi fissi su pilastri o formanti parte di una fabbrica (art. 408 c.c.). A proposito del rapporto tra le due norme era stato sostenuto¹² che dal momento che la norma fiscale assoggettava ad imposta i "fabbricati" ed ogni altra "costruzione stabile" senza richiedere che quest'ultima sorgesse su pilastri o facesse parte di una fabbrica, il concetto di costruzione stabile nel diritto tributario fosse più ampio rispetto a quello di immobile rilevante ai fini civilistici. E questa ampiezza avrebbe

⁷ V. L. 11.5.1865, n. 2276.

⁸ Come segnala D'AMATI N., *Fondiarie (imposte di)*, in ED, Milano, 1968, 864, tale impostazione venne illustrata da Minghetti all'interno della relazione governativa al progetto di legge presentato alla Camera.

⁹ Sul rapporto tra imposta fondiaria e sistema catastale v. MANNOCCI P., *Il catasto e le imposte fondiarie*, Milano, 1969.

¹⁰ Come rilevato da Sella, "abbandonata l'idea del sistema catastale, il progetto non poteva informarsi che al principio della rendita reale per via di dichiarazioni".

¹¹ Su questa base, se da un lato l'assenza del reddito esclude l'applicazione dell'imposta, la ricorrenza di un reddito privo di autonomia impone l'individuazione del tributo - diverso dall'imposta fondiaria sui fabbricati - cui assoggettare tale ricchezza.

¹² V. STANCO G., *Trattato sull'imposta sui fabbricati*, Napoli, 1908, 20.

influenzato¹³ anche l'art. 812 c.c. del testo rilevano, oltre costruzioni anche transitorio, e in generale o artificiale suolo".

In punto di autonomia peraltro seguiti negli immobili quassumono una rilevanza presupposto che immobili rivestono impianti e apparecchi il legislatore¹⁴ in quale il reddito di costruzioni stabili industriali è soggetta mobile. Tale è mente articolata prevedendosi che bili commerciali rimanga subordinata dell'attività da bene. Viceversa, ciale sia svolta dal possessore del bene d'immobile dottrina più autorevole ordinamento suntuo carattere di un obbligo del fisco *pro tempore* un'obbligazione cui l'obbligo corrisponde reale non in pici.

¹³ Cfr. D'AMATI N.

¹⁴ V. art. 5, L. 30.

¹⁵ V. D'AMATI N., commento del Digesto mancato adempimento fondo anche quale

¹⁶ V. D'AMATI N.

influenzato¹³ anche la formulazione dell'art. 812 c.c. del 1942, norma nel cui contesto rilevano, oltre agli "edifici", le "altre costruzioni anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo".

In punto di autonomia del reddito prodotto va peraltro segnalato che nel corso degli anni '20 del novecento, i redditi derivanti dagli immobili qualificabili come opifici assumono una rilevanza fiscale autonoma, sul presupposto che nella strutturazione di tali immobili rivestono particolare rilevanza impianti e apparecchi fissi. Su questa base, il legislatore¹⁴ introduce il principio per il quale il reddito dei fabbricati e delle altre costruzioni stabili che costituiscono opifici industriali è soggetto ad imposta di ricchezza mobile. Tale disposizione verrà diversamente articolata nella metà degli anni '30, prevedendosi che l'esclusione degli immobili commerciali da imposta sui fabbricati rimanga subordinata all'esercizio diretto dell'attività da parte del possessore del bene. Viceversa, qualora l'attività commerciale sia svolta da un soggetto diverso, il possessore del bene dovrà dichiarare il reddito immobiliare. Come sottolineato dalla dottrina più autorevole sul tema¹⁵, nel nostro ordinamento l'imposta fondiaria ha assunto carattere reale, configurandosi come un obbligo del fondo, assolto dal proprietario *pro tempore*. Essa si qualifica come un'obbligazione *propter rem* nella misura in cui l'obbligo contributivo è collegato al diritto reale non in termini occasionali ma tipici.

2. La rilevanza del reddito effettivo e il passaggio al reddito medio ordinario

Nel sistema descritto dal legislatore fiscale del 1865, i fabbricati e le stabili costruzioni non sono soggetti, come si è visto, ad un'imposizione di carattere patrimoniale, ma reddituale, in proporzione del reddito netto. Questa impostazione sarà valorizzata dal t.u. delle imposte dirette del 1958, il cui art. 69 assumerà a presupposto dell'imposta il possesso - a titolo di proprietà, usufrutto, o altro diritto reale - di costruzioni o di porzioni di costruzioni stabili di qualsiasi specie e destinazione purché suscettibili di reddito autonomo. Così come l'art. 6 della legge del 1865 aveva previsto che il reddito effettivo da denunciare per le costruzioni soggette ad imposta fosse quello risultante dagli affitti in corso all'atto della denuncia, l'art. 74 del t.u. del 1958 disponeva, tale reddito lordo dei fabbricati fosse costituito dai canoni di locazione risultante dai relativi contratti.

Sennonché, nonostante avesse confermato che i redditi dei fabbricati sarebbero stati assoggettati a tassazione nella loro misura effettiva, il legislatore meditava già di abbandonare¹⁶, nel medio periodo, tale impostazione, volendo riproporre il sistema catastale sul presupposto che la sua formazione *ex novo* (e su base nazionale) potesse consentire di giungere alla ricognizione di valori attendibili delle rendite. Tale era l'obiettivo del D.L. 13.4.1939, n. 652, con il quale si avviava il piano relativo all'accertamento dei fabbricati urbani e alla formazione del nuovo catasto.

La ricognizione, tuttavia, quantomeno a

¹³ Cfr. D'AMATI N., *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1974, III, 136.

¹⁴ V. art. 5, L. 30.12.1923, n. 3069.

¹⁵ V. D'AMATI N., *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973, I, 43, ove l'A. ricorda un frammento del Digesto che riproduce un rescritto degli Imperatori Antonino e Vero, secondo cui in caso di mancato adempimento del tributo, gli organi finanziari erano autorizzati a procedere direttamente sul fondo anche qualora esso fosse stato ceduto a terzi.

¹⁶ V. D'AMATI N., *Nuovi profili delle imposte sui redditi*, Padova, 1980, 25.

vent'anni di distanza ed in vista dell'esplicazione di effetti tributari¹⁷ pone il problema del difficile aggiornamento delle rendite delle unità immobiliari. A tal fine, preso atto delle difficoltà riscontrate, con la L. 23.2.1960, n. 131, si stabilisce che fino a che non si fosse provveduto alla suddetta revisione, il reddito di tali unità sarebbe stato determinato applicando alle rendite catastali definite con riguardo agli elementi economici del triennio 1937-'39, i coefficienti di aggiornamento stabiliti dal Ministero delle Finanze, sentita la commissione censuaria centrale.

Come è stato osservato¹⁸, il reddito dei fabbricati, assoggettato alla relativa imposta, diviene in tal modo un reddito costituito dall'insieme delle facoltà assunte a contenuto dei diritti reali di godimento sull'immobile secondo l'espressione monetaria riferita ad una scala di valori censuari. L'imponibile si ricava dalla rendita catastale rappresentata dalla rendita media ordinaria ritraibile dal bene al netto delle spese e delle eventuali perdite, così come degli oneri tributari gravanti sull'immobile. Se da un lato, riguardando sia i terreni che i fabbricati, il sistema restituisce all'imposizione fondiaria quell'unità sostanziale che l'aveva connotata in origine, allo stesso modo, tuttavia, esso è comunque in grado di esprimere adeguatamente la distinzione tra il reddito dei fabbricati e quello dei terreni. Il primo coglie il valore d'uso del complesso dei vani che compongono la costruzione, intendendo rappresentare il grado di utilità che il bene è in grado di fornire; il reddito dei terreni è viceversa legato al valore dei pro-

dotti del fondo e, oltre alla loro tipologia, tiene conto del grado di fertilità del terreno. Sennonché, il passaggio dalla tassazione del reddito effettivo a quella del reddito medio ordinario si presta, quantomeno in apparenza, a possibili censure di costituzionalità in punto di violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), poiché la rendita catastale – peraltro calcolata adeguando mediante coefficienti le rendite di vari decenni prima – non corrisponde al canone effettivamente percepito dal possessore dell'immobile. Sul punto, la Corte Costituzionale¹⁹ ha tuttavia precisato che la capacità contributiva non è data dal reddito effettivamente percepito dalla persona gravata dal tributo, poiché quando oggetto dell'imposta è una cosa produttiva la capacità contributiva è rivelata dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività, dunque, e non dal prodotto reale. Secondo la Corte, in particolare, *"è giusto che ciò avvenga, perché l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene (...). La legge che disciplina le imposte immobiliari non può indulgere all'inerzia, all'incapacità di gestione, alla liberalità del contribuente, che ad esempio non tragga adeguato compenso dall'impiego del suo immobile. Perciò colpisce il possessore non sopra il canone effettivamente conseguito, ma su quello che, a parità di condizioni, avrebbe potuto conseguire l'uomo medio"*, ferme restando le opportune tutele qualora si riscontrino un significativo scostamento²⁰. Questa impostazione è ritenuta poco persuasiva e contraddittoria da autorevole dot-

¹⁷ Il sistema catastale sarà destinato ad esplicitare effetti tributari a seguito del D.M. 4.12.1961.

¹⁸ V. D'AMATI N., *Fondiarie*, cit., 866.

¹⁹ V. C. Cost., 31.3.1965, n. 16.

²⁰ Sul punto, infatti, l'art. 25, R.D.L. 13.4.1939, n. 652 prevede che qualora il reddito effettivo risulti inferiore di almeno un quinto al reddito imponibile determinato in base alla rendita catastale, l'Ufficio distrettuale delle imposte deve farne espressa segnalazione, dopo un triennio, al competente Ufficio tecnico erariale, che procede a verifica ai fini del classamento dell'unità immobiliare e della nuova determinazione della rendita catastale.

trina²¹, poiché se catastale come fo lità produttiva d medio ordinario elementi "saldan Detto altrimenti dinario rilevante del reddito dei fa base di criteri di non saremmo di ziale – e presun contributiva attu cessità della sua Nonostante il p vo a quello me catastalmente, p tribuente di die pri redditi imm un'imposizione

3. I redditi dei f riforma tributari nel reddito comp

Nell'ambito de verso la grand anni '70, il tema di fabbricati vi relativo all'intr sonale e progre vo netto annua realizzare un p spettiva, abban cialità – e dunc ma tassazione rispetto a quell proventi in esa posta, ancorata razione del con

²¹ V. DE MITA E.

²² Dal periodo d

²³ Sul disegno di riforma tributaria

²⁴ V. FALSITTA G.

²⁵ All'aliquota e (11%), e quella c

²⁶ Così BERLIRI A.

assicurate stabilmente alla terra, suscettibili di un reddito autonomo²⁷.

L'equiparazione, alle costruzioni, delle porzioni di costruzioni, avrebbe una radice nell'art. 408 c.c. 1865²⁸, laddove tale disposizione, come rilevato più sopra, si riferisce anche alle "parti di una fabbrica". Lo stesso art. 32 prevede che sono parte integrante dei fabbricati le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono le pertinenze. Il riferimento alle aree occupate dalle costruzioni è stato giudicato infelice²⁹, nella misura in cui le costruzioni sono beni immobili proprio in quanto esistenti sul suolo, di talché la loro sussistenza assorbe l'autonoma rilevanza del suolo su cui esse sorgono. Secondo la medesima dottrina, tale disposizione andrebbe letta alla luce dell'art. 22, che esclude che tali aree siano produttive di reddito dominicale, con ciò confermando che le aree destinate a scopi edificatori diventano componenti della nuova entità economica e concorrono ad accrescerne il reddito. Questa conclusione è condivisibile, fermo restando, tuttavia, che l'art. 22 esclude che producano reddito dominicale le (sole) aree che costituiscono pertinenze dei fabbricati, mentre l'art. 32 contempla tali aree separatamente rispetto a quelle occupate dalle costruzioni. Tale ultima norma può essere ritenuta dunque autosufficiente in punto di irrilevanza reddituale delle aree occupate dalle costruzioni.

²⁷ Vi rientrano anche, quindi, i mercati (bestiame, pesce) costituiti da un recinto in muratura - e caratterizzati da eventuali muri divisorii e banchi infissi stabilmente al suolo - le cantine, le chiatte e gli stabilimenti balneari galleggianti sul mare o nei fiumi ma collegati in modo stabile alla terra.

²⁸ Così D'AMATI N., *La progettazione giuridica del reddito*, cit., II, 141. L'A. rileva che il riferimento alle porzioni si ritrova sia all'interno del regolamento dell'imposta sui fabbricati del 1877, sia nelle disposizioni concernenti il catasto edilizio, il cui art. 5 prevede che si considera unità immobiliare urbana "ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile e atta a produrre un reddito proprio".

²⁹ Cfr. D'AMATI N., *La progettazione giuridica del reddito*, cit., II, 142.

³⁰ Tali sono quelle appartenenti al proprietario del fondo o all'affittuario che siano destinate: i) all'abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra o alla custodia del bestiame, escluse quelle occupate da soggetti che amministrano o dirigono l'azienda agricola; ii) al ricovero degli animali, nonché alla conservazione di macchine, attrezzi, scorte e prodotti; iii) alla trasformazione dei prodotti agricoli.

³¹ Così, BERLIRI A., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 84.

³² Per un approfondimento v. MOSCHETTI F., *La tassazione degli immobili strumentali per l'esercizio di imprese commerciali*, in *Imp. dir. er.*, 1978, 49.

La circostanza che la costruzione debba essere suscettibile di generare un reddito autonomo comporta che esso debba derivare dal possesso del solo fabbricato. Di conseguenza, se la legge non considera produttive di redditi fondiari le costruzioni rurali³⁰, ciò dipende dalla circostanza che esse costituiscono un elemento del "capitale terra" in quanto concorrono a produrre il reddito dominicale.

In punto di costruzioni rurali si registra una significativa modifica rispetto al precedente sistema dell'imposta sui fabbricati. Ed invero, qualora l'affittuario del fondo provveda all'edificazione di una costruzione rurale, essa non si considera produttiva di reddito di fabbricati, poiché il reddito conseguito dall'affittuario non è considerato reddito d'impresa ma reddito agrario, con la conseguenza che esso, determinato catastalmente, non tiene conto di tali costruzioni. Tale effetto rientra nella logica della tassazione catastale, poiché la costruzione di nuovi immobili rurali non determina una revisione dell'estimo³¹.

Il nuovo sistema introdotto dall'IRPEF conferma peraltro il separato trattamento riservato ai redditi degli immobili strumentali per l'esercizio di attività d'impresa da parte del possessore o da parte del soggetto cui sono imputabili i redditi del possesso, o da parte di altri soggetti cui sono imputabili i redditi del possessore³².

In proposito vanno taluni pareri. L. 2.12.1973 erano imputabili che qualora commercializzato reddito dell'ificato com d'imp conclusion specie inve l'imputazio la norma va beni dei fig un'attività trambi i co Nel sisten gono natu bili che p merciale questo ca immobili to depur Come giu ma dell' ai fini im una dete porto d con il p ritti per ad esem locataria l'immob rio ma vorsi³³. Sul fro impon ra, la r

³³ Min. F. fisiche, precisa lizie a c abitazi dell'ap Min. F. ³⁴ Co tore in costos

In proposito va ricordato che sul tema rilevano taluni profili di diritto familiare: fino alla L. 2.12.1975, n. 576, i redditi della moglie erano imputati al marito, con la conseguenza che qualora tale soggetto esercitasse attività commerciale nel fabbricato della moglie, il reddito dell'immobile non sarebbe stato qualificato come reddito fondiario ma come reddito d'impresa del marito. Alla medesima conclusione si sarebbe pervenuti nella fattispecie inversa. A seguito del venir meno dell'imputazione *ex lege* dei redditi dei coniugi, la norma varrà esclusivamente per i redditi dei beni dei figli minorenni entro cui sia esercitata un'attività d'impresa da parte di uno o entrambi i coniugi.

Nel sistema dell'imposta personale possiedono natura fondiaria i redditi degli immobili che pur strumentali ad un'attività commerciale sono dati in locazione a terzi. In questo caso il reddito prodotto dal capitale immobiliare è costituito dal canone di affitto depurato delle spese di manutenzione. Come già nell'ambito del precedente sistema dell'imposta sui fabbricati, non rileva, ai fini impositivi reddituali, la sussistenza di una detenzione che tragga titolo da un rapporto di carattere obbligatorio instaurato con il proprietario del bene e dunque i diritti personali di godimento. Ne consegue, ad esempio, che il reddito conseguito dal locatario a fronte della sublocazione dell'immobile non costituisce reddito fondiario ma rientra nella categoria dei redditi diversi³³.

Sul fronte della determinazione della base imponibile, come si è fatto cenno in apertura, la riforma degli anni '70 conferma, al-

l'art. 34, che il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario, alle netto delle spese di riparazione e manutenzione e di ogni altra eventuale spesa o perdita. Il reddito medio ordinario, in particolare, è determinato, secondo le norme della legge catastale, mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo stabilite per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale, mediante la stima diretta. La stima è sempre soggetta a verifica, di talché qualora per un triennio il reddito lordo effettivo di un'unità immobiliare, ridotto di un quarto, differisca dalla rendita catastale per almeno un quinto di essa, l'Ufficio tecnico erariale procede al nuovo classamento. Il reddito lordo effettivo è costituito dai canoni di locazione risultanti dai relativi contratti, o, in mancanza di questi, è determinato comparativamente ai canoni di locazione di unità immobiliari aventi caratteristiche simili e ubicati nello stesso fabbricato o in fabbricati vicini. La previsione di meccanismi atti a verificare la rispondenza delle risultanze catastali con il reddito effettivo conferma che il legislatore ha inteso manifestare una preferenza per il medesimo, vanificando in concreto, secondo la dottrina³⁴, la stima censuaria e riducendola ad un mero riferimento al quale rapportare il reddito effettivo. In ultima analisi, secondo lo stesso A., nel definire il catasto urbano il legislatore avrebbe coltivato l'illusione di poter riproporre un sistema analogo a quello del catasto rurale, la cui attendibilità è, quantomeno in linea di principio, di gran lunga maggiore, poiché la terra è un fattore di produzione ed il suo valore può essere

³³ MILILLO N., *Commento all'art. 33 Tuir*, in D'AMATI N. (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1992, 227, ricorda che nel vigore del D.P.R. n. 597/1973, la prassi amministrativa aveva precisato che in capo agli assegnatari di alloggi popolari, così come ai soci assegnatari di cooperative edilizie a contributo statale, si determina una situazione non dissimile da quella propria del diritto reale di abitazione, con la conseguenza che l'obbligo impositivo grava sui soggetti cui è attribuita la disponibilità dell'appartamento il cui reddito concorre alla formazione del reddito complessivo di ciascuno di essi (v. Min. Fin., ris. 29.7.1980, n. 7/1978; Id., 19.11.1981, n. 7/2796).

³⁴ Così D'AMATI N., *Nuovi profili*, cit., 28, secondo il quale l'elaborazione di valori di riferimento nel settore immobiliare non avrebbe nemmeno necessitato un sistema, come quello catastale tanto complesso e costoso.

commisurato al prodotto. Tale criterio non varrebbe, viceversa, per le unità immobiliari, poiché, salvo i casi di destinazione speciale, sono esse stesse un prodotto ed il loro valore si identifica esclusivamente con il canone di locazione. Il sistema risultante dalla riforma degli anni '70 si completa con l'Imposta locale sui redditi di cui al D.P.R. 29.9.1973, n. 599 (ILOR), il cui gettito era destinato agli enti locali (Comune, provincia, regione, camere di commercio ed enti del turismo) i quali potevano stabilirne l'aliquota prevista dalla legge tra un minimo ed un massimo. Nonostante il gettito fosse destinato, in linea di principio, a tali enti, esso, sulla base di vari provvedimenti, è stato acquisito allo Stato³⁵. Tale imposta (anche) il precedente sistema delle sovraimposte all'imposta sui fabbricati.

Ulteriormente, con il D.L. 28.2.1983, n. 55, è stata attribuita ai comuni la facoltà di introdurre, per il 1983, una sovraimposta comunale sui redditi dei fabbricati siti nel proprio territorio (Socof).

4. L'approdo al nuovo t.u. delle Imposte sui Redditi del 1986

All'inizio degli anni '80, anche in ragione dell'accento posto sul reddito effettivo come punto di partenza e di arrivo della

tassazione dei redditi dei fabbricati, si fa spazio anche il tema della tassazione dei redditi degli immobili non locati.

In questa materia, il Legislatore³⁶, nell'ottica di favorire le locazioni abitative, prevede che sia aumentato di un terzo il reddito delle unità immobiliari residenziali diverse dall'abitazione principale ed utilizzate dal contribuente come residenze secondarie o comunque tenute a disposizione. Questa previsione, peraltro accompagnata da corollari ancor più incisivi con riguardo agli immobili sfitti situati nei comuni ad alta tensione abitativa³⁷, sarà riversata nell'art. 38, 3° co., del t.u. imposte sui redditi di cui al D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

Chi avanza l'illegittimità costituzionale delle suddette disposizioni per violazione del principio di capacità contributiva³⁸, argomenta anche la possibilità di escludere dalla tassazione reddituale le sole abitazioni tenute a disposizione (escludendo dunque le seconde residenze) poiché in questi casi, mancando sia il reddito monetario che l'autoconsumo, la tassazione non dovrebbe aver luogo per mancanza dell'oggetto³⁹.

Altri autori⁴⁰ osservano che l'irrelevanza, nel t.u. del 1986, della effettiva percezione del reddito e della effettiva utilizzazione dell'immobile comporta il collegamento ad

³⁵ Per un approfondimento v. DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 271 ss.

³⁶ V. art. 4, L. 24.4.1980, n. 146.

³⁷ L'art. 38, 4° co., t.u.i.r. prevede infatti che si considerano in ogni caso tenute a propria disposizione, se non locare per almeno sei mesi nel periodo di imposta, le unità immobiliari ad uso di abitazione ubicate nei comuni ad alta tensione abitativa, vale a dire quelli con popolazione superiore a trecentomila abitanti. Il reddito di tali unità immobiliari, fermo restando per una di esse a scelta del contribuente l'aumento di un terzo, è aumentato del trecento per cento, salvo il disposto del 2° co., che introduceva riduzioni per immobili di nuova costruzione e per quelli soggetti ad interventi di restauro.

³⁸ V. DE MITA E., *Politica e diritto dei tributi in Italia*, Milano, 2000, 54, ove si riporta un articolo pubblicato dall'A. nel 1980.

³⁹ V. DE MITA E., *Interesse fiscale*, cit., 416, ove è riportata una relazione ad un convegno in materia immobiliare tenutosi nel 1985. L'A. ricorda che secondo quanto precisato all'interno del libro bianco della riforma fiscale degli anni '80, le case sfitte avrebbero dovuto essere escluse da imposizione reddituale solo in condizioni fisiologiche di sfitto e non nei casi di manifestazioni patologiche di sfitto volontario. Sul tema v. PERRUCCI S., *Redditi figurativi e imposta patrimoniale sugli immobili*, in *BT*, 1991, 1801, ove si richiamano le esperienze di altri Paesi con riguardo alla tassazione degli immobili a disposizione.

⁴⁰ V. PUOTI G., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1994, 17.

una nozione – quella del reddito medio ordinario irtraibile da un soggetto di media diligenza con riferimento ad immobili analoghi – che per quanto astratta non appare arbitraria, anche alla luce della elaborazione delle tariffe d'estimo.

In linea generale, rispetto ai redditi immobiliari il t.u. del 1986 propone talune innovazioni che seppur apparentemente solo formali; in realtà non sono prive di risvolti sostanziali.

Tra le prime rientra la precisazione, contenuta nell'art. 22 e assente nel precedente disposto dell'art. 21, secondo la quale gli immobili produttivi, in generale, di redditi fondiari, sono quelli iscritti in catasto "con attribuzione di rendita". La specificazione in esame è stata criticata⁴¹ poiché far dipendere la configurazione del reddito dall'attribuzione della rendita equivale a rimettere la tassazione all'esplicazione o meno di un'attività amministrativa. Oltremodo, si segnala la scelta di introdurre, all'interno dell'art. 23, una previsione generale con riguardo alla tassazione dei redditi fondiari, in luogo delle separate disposizioni concernenti le singole categorie (dominicale, agrario, di fabbricati). La nuova norma stabilisce che i redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, per il periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso⁴².

Con specifico riguardo ai redditi dei fabbricati, è stato sostenuto che la relativa nozione soffre dell'esigenza formalistica di omogeneità della nozione con quelle degli altri redditi fondiari. La suddetta dottrina

ha ritenuto criticabile, sotto questo profilo, la scelta di eliminare, all'interno dell'art. 32, l'inciso in base al quale rilevano le costruzioni "esistenti sul suolo o nel sottosuolo o assicurate stabilmente alla terra", poiché esso avrebbe generato incertezza circa la ricorrenza o meno della stabilità della costruzione.

Le novità di maggiore rilievo emergono però con riguardo agli immobili strumentali, la cui nozione, contenuta all'art. 40 del t.u.i.r., contempla anche gli immobili destinati esclusivamente all'esercizio di arti e professioni che viceversa erano esclusi in ragione della indeducibilità delle quote di ammortamento o dei canoni di locazione, anche finanziaria, di tali beni.

Altrettanto innovativa è la precisazione per la quale gli immobili strumentali sono quelli che "per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni". Tale dizione si caratterizza per i suoi connotati oggettivi – abbandonando quella dimensione (anche) soggettiva della normativa precedente, che estendeva il regime dei beni strumentali a quelli societari⁴³ – e valorizza il principio di fissità, riportando la nozione all'idea dell'opificio o dello stabilimento industriale senza tuttavia restringerne il concetto ai soli immobili destinati alla produzione di beni, onde comprendere anche quelli nei quali siano erogati i servizi o comunque sia esercitata una delle attività di cui all'art. 2195 c.c.⁴⁴.

5. La fiscalità immobiliare degli anni '90 tra tassazione reddituale e patrimoniale

Il t.u. del 1986 si colloca in anni nei quali il tema del catasto si lega, ancor prima che

⁴¹ V. D'AMATI N., *I redditi fondiari nel T.u.i.r.*, in BT, 1988, 1237.

⁴² V. GAMBARELLA D., *Commento all'art. 23 Tuir*, in D'AMATI N., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 184.

⁴³ L'ultimo periodo dell'art. 40, D.P.R. n. 597/1973 prevedeva che non fossero produttivi di redditi fondiari e che concorressero a determinare il reddito d'impresa, quelli degli immobili posseduti da società in nome collettivo ed in accomandita semplice. V. SCALIA A., *Commento all'art. 40*, in D'AMATI N., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 250.

⁴⁴ V. ancora D'AMATI N., *I redditi fondiari*, cit., 1245.

con le imposte sui redditi, con le riflessioni volte all'introduzione di un'imposta patrimoniale, la cui difficoltà applicativa sarebbe dipesa non già dalla mancata revisione delle rendite degli immobili risultanti in catasto, ma dalla necessità di censire i (molti) fabbricati sfuggiti ad accertamento⁴⁵.

Senonché il legislatore preferisce concentrarsi sulla revisione delle rendite e del classamento⁴⁶, giungendo da ultimo a prefigurare una revisione generale degli estimi del catasto edilizio urbano con il D.M. 20.1.1990, con il quale si autorizza l'Amministrazione del catasto a procedere alla revisione delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria sulla base del valore unitario di mercato, ordinariamente ritraibile. Si tratta, dunque, di un criterio diverso da quello previsto dall'art. 15 del D.P.R. n. 1142/1949, secondo cui il reddito lordo è rappresentato dal canone annuo di fitto ordinariamente ritraibile dall'unità immobiliare, calcolato al termine di ciascun anno.

Nell'ambito dell'impugnativa del decreto proposta in sede amministrativa, si opponeva che il criterio locativo non fosse stato ritenuto applicabile dal Ministero poiché in allora esso sarebbe stato influenzato dal

c.d. "equo canone"⁴⁷, che avendo carattere eccezionale non avrebbe potuto rilevare ai fini della determinazione del reddito. Nel dichiarare illegittimo il decreto, il T.A.R.⁴⁸ accoglieva l'argomentazione per la quale porre a base delle tariffe d'estimo il valore unitario di mercato anziché il canone annuo di fitto avrebbe determinato un'alterazione del sistema fiscale, nel senso della trasformazione delle imposte sugli immobili da imposte determinate su base reddituale ad imposte patrimoniali. Secondo i Giudici, il sistema tributario si era modellato sulla base di una tariffa d'estimo espressiva di una rendita locativa, di talché, qualora il legislatore intendesse modificare i criteri di base della determinazione delle tariffe d'estimo, esso avrebbe l'onere di adattare conseguentemente le altre norme concernenti l'accertamento dei tributi, pena un'incoerenza che potrebbe palesare un'illegittimità costituzionale.

Successivamente alla sentenza del T.A.R., la revisione degli estimi catastali trascorre una stagione di notevole incertezza, tra legificazione dei contenuti del decreto ministeriale annullato e plurimi decreti legge non convertiti⁴⁹, finché si giunge al-

⁴⁵ Così UCKMAR V., *Imposta sul patrimonio. Appunti per uno studio comparatistico*, in DPT, 1986, I, 387.

⁴⁶ Con l'art. 2, 2° co., D.L. 6.1.1986, si prorogava infatti al 31.12.1990 la prima revisione generale degli estimi degli immobili urbani che ai sensi dell'art. 12, 4° co., D.P.R. 29.9.1973, n. 604, avrebbe dovuto essere completata entro dieci anni dall'approvazione di tale ultimo decreto. Successivamente, l'art. 2, L. 30.12.1989, n. 427 aveva esteso a tutto il territorio nazionale la revisione del classamento in precedenza disposta per specifici comuni.

⁴⁷ V. L. 27.7.1978, n. 392, il cui art. 15 stabilisce che il canone di locazione e sublocazione degli immobili adibiti ad uso di abitazione non può superare il 3,85% del valore locativo dell'immobile locato. Il valore locativo è costituito dal prodotto della superficie convenzionale dell'immobile per il costo unitario di produzione del medesimo.

⁴⁸ V. T.A.R. Lazio, Sez. II, 6.5.1992, n. 1184, in RDT, 1992, II, 554, con nota adesiva di FALSITTA G., *Il concetto di reddito medio ordinario e la revisione degli estimi degli immobili urbani*, *ivi*, 556 che ribadisce anche come la funzione essenziale e naturale per la quale si procede alla determinazione degli estimi catastali consiste nell'apprestare i valori necessari per l'applicazione delle imposte sui redditi. Sul tema v. anche SALANITRO G., *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, Milano, 2003, 9.

⁴⁹ Nel tentativo di superare le obiezioni sollevate dalla giustizia amministrativa in punto di rapporto tra le fonti, con il D.L. 26.5.1992, n. 298, i contenuti del decreto ministeriale annullato vengono legificati, nonostante la dottrina avesse espressamente auspicato che non si provvedesse in tal senso (FALSITTA G., *Il concetto di reddito medio ordinario*, cit., 559) pena il rischio di una declaratoria di illegittimità costituzionale.

l'istituzi
Al di là
della giu
ressante
mutamen
teressato
stro Paes
Comuna
30.12.19
restando
bricati a
dinaria i
ficio deg
gettito d
to costit
I soggett
il propri
diritto re
enfiteusi
che su to

zionale. Se
reiterato q
75. L'art.
avvenire si
ciano rifer
ferma di le
nessione u
Corte - pe
sòno i pres
tiva, poich
catastale n
tibile di ve
l'equo can
50 D.L. 30
51 L'impos
all'art. 7, L
straordinar
52 Sulla na
mobili, Mil
G., *L'impo*
segnaland
munale sug
53 Già nel
comunale s
pasta istitu
54 Il D.P.R.
chiarato in
fica del val
55 A decor
l'ILOR, le

vedendo carattere
tutto rilevare ai
reddito.
il decreto, il
mentazione per
tariffe d'estimo
anziché il ca-
e determinato
fiscale, nel
delle imposte
eterminate su
patrimoniali.
tributario si
una tariffa
rendita locati-
glatore inten-
base della de-
estimo, esso
conseguente-
enti l'accerza
incoerenza
gittimità co-

del T.A.R.,
tali trascor-
certezza, tra
decreto mi-
decreti leg-
giunge al-

1986, I, 387.
generale degli
e dovuto es-
e, l'art. 2, L.
precedenza

gli immobili
to. Il valore
unitario di

ESITA G., II
ne ribadisce
li estimi ca-
Sul tema v.
, 9.

pporto tra
o legificati,
ALSITA G.,
tà costitui-

l'istituzione del "catasto dei fabbricati"⁵¹. Al di là della correttezza delle conclusioni della giurisprudenza amministrativa, è interessante notare come essa abbia colto il mutamento di prospettiva che avrebbe interessato la tassazione immobiliare nel nostro Paese, dal momento che con l'Imposta Comunale sugli Immobili di cui al D. Lgs. 30.12.1992, n. 504⁵², il legislatore, ferma restando la tassazione dei redditi dei fabbricati ai fini dell'IRPEF, opterà per un'ordinaria imposizione patrimoniale⁵³ a beneficio degli enti locali, sul presupposto che il gettito di fonte immobiliare avrebbe dovuto costituire il nucleo della finanza locale⁵⁴. I soggetti passivi della nuova imposta sono il proprietario del bene, o il titolare di un diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie su fabbricati - oltre che su terreni agricoli ed aree edificabili,

mentre la base imponibile è determinata, per i fabbricati iscritti in catasto, applicando alle rendite catastali i moltiplicatori previsti dall'art. 52 del t.u. dell'imposta di registro⁵⁴.

Come imposta patrimoniale, l'ICI non prescinde del tutto dalla situazione reddituale del soggetto passivo; sotto questo profilo, l'eventuale "particolare disagio economico e sociale" potrà consentire al comune di riconoscere al contribuente, ai fini della tassazione ICI dell'abitazione principale, una detrazione doppia rispetto a quella riconosciuta in via ordinaria.

L'IRPEF sui redditi dei fabbricati e l'ICI sono dunque destinate ad una coesistenza⁵⁵, giustificata dalla diversa manifestazione di ricchezza che esse intendono colpire: la prima il reddito medio ordinario ritraibile dal fabbricato, la seconda il possesso del

zionale. Senonché, a fronte delle plurime obiezioni sollevate al provvedimento, il decreto n. 298/1992 è reiterato quattro volte, finché il D.L. 23.1.1993, n. 16 viene finalmente convertito con L. 24.3.1993, n. 75. L'art. 2 di tale decreto prevede che la revisione delle rendite delle unità immobiliari urbane debba avvenire sulla base di criteri che al fine di determinare la redditività media ordinariamente ritraibile facciano riferimento al valore di mercato degli immobili e delle locazioni. Tale disposizione riceve una conferma di legittimità da C. Cost., 24.6.1994, n. 263, secondo cui è regola d'esperienza che vi sia una connessione tra il valore del bene e l'idoneità dello stesso a produrre un reddito. In particolare - precisa la Corte - per quanto il medesimo si discosti dalla previsione dell'art. 15 del D.P.R. n. 1142/1949, non vi sono i presupposti per una declaratoria di illegittimità per violazione del principio di capacità contributiva, poiché nel caso in esame non è in discussione la disciplina di una specifica imposta ma del sistema catastale nel suo complesso; al contrario, il rispetto del canone costituzionale dell'art. 53 Cost. è suscettibile di verifica nell'ambito della regolamentazione di singole imposte. Il superamento del sistema del Pequo canone avrebbe peraltro consentito di smarcare i dubbi espressi in precedenza.

⁵⁰ D.L. 30.12.1993, n. 557, convertito dalla L. 26.2.1994, n. 133.

⁵¹ L'imposta comunale sugli immobili è stata anticipata dall'Imposta straordinaria immobiliare, di cui all'art. 7, D.L. 11.7.1992, n. 333, sulla quale si rimanda a MAGLIONE T., *Brevi osservazioni sull'imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati e delle aree edificabili*, in BT, 1992, 1402.

⁵² Sulla natura patrimoniale dell'ICI v. MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 124; GATTO F., *Per un progetto di federalismo fiscale*, in RT, 1995, 1854; GASPARRINI G., *L'imposta comunale sugli immobili*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Tratt. dir. trib.*, cit., 437. Concorde, segnalando però che l'ICI presenta talune peculiarità, BASILAVOLA M., *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in RT, 1999, 1367.

⁵³ Già nel decennio precedente, del resto, era stata valutata l'opportunità di un'imposta patrimoniale comunale sugli immobili, come emerge dal contributo di MARONCINI G., *Riflessioni a margine della proposta istituzione di un'imposta comunale sul patrimonio immobiliare*, in DPT, 1982, I, 1289.

⁵⁴ Il D.P.R. 26.4.1986, n. 131 prevede che qualora ai fini del registro il valore dei beni trasferiti sia dichiarato in misura non inferiore alla rendita catastale rivalutata, l'Ufficio non possa procedere alla rettifica del valore indicato nell'atto di trasferimento.

⁵⁵ A decorrere dal 1993, i redditi dei fabbricati, così come gli altri redditi fondiari, saranno esclusi dal FILOR, le cui norme sono state frattanto riversate nel t.u. del 1986.

o sui canoni effettivi di locazione, al netto della medesima riduzione. Tale modifica ha comportato, in sostanza, che i proprietari di immobili si vedessero aumentare la base imponibile del reddito dei fabbricati locati, potendo beneficiare di una minore riduzione forfettaria riconosciuta, come è noto, per le spese di ordinaria manutenzione⁶⁵. Se per gli immobili locati, la legge prevede oggi un regime diversificato, nel quale la tassazione sostitutiva opera su base opzionale e solo sugli immobili abitativi, va separatamente considerato, viceversa, il regime applicabile agli immobili che non costituiscono oggetto di locazione, il cui trattamento conferma la linea di tendenza sopra segnalata, diretta ad erodere la disciplina IRPEF dei redditi dei fabbricati, guadagnando ai regimi sostitutivi nuove aree di applicazione. Ed invero, l'Imposta municipale propria, introdotta dall'art. 8 del medesimo D.Lgs. n. 23/2011, ha sostituito, oltre all'ICI, anche l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute per i redditi fondiari relativi ai beni non locati⁶⁶. Come è stato chiarito dall'Amministrazione finanziaria⁶⁷, "La sostituzione dell'IRPEF comporta, in via generale, che per gli immobili non locati (compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito e quelli utilizzati ad uso promiscuo dal professionista) o non affittati risulta dovuta la sola IMU, mentre per quelli locati o affittati risultano dovute tanto l'IMU quanto l'IRPEF". Oltre ai redditi degli immobili locati, secondo quanto previsto dall'art. 9, 9° co., D.Lgs. n. 23/2011, rimangono assoggettati alle impo-

ste sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, il reddito agrario di cui all'art. 32 t.u.i.r., i redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'art. 43 t.u.i.r., quelli relativi agli immobili posseduti da soggetti passivi IRES nonché i redditi degli immobili esenti dall'IMU⁶⁸. Il quadro dell'effetto sostitutivo è stato ulteriormente modificato dalla specificazione, all'interno del medesimo 9° co. dell'art. 9, D.Lgs. n. 23/2011, che gli immobili abitativi non locati siti nel territorio del Comune nel quale si possiede l'abitazione principale concorrono alla formazione del reddito nella misura del 50%. La scelta compiuta dal legislatore di sottrarre in tutto o in parte ad IRPEF i redditi fondiari degli immobili non locati, prevedendo un prelievo sostitutivo, se da un lato conferma la volontà di abbandonare l'imposizione progressiva, sembrerebbe d'altro canto sostenere un'embrionale propensione a che gli immobili non locati siano possibilmente assoggettati solo ad una tassazione patrimoniale, quantomeno quando mere ragioni di gettito non richiedano la coesistenza impositiva. Sennonché, va considerato sia che in alcuni casi, come visto, IRPEF e IMU sono destinate a coesistere nell'ambito di fattispecie "ibride", sia che la disciplina dell'IMU, nel corso della sua vigenza, ha presentato talune peculiarità dirette a valorizzare condizioni di carattere personale del soggetto passivo che ne hanno sfumato, seppur marginalmente, la connotazione di imposta patrimoniale "pura"⁶⁹.

⁶⁵ V. TINELLI G., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 288.

⁶⁶ Il passaggio all'Imposta Municipale propria, inizialmente previsto per il 2014, è stato anticipato al 2012 in via sperimentale dall'art. 13, D.L. 6.12.2011, n. 201, che ha richiamato espressamente gli artt. 8 e 9 del D. Lgs. n. 23/2011 in quanto compatibili.

⁶⁷ V. Dip. Fin., circ. 18.5.2012, n. 3/DF; par. 13. V. anche LOVECCHIO L., *IMU: rapporti con le imposte erariali, indeducibilità e casi particolari di soggettività passiva*, in *CorT*, 2012, 2006.

⁶⁸ Tra gli immobili esenti dall'IMU, oltre a quelli che rientrano nelle fattispecie di cui all'art. 7 del D. Lgs. n. 504/1992, espressamente richiamato dall'art. 9, 8° co., D. Lgs. n. 23/2011, figurano i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, co. 3 bis, D.L. n. 557/1993.

⁶⁹ L'art. 13, 10° co., D.L. n. 201/2011, nella formulazione vigente per le annualità 2012 e 2013 dispone-

Ai profili di indubitabile innovazione recati dalla logica adottata dal legislatore in punto di alternatività IMU - IRPEF, si accompagnano talune perplessità legate ai residui spazi circa la rilevanza del reddito medio ordinario ai fini della tassazione dei fabbricati. È inevitabile che tali spazi si riducano notevolmente – quantomeno nel breve periodo – considerato che il sistema, a causa del mancato aggiornamento delle rendite, si trova in concreto a tassare i fabbricati locati sull'ammontare dei canoni e ad assoggettare quelli non locati ad una imposizione (IMU) la cui base imponibile esprime un valore patrimoniale.

Sul futuro della tassazione dei redditi dei fabbricati è destinata certamente a pesare la riforma prossima ventura del sistema catastale. Secondo quanto previsto dall'art. 2 della legge delega di riforma del sistema fiscale (L. 11.3.2014, n. 23), il Governo dovrà infatti procedere alla ricognizione, al riordino, alla variazione e all'abrogazione delle norme vigenti che regolano il sistema catastale dei fabbricati, individuando tuttavia sia un valore patrimoniale dei fabbricati (valore/mq), sia le rendite medie ordinarie.

ANDREA QUATTROCCHI

Capitolo X

Il regime impositivo delle plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni

Riferimenti normativi: artt. 67, 1° co., lett. a, 68, D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

Bibliografia: D'AMATI N. (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1992; FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, III – Tuir e leggi complementari*, Padova, 2010; TINELLI G. (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009.

Sommario: 1. Premessa. 2. La lottizzazione dei terreni. 3. Opere volte a rendere edificabili i terreni. 4. Determinazione della plusvalenza.

1. Premessa

Nell'elencare tassativamente i redditi diversi, l'art. 67 t.u.i.r. svolge una funzione di chiusura, volta ad attrarre ad imposizione una serie di fattispecie reddituali non ri-

conducibili alle altre categorie di reddito¹. In particolare, la norma contempla entrate che ricorrono *una tantum* sia in dipendenza di un singolo atto di gestione (dismissione di un cespite), sia di un'attività più com-

va che la detrazione per abitazione principale (in allora soggetta a tassazione), fosse maggiorata di € 50 per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni purché dimorante abitualmente e anagraficamente residente presso l'abitazione. Oggi tale disposizione non è più prevista poiché l'abitazione principale non è tassata. Rimane fermo che i comuni possono considerare abitazione principale quella posseduta a titolo di proprietà o altro diritto reale da parte di anziani o soggetti disabili che acquisiscano la residenza presso istituti di cura purché l'immobile non risulti locato.

¹ Sui redditi diversi v. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, 225 ss.; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2009, 146 ss.; LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, II, Torino, 2009, 81; URICCHIO A., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche, in Il diritto attuale*, a cura di D'AMATI N., Torino, 1992, 702 ss.