

I REDDITI FONDIARI (ARTT. 25-43 TUIR)

CARATTERISTICHE DEI REDDITI FONDIARI (ART. 25-26)

25. Redditi fondiari. — **1.** Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano.

► I **PRESUPPOSTI** necessari affinché un fabbricato o un terreno possano considerarsi produttivi di reddito fondiario sono:

- ubicazione nel territorio dello Stato;
- iscrizione o ascrivibilità nel catasto.

Gli immobili che non presentano entrambe le caratteristiche indicate (immobili situati all'estero, ovvero immobili situati in Italia non ascrivibili al catasto) danno origine non a redditi fondiari bensì a *redditi diversi* (art. 67 TU).

► La principale caratteristica dei redditi fondiari è quella di essere quantificati sulla base delle **RISULTANZE CATASTALI**: si fa quindi riferimento non già al reddito effettivo del singolo terreno o del singolo fabbricato individualmente considerato, ma al **REDDITO CATASTALE** ritraibile in condizioni normali da tutti i terreni e da tutti i fabbricati che appartengono alla medesima qualità, categoria, classe, al netto di particolari detrazioni ammesse dalla legge. Soltanto per i fabbricati assume talvolta rilevanza il reddito effettivo. Il reddito catastale (dei terreni) è un reddito:

- **MEDIO**, ottenuto da un coltivatore di capacità normale che applichi le tecniche produttive generalmente adottate nella zona;
- **ORDINARIO**, calcolato per una media di più anni, in modo da abbracciare un ciclo produttivo che tenga conto della rotazione delle colture e delle vicende favorevoli e sfavorevoli delle coltivazioni che possono succedersi negli anni

► Oggetto dell'imposizione, dunque, non è l'effettiva ricchezza prodotta e conseguita dal soggetto, bensì l'astratta e potenziale capacità del bene di produrre un reddito, a prescindere dal suo concreto manifestarsi e dalla sua entità. Sono tuttavia previste alcune regole volte ad attenuare la rigidità di questo sistema di determinazione del reddito¹.

¹ Tra le ragioni che, storicamente, sono state poste a fondamento e giustificazione di questo particolare metodo di tassazione ricordiamo la tendenziale stabilità dei redditi derivanti dagli immobili;

► Il **CATASTO** è una sorta di inventario nel quale vengono descritti gli immobili esistenti nel territorio dello Stato, con l'indicazione dei relativi proprietari e l'attribuzione del relativo reddito. L'unità elementare del catasto è costituita:

- per i *terreni* dalla **PARTICELLA CATASTALE** (che rappresenta una porzione continua di terreno appartenente al medesimo possessore e avente la medesima qualità e classe);
- per gli *immobili*, dalla **UNITÀ IMMOBILIARE** (costituita da ogni porzione di immobile di per sé idonea, nello stato in cui si trova, a produrre un proprio reddito).

► A ogni unità catastale, particella o unità, corrisponde la relativa **RENDITA**, rilevante ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi.

► Per quanto riguarda i *terreni*, la formazione del catasto consta, di due serie di operazioni, la misura e la stima delle singole particelle:

- con la **MISURA** si rileva la figura e l'estensione delle singole proprietà e delle diverse particelle catastali, rappresentate mediante mappe planimetriche collegate a punti trigonometrici;
- con la **STIMA** si perviene alla formazione della rendita e alla sua attribuzione alla singola unità catastale. Tale procedimento è alquanto più complesso. Esso consta di quattro fasi, tre di carattere generale e astratto (*qualificazione, classificazione, formazione delle tariffe*) e una specifica alla singola particella, della quale si determina in concreto l'estimo (*classamento*).

► Per quanto riguarda i *fabbricati*, la formazione del catasto segue un procedimento analogo. Per ogni unità immobiliare urbana viene determinata la **CATEGORIA** (abitazione, ufficio, opificio, ecc.), e nell'ambito della categoria la classe d'appartenenza (abitazione civile, popolare, di lusso, ecc.). Anche per i fabbricati urbani, l'ultima fase è costituita dal *classamento*, attraverso il quale si perviene alla concreta attribuzione alla unità immobiliare, in funzione della categoria e della classe di appartenenza (nonché ovviamente della estensione), della relativa rendita catastale.

► È normativamente previsto che le tariffe d'estimo vengano sottoposte a **REVISIONE** quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni nella capacità di reddito, e comunque ogni dieci anni. Rispettivamente per i terreni e i fabbricati:

28. Determinazione del reddito dominicale. = **2.** Le tariffe d'estimo sono sottoposte a revisione quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni nelle quantità e nei prezzi dei prodotti e dei mezzi di produzione o nell'organizzazione e strutturazione aziendale, e comunque ogni dieci anni. **3.** La revisione è disposta con decreto del Ministro delle finanze, previo parere della Commissione censuaria cen-

il convincimento che la predeterminazione di un reddito medio ordinario costituisca un incentivo alla produzione; l'opportunità di non gravare di eccessivi adempimenti i piccoli coltivatori.

trale e può essere effettuata, d'ufficio o su richiesta dei comuni interessati, anche per singole zone censuarie e per singole qualità e classi di terreni. **4.** Le modificazioni derivanti dalla revisione hanno effetto dall'anno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del nuovo prospetto delle tariffe d'estimo.

34. Determinazione del reddito agrario. — **2.** Le tariffe d'estimo sono sottoposte a revisione secondo le disposizioni dell'art. 28.

37. Determinazione del reddito dei fabbricati. — **2.** Le tariffe d'estimo e i redditi dei fabbricati a destinazione speciale o particolare sono sottoposti a revisione quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni di carattere permanente nella capacità di reddito delle unità immobiliari e comunque ogni dieci anni. La revisione è disposta con decreto del Ministro delle finanze previo parere della Commissione censuaria centrale e può essere effettuata per singole zone censuarie. **3.** Le modificazioni derivanti dalla revisione hanno effetto dall'anno di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del nuovo prospetto delle tariffe, ovvero, nel caso di stima diretta, dall'anno in cui è stato notificato il nuovo reddito al possessore iscritto in catasto.

► E' attualmente in corso una revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri di determinazione. Fino all'entrata in vigore delle nuove tariffe le vigenti rendite catastali urbane sono rivalutate del 5% (ai fini dell'Ici e delle imposte sui redditi); i redditi dominicali e agrari sono rivalutati, rispettivamente (ai fini delle imposte sui redditi) dell'80% e del 70%.

► I redditi fondiari vengono **IMPUTATI** ai soggetti che possiedono gli immobili, proporzionalmente alla durata del possesso nel periodo d'imposta, a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale.

26. Imputazione dei redditi fondiari. — **1.** I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'art. 33, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso.

► In caso di **CONTITOLARITÀ** della proprietà o altro diritto reale sull'immobile, ovvero di coesistenza di più diritti reali su di esso, il reddito fondiario concorre a formare il reddito di ciascun soggetto per la parte corrispondente al suo diritto.

26. Imputazione dei redditi fondiari. — **2.** Nei casi di contitolarità della proprietà o altro diritto reale sull'immobile o di coesistenza di più diritti reali su di esso il reddito fondiario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun soggetto per la parte corrispondente al suo diritto.

► La regola generale operante in materia di redditi fondiari è sempre stata quella della loro concorrenza alla formazione del reddito complessivo indipendentemente dalla percezione, e perciò anche nel caso, assai frequente, di **MANCATO PAGAMENTO DEI CANONI DI LOCAZIONE** da parte del conduttore dell'immobile. Questo criterio, di recente, ha subito una sostanziale modifica, essendosi stabilito che i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Contestualmente è stata prevista l'attribuzione di un **CREDITO D'IMPOSTA** ai contribuenti che abbiano versato imposte su canoni venuti a scadenza e non percepiti, purchè ciò risulti da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità. Il credito d'imposta, in caso di:

- *morosità parziale*, è pari alla differenza tra le imposte versate e quelle dovute sulle somme effettivamente incassate;
- *morosità totale*, è pari alla differenza tra le imposte versate e quelle dovute sulla rendita catastale.

26. Imputazione dei redditi fondiari. — **1.** I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore. Per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale... è riconosciuto un credito di imposta di pari ammontare.

► I redditi fondiari si distinguono in:

- **REDDITI DOMINICALI** dei terreni (imputati al soggetto che possiede il fondo a titolo di proprietà o di altro diritto reale);
- **REDDITI AGRARI** dei terreni (imputati al soggetto che svolge l'attività agricola sul fondo, e che può anche essere diverso dal proprietario);
- **REDDITI DEI FABBRICATI** (imputati al soggetto che possiede l'immobile a titolo di proprietà o di altro diritto reale).

25. Redditi fondiari. — **2.** I redditi fondiari si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati.

► La distinzione dei redditi dei terreni in due categorie si basa sul presupposto secondo cui il reddito dominicale (da *dominus*, proprietario) remunera il terreno nel suo stato naturale e il capitale che si è stabilmente investito, mentre il reddito agrario remunera il lavoro di organizzazione espletato nell'esercizio dell'attività agricola e il capitale d'esercizio. Al proprietario/possessore del fondo che svolge direttamente l'attività agricola vengono imputati entrambi i redditi. Quando l'attività agricola è svolta da un soggetto diverso, il reddito dominicale viene imputato al proprietario, quello agrario all'agricoltore.

► **NON** sono **PRODUTTIVI** di reddito fondiario:

- i terreni dati in affitto per *usi non agricoli*, dai quali originano redditi diversi (ad esempio campeggi, riserve di caccia);
- i terreni che non sono atti a produrre reddito autonomo in quanto *pertinenza di fabbricati urbani* (parcheggi, giardini);
- i terreni impiegati come *beni strumentali* nell'ambito di un'attività da cui derivano redditi d'impresa.

27. Reddito dominicale dei terreni. — **2.** Non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito di impresa di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 55.

REDDITI DOMINICALI DEI TERRENI (ART. 27-31)

► Il reddito dominicale dei terreni è quello che deriva dal semplice **POSSESSO** del fondo, a titolo di proprietà o di altro diritto reale.

27. Reddito dominicale dei terreni. — **1.** 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 32.

► Il reddito dominicale è determinato mediante l'applicazione delle *tariffe d'estimo*.

28. Determinazione del reddito dominicale. — **1.** Il reddito dominicale è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite, secondo le norme della legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno.

► Il reddito dominicale può subire **VARIAZIONI** (in aumento o in diminuzione) a seguito del verificarsi di determinate condizioni, quali la sostituzione della qualità di coltura del terreno o la diminuzione della capacità produttiva dello stesso per cause naturali o di forza maggiore, purchè di carattere non transitorio o intenzionale.

29. Variazioni del reddito dominicale. — **1.** Dà luogo a variazioni del reddito dominicale in aumento la sostituzione della qualità di coltura allibrata in catasto con altra di maggiore reddito. **2.** Danno luogo a variazioni del reddito dominicale in diminuzione: a) la sostituzione della qualità di coltura allibrata in catasto con altra di minore reddito; b) la diminuzione della capacità produttiva del terreno per naturale esaurimento o per altra causa di forza maggiore, anche se non vi è stato cambiamento di coltura, ovvero per eventi fitopatologici o entomologici interessanti le piantagioni. **3.** Non si tiene conto delle variazioni dipendenti da deterioramenti intenzionali o da circostanze transitorie.

► Le variazioni del reddito dominicale danno luogo a **REVISIONE** della qualificazione e del classamento dei terreni cui si riferiscono.

29. Variazioni del reddito dominicale. — **4.** Le variazioni indicate nei commi 1 e 2 danno luogo a revisione del classamento dei terreni cui si riferiscono. Se a tali terreni non si possono attribuire qualità o classi già esistenti nel comune o nella sezione censuaria, si applicano le tariffe più prossime per ammontare fra quelle attribuite a terreni della stessa qualità di coltura ubicati in altri comuni o sezioni censuarie, purché in condizioni agrolologicamente equiparabili. Tuttavia se detti terreni risultano di rilevante estensione o se la loro redditività diverge sensibilmente dalle tariffe applicate nel comune o nella sezione censuaria, si istituiscono per essi apposite qualità e classi, secondo le norme della legge catastale.

► Le variazioni del reddito dominicale devono essere denunciate dal contribuente all'**UTE** (*Ufficio tecnico erariale*)

30. Denuncia delle variazioni. — **1.** Le variazioni del reddito dominicale contemplate dai commi 1 e 2 dell'articolo 29 devono essere denunciate dal contribuente all'ufficio tecnico erariale. Nella denuncia devono essere indicate la partita catastale e le particelle cui le variazioni si riferiscono; se queste riguardano porzioni di particelle deve essere unita la dimostrazione grafica del frazionamento.

► La **MANCATA COLTIVAZIONE** del fondo per un'intera annata agraria comporta un abbattimento del 30% del reddito dominicale.

31. Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali. — **1.** Se un fondo costituito per almeno due terzi da terreni qualificati come coltivabili a prodotti annuali non sia stato coltivato, neppure in parte, per un'intera annata agraria e per cause non dipendenti dalla tecnica agraria, il reddito dominicale, per l'anno in cui si è chiusa l'annata agraria, si considera pari al 30% di quello dominicale.

► In caso di perdita per **EVENTI NATURALI** di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo, il reddito viene considerato inesistente.

31. Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali. — **2.** In caso di perdita, per eventi naturali, di almeno il 30% per cento del prodotto ordinario del fondo, il reddito dominicale, per l'anno in cui si è verificata la perdita, si considera inesistente. L'evento dannoso deve essere denunciato dal possessore danneggiato entro tre mesi dalla data in cui si è verificato ovvero, se la data non è determinabile, almeno 15 prima dell'inizio del raccolto. La denuncia deve essere presentata all'ufficio tecnico erariale, che provvede all'accertamento della diminuzione del prodotto e la trasmette all'ufficio delle imposte.

REDDITI AGRARI DEI TERRENI (ART. 32-35)

► Il reddito agrario è il reddito derivante dall'esercizio sul terreno dell'attività agricola.

32. Reddito agrario. — 1. Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni 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.

► Anche in questo caso il reddito è determinato mediante l'applicazione delle apposite *tariffe d'estimo*, stabilite per ciascuna qualità e classe di terreno, con conseguente irrilevanza dei costi e ricavi effettivi sostenuti nell'esercizio dell'attività. Sono dunque irrilevanti, oltre che i ricavi effettivamente conseguiti, le plusvalenze, gli eventuali interessi attivi percepiti e, con riguardo ai costi, le spese sostenute per gli acquisti di macchinari, per gli stipendi dei dipendenti, per il foraggio, le sementi, ecc.

34. Determinazione del reddito agrario. — 1. Il reddito agrario è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale.

► In caso di **MANCATA COLTIVAZIONE** del fondo per un'intera annata agraria o di perdita per **EVENTI NATURALI** di almeno il 30% del prodotto ordinario del fondo, il reddito si considera inesistente.

35. Perdite per mancata coltivazione e per eventi naturali. — 1. Nelle ipotesi previste dall'articolo 31 il reddito agrario si considera inesistente.

► Sono considerate **ATTIVITÀ AGRICOLE**:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- l'allevamento di animali e la coltivazione in serra;
- le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile.

32. Reddito agrario. — 2. Sono considerate attività agricole: a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura; b) l'allevamento di animali... e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili...; c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile.

► Il legislatore per distinguere il reddito derivante dall'esercizio dell'attività agricola rispetto a quello derivante dall'esercizio dell'attività commerciale ha creato due categorie, rispettivamente “dei redditi fondiari” e “dei redditi d'impresa”. A ben vedere però i redditi rientranti nella categoria “dei redditi fondiari” sono assoggettati ad un criterio di determinazione del reddito (medio-ordinario/forfetario) particolarmente fa-

vorevole per i contribuenti. Ovviamente non si poteva sottoporre tutta l'attività agricola a tale tassazione agevolata; ecco dunque che sono stati introdotti dei **CRITERI MODERATORI**. Nell'attuale sistema tributario l'impresa agricola produce reddito fondiario entro certi limiti, esplicitamente specificati nell'art. 32 TU, oltre i quali il reddito in questione assume la forma di reddito d'impresa. L'individuazione dell'impresa agricola avviene attraverso la fissazione di parametri non solo *qualitativi*, che attengono cioè al tipo di attività svolta sul terreno, ma anche *quantitativi*, che riguardano il rapporto esistente tra l'attività svolta e i prodotti ottenibili dal fondo, ovvero la sua dimensione.

► Soltanto l'attività di **COLTIVAZIONE** pura viene considerata sempre produttiva di reddito fondiario, a prescindere dalle modalità concrete attraverso le quali essa viene esercitata. Ciò in quanto la coltivazione, anche se effettuata con macchinari e tecniche all'avanguardia, presenta sempre uno stretto e inscindibile collegamento con il fondo coltivato

32. Reddito agrario. — 2. Sono considerate attività agricole: a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura....

► Per le altre attività sono posti specifici limiti quantitativi correlati ai prodotti ottenibili dal fondo ovvero al rapporto tra superficie adibita alla produzione e superficie del terreno, che valgono a discriminare il reddito agrario dal reddito d'impresa: il superamento di tali limiti, facendo venir meno o comunque attenuando considerevolmente il rapporto tra l'attività e il fondo, con l'ingresso di fonti produttive di diversa provenienza, giustifica l'abbandono del metodo di determinazione catastale a favore del metodo di determinazione basato sui costi e ricavi effettivi, che è proprio del reddito d'impresa.

► L'attività di **ALLEVAMENTO** si considera produttiva di reddito agrario a condizione che essa venga esercitata utilizzando mangimi astrattamente ottenibili (e quindi non concretamente ottenuti) dal terreno per almeno un quarto del loro fabbisogno (numero animali * 4 < foraggio producibile)

32. Reddito agrario. — 2. ... b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno.... **3.** Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura e delle foreste, è stabilito per ciascuna specie animale il numero dei capi che rientra nei limiti di cui alla lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata.

► L'attività di **COLTIVAZIONE IN SERRA** si considera produttiva di reddito agrario a condizione che la superficie sulla quale viene effettuata non eccede il doppio di quella del terreno complessivamente considerato.

32. Reddito agrario. — 2. ... b) ... le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

► L'attività di **TRASFORMAZIONE** e **COMMERCIALIZZAZIONE** dei prodotti agricoli si considerano produttive di reddito agrario solo se hanno per oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dal terreno e dagli animali allevati su di esso in presenza dei requisiti fissati da apposito decreto ministeriale.

32. Reddito agrario. — 2. ... c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

► Il superamento dei limiti sopra indicati non comporta l'attrazione dell'intero reddito nell'ambito del reddito d'impresa. Il reddito rimane agrario per la parte ricompresa entro tali limiti, e soltanto l'eccedenza da luogo a reddito d'impresa. Assistiamo dunque in questo caso al fenomeno, che costituisce un *unicum* nell'attuale normativa, della **COESISTENZA**, in relazione alla medesima attività, di una duplice categoria di reddito:

- *reddito agrario*, determinato in base alle rendite catastali e quindi in base a criteri medio-ordinari, per la parte di reddito ricompresa nei limiti;
- *reddito d'impresa*, determinato in base ai costi e ricavi effettivi, per la parte di reddito eccedente i limiti stessi.

► Di norma, il reddito effettivo derivante dall'esercizio delle attività agricole supera quello determinato sulla base delle rendite catastali. Tale circostanza, suscettibile di generare il fenomeno delle c.d. **RENDITE FISCALI**, può giustificarsi con l'interesse del legislatore ad incentivare un'attività, come quella agricola, essenziale per il Paese, ma che le giovani generazioni tendono ad abbandonare a favore di altre professioni ritenute più gratificanti.

► In caso di **AFFITTO PER USO AGRICOLO**, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario.

33. Imputazione del reddito agrario. — 1. Se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario, anziché quello del possessore, a partire dalla data in cui ha effetto il contratto.

► In caso di **CONDUZIONE ASSOCIATA**, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza.

33. Imputazione del reddito agrario. — **2.** Nei casi di conduzione associata, salvo il disposto dell'articolo 5, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza. Il possessore del terreno o l'affittuario deve allegare alla dichiarazione dei redditi un atto sottoscritto da tutti gli associati dal quale risultino la quota del reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto. Mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito si presume che sia ripartito in parti uguali.

► Al pari del reddito dominicale, anche il reddito agrario può subire **VARIAZIONI** (in aumento o in diminuzione) che danno luogo a **REVISIONE** della qualificazione e del classamento dei terreni cui si riferiscono.

34. Determinazione del reddito agrario. — **3.** Le revisioni del classamento disposte ai sensi degli articoli 29 e 30 valgono anche per i redditi agrari. Per i terreni condotti in affitto o in forma associata le denunce di cui all'articolo 30 possono essere presentate anche dall'affittuario o da uno degli associati.

REDDITI DEI FABBRICATI (ART. 36-43)

► Il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna **UNITÀ IMMOBILIARE URBANA**.

36. Reddito dei fabbricati. — **1.** Il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana.

► Il reddito dei fabbricati è determinato secondo le *tariffe d'estimo*.

37. Determinazione del reddito dei fabbricati. — **1.** Il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta.

► Per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di **REDDITO AUTONOMO**.

36. Reddito dei fabbricati. — **2.** Per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari.

► **NON** sono **PRODUTTIVI** di reddito dei fabbricati, in quanto non suscettibili di produrre reddito autonomo, i seguenti immobili:

- gli immobili destinati esclusivamente all'*esercizio del culto*, compresi i monasteri di clausura (questi immobili non producono reddito alcuno);
- le unità immobiliari per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per *restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia* (anche questi immobili non producono reddito alcuno);

36. Reddito dei fabbricati. = **3.** Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura e le loro pertinenze. Non si considerano, altresì, produttive di reddito le unità immobiliari per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, limitatamente al periodo di validità del provvedimento durante il quale l'unità immobiliare non è comunque utilizzata.

- le costruzioni rurali e relative pertinenze appartenenti al possessore dei terreni e all'affittuario, da questi destinate all'*abitazione* delle persone addette all'attività agricola, ovvero al *ricovero degli animali*, alla *custodia delle macchine* e degli attrezzi e alla *protezione delle piante o dei prodotti agricoli* (anche in questo caso manca il presupposto dell'idoneità degli immobili a produrre reddito autonomo);

42. Costruzioni rurali. = **1.** Non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono e destinate: a) alla abitazione delle persone addette alla coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali e alla vigilanza dei lavoratori agricoli, nonché dei familiari conviventi a loro carico; b) al ricovero degli animali; c) alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione; d) alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli.

- gli immobili relativi a *imprese commerciali* o utilizzati come beni strumentali per l'esercizio di *arti e professioni* (la ragione dell'esclusione sta nella circostanza che tali immobili costituiscono una componente di un più ampio complesso produttivo generatore o di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, con conseguente inidoneità del cespite a produrre un proprio autonomo reddito).

43. Immobili non produttivi di reddito fondiario. = **1.** Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni.

► Gli **IMMOBILI RELATIVI ALL'IMPRESA**, che non generano mai reddito fondiario, si distinguono in: a) immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (*beni merce*); b) *immobili strumentali* per l'esercizio dell'attività dell'impresa. Nell'ambito degli immobili strumentali, poi, occorre operare un'ulteriore distinzione tra gli immobili strumentali per:

- **NATURA** → sono gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (opifici industriali, depositi, alberghi, distributori di carburante ecc). Tali immobili danno sempre origine a redditi d'impresa, anche se non utilizzati nell'esercizio dell'impresa o dati in locazione o comodato.
- **DESTINAZIONE** → sono gli immobili, diversi da quelli strumentali per natura, destinati dall'imprenditore all'utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'attività di impresa. In questo caso l'attrazione nell'ambito del reddito d'impresa è subordinata, appunto, alla destinazione ad essi impressa dall'imprenditore, ossia al concreto utilizzo fattone nell'esercizio dell'attività dell'impresa.

43. Immobili non produttivi di reddito fondiario. — **2.** Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato, salvo quanto disposto nell'art. 65, comma 1.

► Il reddito dei fabbricati viene attribuito esclusivamente al soggetto che possiede il fabbricato a titolo di proprietà, di usufrutto o di altro diritto reale. In caso di contitolarità del cespite o di coesistenza di più diritti reali su esso vale il disposto dell'art. 26

► L'attuale sistema di determinazione della rendita è fondato sul numero dei **VANI CATASTALI** di ciascuna unità immobiliare, tenendo in considerazione le categorie di appartenenza nonché, per i comuni di maggiori dimensioni, l'ubicazione dell'immobile.

► Il reddito delle unità immobiliari non ancora iscritte in catasto viene determinato tenendo conto comparativamente del reddito delle *unità immobiliari già iscritte*.

37. Determinazione del reddito dei fabbricati. — **4.** Il reddito delle unità immobiliari non ancora iscritte in catasto è determinato comparativamente a quello delle unità simili già iscritte.

► Anche le **ABITAZIONI UTILIZZATE DIRETTAMENTE DAL PROPRIETARIO** sono produttive di reddito fondiario. È evidente che in tale ipotesi ciò che viene colpito è un reddito meramente figurativo, in un'ottica di imposizione di carattere più patrimo-

niale che reddituale. Il possesso del cespite rappresenta, in quest'ottica, un indice di capacità contributiva del possessore che costituisce presupposto per una tassazione che prescinde in toto dall'esistenza di un reddito effettivo. Per gli immobili adibiti ad **ABITAZIONE PRINCIPALE** da parte del titolare è comunque stata recentemente prevista una deduzione fino all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare e delle relative pertinenze, di fatto realizzando la detassazione della c.d. *prima casa*.

37. Determinazione del reddito dei fabbricati. — **4-quater.** Dall'ammontare complessivo del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale delle persone fisiche e di quello delle sue pertinenze si deduce, fino a concorrenza dell'ammontare stesso, l'importo di un milione centomila lire rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione ed in proporzione alla quota di possesso... Per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale e i suoi familiari dimorano abitualmente.

► Per converso, il reddito catastale deve essere aumentato di un terzo per le abitazioni utilizzate come **RESIDENZE SECONDARIE** (in questo caso viene ad essere colpita la capacità contributiva espressa da tale disponibilità) nonché per quelle tenute comunque *a propria disposizione* (qui la finalità perseguita dal legislatore è, ad un tempo, quella di penalizzare chi non immette le abitazioni non utilizzate nel circuito delle locazioni, e quella di incentivare tale destinazione).

41. Unità immobiliari non locate. — **1.** Se le unità immobiliari ad uso di abitazione, possedute in aggiunta a quelle adibite ad abitazione principale del possessore o di suoi familiari o all'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali da parte degli stessi, sono utilizzate direttamente, anche come residenze secondarie, dal possessore o da suoi familiari o sono comunque tenute a propria disposizione, il reddito è aumentato di un terzo.

► Il principio generale della determinazione del reddito dei fabbricati in base alle rendite catastali incontra alcune **ECCEZIONI**:

- allorché l'immobile sia dato in locazione e il canone risultante dal contratto (ridotto del 15% a titolo di forfettizzazione delle spese) sia superiore alla rendita catastale, il reddito imponibile viene determinato in misura pari al canone di locazione (al netto della riduzione del 15%). In questa ipotesi, che ricorre con frequenza, la base imponibile è dunque costituita dal reddito effettivo, che peraltro non necessariamente esprime il reale incremento di ricchezza conseguito dal contribuente: l'indeducibilità delle spese effettivamente sostenute per la manutenzione e la conservazione dell'immobile, che spesso eccedono l'importo della detrazione forfettaria del 15% accordata dal legislatore, comporta frequentemente l'assoggettamento a tassazione di un reddito ben superiore a quello realmente conseguito.

37. Determinazione del reddito dei fabbricati. — **4-bis.** Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 15 per cento, sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione. Per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, la riduzione è elevata al 25 per cento.

- un abbattimento assai più significativo è concesso qualora l'immobile sia dato in locazione a canone convenzionato. In questo caso il reddito imponibile è costituito dal canone di locazione risultante dal contratto, ridotto però del 45 %. Chiaro è, anche in questo caso, l'intento del legislatore di incentivare l'immissione sul mercato delle locazioni di immobili a canoni calmierati.

► Per gli **IMMOBILI DI INTERESSE STORICO O ARTISTICO** (ai sensi dell'art. 3 della l. 1 giugno 1939, n. 1089) è previsto che il reddito venga determinato in ogni caso mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato².

² L'Amministrazione finanziaria ha cercato di restringere l'ambito di operatività di questa disposizione, sostenendo che essa opera solo nel caso in cui il reddito del fabbricato deve essere determinato sulla base della rendita catastale, e non anche nell'ipotesi in cui, per converso, il fabbricato è concesso in locazione, nel qual caso si dovrebbe comunque tenere presente la disciplina prevista per la generalità degli immobili, assumendo come base di riferimento il reddito effettivo.

Questa interpretazione restrittiva non è condivisibile, in quanto confliggente tanto con la lettera della norma (l'utilizzo della locuzione "in ogni caso" evidenzia chiaramente e incontestabilmente la volontà del legislatore di introdurre un diverso sistema di determinazione del reddito fondiario derivante dalla proprietà di immobili vincolati, applicabile, appunto, sempre e in ogni caso, ossia sia nel caso di immobili non locati, sia nel caso di immobili locati), quanto con la sua ratio (essa è finalizzata ad incoraggiare i proprietari del patrimonio artistico italiano ad effettuare gli indispensabili, ma onerosi, interventi di conservazione e manutenzione, attraverso sgravi fiscali che compensino gli esborsi a tal fine necessari) e anche alla luce del contesto normativo in cui è inserita e delle disposizioni agevolative che l'hanno preceduta deve ritenersi che non vi possa essere alcun ragionevole spazio per legittimare una lettura della disposizione, quale quella fornita dall'Amministrazione finanziaria, idonea a svuotarla pressoché totalmente di contenuto, privarla di significato e renderla incapace di svolgere le funzioni cui essa è destinata.

Su questo argomento è finalmente intervenuta la Corte di Cassazione, che ha confermato l'applicabilità sempre e comunque delle *tariffe d'estimo* e l'*irrelevanza dei canoni di locazione*. Nello stesso senso si è quindi espressa, con una limpida e significativa sentenza, la Corte Costituzionale.