

IL COMMERCIALISTA VENETO n. 208 - LUGLIO / AGOSTO 2012



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

IMU Presupposti impositivi e base imponibile

NICOLA PALADINI
Ordine di Udine



IMU

Presupposti impositivi e base imponibile

Nicola Paladini
Ordine di Udine

Premessa

Il presente articolo si prefigge di analizzare alcuni aspetti rilevanti dell'imposta introdotta con l'art. 7 del D. Lgs. 23/2011, la cui applicazione è stata anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012 per effetto dell'art. 13 del D.L. 201/2011.

In particolare, in questa sede, vengono presi in considerazione il presupposto soggettivo, quello oggettivo di tassazione e ancora le modalità di determinazione della base imponibile.

L'imposta municipale propria. I soggetti passivi d'imposta.

A decorrere dall'anno 2012 l'imposta municipale propria sostituisce l'ICI nell'imposizione della proprietà immobiliare.

Il nuovo tributo, previsto a regime a partire dal 2015, trova applicazione in via sperimentale a decorrere da quest'anno¹.

Sempre a regime, la sua disciplina differirà da quella che brevemente viene tratteggiata in questo articolo.

Il nuovo tributo trova applicazione in tutti i comuni del territorio nazionale, compresi quelli appartenenti alle regioni a statuto speciale. L'imposta è il frutto di una molteplicità di disposizioni, possiamo brevemente citare l'art. 13 del D.L. 201/2011, gli artt. 8 e 9 del D. Lgs. 23/2011, applicabili in quanto compatibili, alcune disposizioni del D.L. n. 16 del 2012, altre disposizioni del D. Lgs. 23/2011 richiamate dall'art. 13 del d.l. 201/2011, l'art. 52 del D. Lgs. 446/1997, alcune disposizioni del D. Lgs. 504/1992, i commi da 161 a 170 dell'art. 1 della legge 296/2006, contenenti norme valide per tutti i tributi comunali.

Il presupposto per il pagamento del tributo consiste nel possesso di immobili compresa l'abitazione principale² e le pertinenze della stessa. La norma non specifica se gli immobili gravati dal pagamento del tributo siano solo quelli ubicati nel territorio dello stato o anche quelli situati al di fuori del territorio nazionale (si pensi all'eventuale abita-

zione che un cittadino straniero residente in Italia possiede nel suo paese d'origine).

Possiamo tuttavia escludere che l'imposta municipale propria colpisca anche questa seconda tipologia di immobili, stante la constatazione che attualmente gli stessi sono certamente tassati ma in virtù di una diversa e autonoma disciplina (art. 19, comma 13 del D.L. 201/2011)³.

Il presupposto d'imposta richiede un possesso qualificato⁴ dell'immobile: il tributo non grava su chi detiene il bene sulla base, ad esempio, di un regolare contratto di locazione o comodato, ma piuttosto sul titolare di un diritto reale sull'immobile stesso.

Coerentemente con questa impostazione sono soggetti passivi d'imposta (gravati pertanto dal pagamento del tributo e dall'osservanza di ogni altro obbligo imposto dalla relativa disciplina) il proprietario⁵, l'usufruttuario, l'usuario, il titolare del diritto di abitazione, l'enfiteuta, il titolare del diritto di superficie.

Oltre a tali soggetti, comunque dotati di un diritto reale sull'immobile "imponibile", sono altresì soggetti passivi, pur se privi di analogo diritto, in quanto semplici detentori, il locatario di immobili concessi in leasing (anche se gli stessi sono da costruire o in corso di costruzione, l'imposta è dovuta dal locatario "a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto"), il concessionario di aree demaniali (si pensi, ad esempio, al soggetto che gestisce uno stabilimento balneare iscritto in catasto ed in possesso della relativa rendita catastale).

Non essendo stata espressamente riproposta la disposizione contenuta nell'art. 3, c. 1 del D. Lgs. 504/1992 si è discusso se soggetti passivi d'imposta potessero essere anche i soggetti "non residenti nel territorio dello Stato o privi della sede legale o amministrativa nello stesso o comunque non esercitanti nel territorio dello Stato alcuna attività"⁶. L'opinione prevalente sembra includere anche i predetti soggetti tra coloro tenuti all'assolvimento del tributo⁷.

Analogamente si discute se, non essendo stata richiamata la discipli-

¹ "A dire il vero, l'Imu era stata già introdotta, però a partire dal 2014, dal cd. decreto sul federalismo municipale (D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23), solo che ora, con l'art. 13, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. con modif. con l. 22 dicembre 2011, n. 214 (cd. decreto Monti), si è giocato d'anticipo, facendo partire l'imposta dal 2012, seppure in via sperimentale per i primi tre anni". Cfr. CINIEMI SAVERIO, *Imu: presupposto e immobili tassati*, in *I focus fiscali* n. 4, giugno 2012, pag. 5;

² In questo differenziandosi dall'imposta municipale propria che a regime graverà esclusivamente sugli immobili diversi dall'abitazione principale.

³ Cfr. BALDONI STEFANO, *L'imposta municipale sugli immobili*, in *Diritto e pratica amministrativa*, febbraio 2012, pag. 9.

⁴ "Solo il possesso di diritto di un immobile obbliga al pagamento dell'Imu. L'unica eccezione è rappresentata dal coniuge assegnatario dell'immobile, che è obbligato al pagamento della nuova imposta locale anche nei casi in cui non sia né proprietario né titolare di altro diritto reale di godimento sul bene". Cfr. TROVATO SERGIO, *Solo il possesso fa versare l'Imu*, in *Italiaoggi* del 01/05/2012, pag. 24;

⁵ "Va precisato che la prova della proprietà o della titolarità dell'immobile non è data dalle iscrizioni catastali, ma dalle risultanze dei registri immobiliari. In caso di difformità è tenuto al pagamento dell'Imu il soggetto che risulta titolare da questi registri (commissione tributaria regionale del Lazio, prima sezione, sentenza 90/2006)". Cfr. TROVATO SERGIO, *Guida all'Imu passo per passo*, ItaliaoggiSette7 del 04/06/2012, pag. 2 ;

⁶ Cfr. BALDONI STEFANO, *L'imposta*, op.cit., pag. 9.

⁷ Cfr. Busani secondo il quale "La disciplina dell'Imu non opera distinzioni, quanto ai soggetti passivi, in base alla loro nazionalità o cittadinanza, sicché l'Imu è dovuta da chiunque si trovi nelle situazioni giuridiche a cui la legge ricollega l'individuazione della soggettività passiva, a prescindere dal fatto che si tratti di una persona fisica o giuridica [...]". Cfr. BUSANI ANGELO, *Manuale dell'IMU*, IPSOA, Milanofiori Assago (MI), maggio 2012, pag. 204. Lo stesso articolo 13, comma 10 del D.L. n.201 del 2011, a seguito delle modifiche intervenute ad opera dell'articolo 4 del D.L. n.16 del 2012 riconosce ai comuni la possibilità di assimilare all'abitazione principale le unità immobiliari possedute a titolo di proprietà dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a condizione che non risultino locate. Implicitamente viene pertanto confermato l'applicazione dell'imposta ai soggetti non residenti.

na contenuta nell'art. 19 della L. 388/2000, i proprietari di immobili in multiproprietà debbano provvedere autonomamente al versamento della relativa quota di imposta e ai connessi adempimenti (nel precedente regime il suddetto obbligo era eseguito dall'amministratore del condominio o della comunione mentre l'adempimento dichiarativo gravava sui singoli proprietari)⁸. Allo stato attuale, non essendo più applicabile la normativa in materia di ICI si ritiene che l'obbligo di versamento gravi sui singoli proprietari ciascuno per la propria quota. Non sembra, tuttavia, preclusa la possibilità di delegare la suddetta incombenza all'amministratore soprattutto in virtù del fatto che sullo stesso sembrano oggi gravare anche gli obblighi dichiarativi⁹. In caso di morte del contribuente gli eredi acquisiscono la soggettività passiva dal giorno del decesso: l'accettazione dell'eredità retroagisce, infatti, al giorno di apertura della successione.

In particolare la dottrina ha delineato le seguenti situazioni.

Una prima ipotesi è quella del proprietario esclusivo che alla sua morte lascia superstite la moglie e due figli.

L'eredità si suddivide tra la vedova e i due figli per un terzo ciascuno, ma sulle quote dei due figli il coniuge superstite consegue il diritto di abitazione. Dal diritto reale di abitazione discende l'obbligo per il coniuge di versare l'imposta: per un terzo quale comproprietario e per due terzi appunto quale titolare del diritto di abitazione.

Se la casa di residenza familiare fosse stata di comproprietà di entrambi i coniugi (per la quota del 50% ciascuno), la moglie superstite consegue il diritto di abitazione sulla quota del marito defunto e diviene quindi l'unico soggetto passivo dell'Imu riferita a quella casa, e cioè per la quota del 50% quale piena proprietaria e per la quota del 50% quale titolare del diritto di abitazione (e pertanto a prescindere dalla ripartizione della nuda proprietà della quota del marito tra i suoi eredi). Se la casa di residenza, infine, fosse stata di comproprietà del marito (per la quota di 1/4), della moglie (per la quota di 1/4) e del fratello del marito (per la quota di 2/4), la moglie avrebbe il diritto di abitazione sulla quota del marito e quindi obbligati all'Imu sarebbero: la moglie (per la quota di 1/4 in piena proprietà e per la quota di 1/4 in diritto di abitazione) e del fratello del marito (per la quota di 2/4 in piena proprietà)¹⁰.

Rispetto alla previgente disciplina il legislatore ha trattato in maniera diversa il caso di separazione e divorzio.

In sede di conversione del D.L. 16/2012, con una evidente forzatura, ha posto a carico dell'assegnatario dell'immobile l'obbligo di pagare il tributo.

L'articolo 4, comma 12 quinquies, ha stabilito, infatti, che ai soli fini dell'applicazione dell'Imu l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione.

L'imposta pertanto graverà in ogni caso e per l'intero sui coniugi assegnatari a seguito di sentenza del giudice della separazione anche se non sono, neppure in parte proprietari¹¹.

Per gli alloggi delle cooperative a proprietà indivisa si ricorda che, tenuta al pagamento dell'imposta, è la cooperativa fino all'eventuale stipula del contratto di compravendita, mentre per le cooperative edilizie a proprietà divisa, ciascun socio diviene soggetto passivo con l'assegnazione dell'alloggio, trasferendosi su quest'ultimo l'obbligo di adempiere al pagamento del tributo.

Nel caso di immobili soggetti ad un vincolo di destinazione (derivante

dall'istituzione di un fondo patrimoniale, di un patrimonio destinato, di un trust) ai fini Imu occorre concentrare l'attenzione sul soggetto che, caso per caso, sull'immobile vanta un diritto di proprietà o altro diritto reale: cosicché se il bene vincolato resta nel patrimonio del soggetto che istituisce il vincolo, questi rimane soggetto passivo dell'imposta, tanto quanto, cioè, egli era soggetto passivo anteriormente all'istituzione del vincolo. Nel caso opposto in cui la proprietà del bene oggetto di vincolo si trasferisca ad un soggetto diverso, ad esempio, un trustee o una società fiduciaria, saranno costoro ad assumere la qualità di soggetti passivi dell'Imu¹².

Nel caso un immobile sia oggetto di espropriazione, nelle more della procedura e fino alla data di adozione del relativo decreto, la soggettività passiva resta in capo al soggetto espropriato (il quale sarà tenuto al pagamento della relativa imposta) a nulla rilevando l'eventuale occupazione d'urgenza da parte del soggetto espropriante¹³.

Nel caso in cui il bene venga sottoposto a sequestro, occorre distinguere tra le varie possibili situazioni.

Per l'ipotesi di sequestro civile l'obbligo di pagare l'imposta dovrebbe restare in testa al proprietario o al titolare di altro diritto reale partendo dal presupposto che il custode giudiziario ha un compito di gestione conservativa dei beni del debitore, finalizzata alla successiva vendita¹⁴.

Più complicato è il caso del sequestro penale finalizzato alla confisca: in tale ipotesi si dovrebbe attendere l'esito della misura, posto che se il bene viene confiscato a favore dello Stato l'imposta non si deve pagare sin dal compimento del sequestro; se il bene non viene confiscato ed è restituito al proprietario, questi dovrebbe essere esonerato dal pagamento dell'imposta per tutto il periodo in cui è durata la procedura posto che non ha avuto il possesso del bene e posto che la regola generale è quella secondo la quale l'imposta presuppone che siano presenti nello stesso tempo possesso e diritto reale^{15,16}.

L'imposta municipale propria. Gli immobili oggetto di tassazione.

Il presupposto per il pagamento dell'imposta municipale propria consiste nel possesso di immobili compresa (nel solo periodo "transitorio") l'abitazione principale e le pertinenze della stessa.

Più nel dettaglio la normativa in esame assoggetta ad imposta i fabbricati, le aree fabbricabili ed i terreni agricoli.

Per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano¹⁷, considerandosi parte integrante del fabbricato anche l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato.

Rientrano nella definizione di fabbricato gli immobili di interesse storico artistico, le unità immobiliari, iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricato per le quali ricorrono i requisiti di ruralità, gli immobili inagibili (fatta salva la possibilità di iscriverli nella categoria "F/2" con rendita zero¹⁸, ovvero richiedere alla locale agenzia del territorio un aggiornamento della rendita catastale al fine di tener conto della effettiva vetustà/inagibilità dell'immobile. Se peraltro il fabbricato non può avere un'autonoma rendita catastale non sarà soggetto all'imposta, salva l'applicazione del tributo all'area edificabile sottostante), gli immobili posseduti dalle camere di commercio, industria e artigianato. In relazione alle fattispecie esonerate si deve fare espresso ed esclu-

⁸ Cfr. BALDONI STEFANO, *L'imposta*, op.cit., pag. 11. Contra cfr. CINIERI SAVERIO, *Imu: presupposto*, op.cit., pag. 20;

⁹ Cfr. DEBENEDETTO GIUSEPPE, *Multiproprietà, pagamenti singoli*, in Il sole 24 ore del 20/09/2012;

¹⁰ Gli esempi sono tratti da BUSANI ANGELO, *L'eredità allunga i termini*, in Il sole 24 ore del 03/06/2012 pag. 20;

¹¹ Cfr. BONAZZI MAURIZIO, *Penalizzazioni per gli ex*, in Italiaoggi del 21/05/2012, pag. 4.

¹² Cfr. TROVATO SERGIO, *Il Trust paga l'Ici*, in Italiaoggi del 19/09/2012, pag. 25; cfr. TROVATO SERGIO, *Il trust non dribbla l'Ici e l'Imu*, in Italiaoggi del 21/09/2012, pag. 25; cfr. SACCANI M. CRISTINA, *IMU. Guida operativa alla nuova imposta municipale propria*, Giuffrè Editore, 2012, pag. 63.

¹³ Cfr. BALDONI STEFANO, *L'imposta*, op.cit., pag. 12;

¹⁴ Cfr. BUSANI ANGELO, *Manuale*, op.cit., pag. 132;

¹⁵ Cfr. CINIERI SAVERIO, *Imu: presupposto*, op.cit., pag. 21;

¹⁶ Contra Angelo Busani secondo cui "Nel caso, infine, del sequestro penale [...] pare, anche in questo caso, di doversi concludere che, fino alla pronuncia della confisca [...] il proprietario resti soggetto passivo dell'Imu; la soggettività passiva dell'Imu è invero connessa alla titolarità di un diritto reale, a prescindere dall'esercizio materiale del possesso corrispondente a quel diritto". Cfr. BUSANI ANGELO, *Manuale*, op. cit., pag. 133;

¹⁷ Cosicché, se non ricorrono i presupposti per l'iscrizione in catasto, non si forma il concetto di "fabbricato" rilevante ai fini dell'Imu e, dunque, non si forma il presupposto per l'assolvimento dell'imposta. Si pensi, ad esempio, alle parti comuni dei fabbricati condominiali non suscettibili di accatastamento quali l'androne, le scale, i pianerottoli, i corridoi di cantine e solai, la lavanderia, il locale di deposito cicli, e via dicendo. Si tratta di una pluralità di immobili irrilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta. Cfr. GIORDANO LUIGI, TIRELLI ANGELA, *Dall'ICI all'IMU. Guida operativa all'applicazione dell'imposta municipale propria*, Maggioli Editore, 2012, Santarcangelo di Romagna (RN), pag. 15;

¹⁸ Cfr. DE SANCTIS RICCARDO, *La ruralità dei fabbricati a fini fiscali*, Exeo edizioni, 2011, pag. 29;

sivo riferimento alle disposizioni inserite nei recenti provvedimenti (D. Lgs. 23/2011, D.L. n. 201/2011, D.L. n. 1/2012 e D.L. n. 16/2012), non essendo più possibile applicare in automatico quelle stabilite dal legislatore in tema di ICI (D. Lgs. n. 504/1992)¹⁹.

Sono espressamente esonerati dal pagamento del tributo gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle provincie, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi costituiti tra i predetti soggetti e dalle Asl quando destinati esclusivamente alle attività istituzionali²⁰; alcuni edifici particolari quali le stazioni per servizi di trasporto terrestri, marittimi e aerei (categoria catastale E/1) e quelli a destinazione particolari (categoria catastale E/9); i fabbricati destinati ad usi culturali e quelli destinati all'esercizio esclusivo del culto; i fabbricati di proprietà della Santa Sede; le costruzioni possedute dagli stati eteri e dalle organizzazioni internazionali; i terreni collocati in aree montane e/o di collina; i fabbricati rurali strumentali quando collocati in comuni montani o parzialmente montani; infine gli immobili degli enti (pubblici²¹ e privati) commerciali destinati all'esercizio delle attività istituzionali non commerciali²².

Peraltro, il terzo comma dell'art. 91 bis D.L. n. 1 del 2012, in tale ultima fattispecie stabilisce che, a partire dal 1° gennaio 2013, in presenza di immobile utilizzato in modalità mista (commerciale e istituzionale), l'esenzione (da definire meglio con apposito decreto ministeriale) si rende applicabile solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività non commerciale²³.

Si ricorda, infine, che gli immobili di proprietà comunale, siti sul loro territorio, non sono soggetti al pagamento dell'Imu anche se non destinati a compiti istituzionali. Per questi immobili, infatti, non è più dovuta la quota di imposta riservata allo Stato²⁴.

Per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo (è sufficiente pertanto che la natura "potenzialmente" edificatoria sia prevista nel piano regolatore generale adottato dal Comune).

Il contribuente, per conoscere se la sua area è ritenuta edificabile per il corretto assolvimento dell'imposta, può rivolgersi al comune competente perché venga attestato se l'area medesima possiede o meno natura fabbricabile²⁵.

Peraltro, dal 1° gennaio 2003 "I comuni, quando attribuiscono ad un terreno la natura di area fabbricabile, ne danno comunicazione al proprietario a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantirne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente" (art. 31, comma 20, della legge finanziaria n. 289/2002).

Se il comune non dà comunicazione al proprietario dell'attribuzione a

un suo terreno della natura di area fabbricabile, il tributo è comunque dovuto mentre *non dovrebbe* essere irrogata alcuna sanzione in caso di errato assolvimento dell'imposta²⁶, in virtù del principio generale della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente (Direzione federalismo fiscale, documento protocollo 16506/2010 del 16 luglio 2010; art. 6, comma 2, D. Lgs. 472/1997; art. 10, comma 3, legge 27 luglio 2000, n. 212).

Tale principio è stato nuovamente ribadito dall'agenzia delle entrate con la circolare 3/DF del 18 maggio 2012²⁷.

Si usa in ogni caso il condizionale perché non tutti i comuni condividono l'orientamento appena descritto costringendo spesso il contribuente a ricorrere in giudizio per essere sgravato dalle corrispondenti sanzioni.

Si ricorda inoltre che quando un immobile è oggetto di demolizione o soggetto ad interventi di recupero del patrimonio edilizio la relativa imposta sarà dovuta per tutta la durata dei lavori sulla base del valore venale dell'area edificabile su cui insiste il fabbricato.

In analogia con la previgente disciplina ai fini ICI si ritengono non edificabili:

- le aree pertinenziali dei fabbricati, ossia quelle che risultano comprese (leggi "graffate") nella scheda catastale del fabbricato (incluse quindi nella relativa rendita) e destinate a giardini, posti auto, aree di svago²⁸;

- i lastrici solari, in quanto solo potenzialmente edificabili. In proposito si possono evidenziare due diversi orientamenti: secondo una prima corrente dottrinale²⁹ i lastrici solari dovrebbero essere esclusi dalla nozione di area edificabile in quanto tale ultimo concetto riguarda prettamente l'area utilizzabile a scopo edificatorio costituita dal suolo su cui insiste il fabbricato e non l'eventuale solaio su cui dovrebbe sorgere la nuova costruzione.

Se si dovesse pervenire ad una soluzione diversa "dovremmo ritenere che tutte le costruzioni potenzialmente sopraelevabili dovrebbero scontare l'ICI, oltre che come fabbricati, anche come aree fabbricabili. Inoltre, ipotizzare una tassazione del solaio in base alla rendita catastale, come hanno fatto alcuni comuni, appare in aperto contrasto con le disposizioni di legge che prevedono tale criterio per i soli fabbricati (e per i terreni agricoli); pertanto, poiché l'eventuale fabbricato che sarà realizzato in sopraelevazione non è ancora esistente, la relativa area sarà esonerata da ogni tassazione per mancanza del presupposto impositivo".

Chi ritiene per contro assoggettabili ad imposta i lastrici solari fa leva sul fatto che il termine usato dal legislatore fa riferimento all'"area", e non necessariamente al "suolo"; ciò determinerebbe la possibilità che vengano assoggettati ad ICI anche i cosiddetti "lastrici solari",

¹⁹ Cfr. G. POGGIANI FABRIZIO, *Per gli enti la differenza la fa l'attività commerciale*, in Italiaoggi del 19/05/2012, pag. 30;

²⁰ Perché operi l'esenzione in queste ipotesi non è sufficiente che l'immobile sia destinato a finalità pubbliche ma occorre soprattutto un utilizzo diretto, esclusivo, in ambito istituzionale, così che non può essere riconosciuta l'esenzione agli immobili posseduti dallo Stato ma inutilizzati (in MIRTO PASQUALE, *Manuale per l'applicazione dell'Ici*, 2011, pag. 48), agli alloggi di proprietà comunale destinati ad edilizia residenziale pubblica, concessi in locazione a privati cittadini non abbienti (Cfr. Cassazione, Sez. trib. - Sent. n. 142 del 13 giugno 2003, dep. il 9 gennaio 2004). A maggior ragione non rientrano nel campo di esenzione dell'imposta gli immobili, di proprietà comunale, adibiti a centrale elettrica trattandosi di attività di servizio pubblico (che può essere svolta anche per tramite di soggetti diversi dall'amministrazione comunale) e non di "finalità istituzionale" (Cassazione, Sez. trib. - Sent. n. 8450 del 7 febbraio 2005, dep. il 22 aprile 2005).

²¹ La giurisprudenza ha negato l'esenzione agli immobili utilizzati dai Vigili del Fuoco (cfr. cassazione 16 ottobre 2006 n.22155, in MIRTO PASQUALE, *Manuale*, op.cit, pag. 48), dai Carabinieri (cfr. Cassazione, Sez. trib. - Sent. n. 21382 del 23 giugno 2006, cassazione 16 ottobre 2006 n.22154 in MIRTO PASQUALE, *Manuale*, op.cit, pag. 48), dalla Guardia di Finanza (cfr. Cassazione 16 marzo 2005 n.5747) e agli immobili degli Iacp (cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 119 del 1999 in "il fisco" n. 17/1999, pag. 5984), mentre la prassi amministrativa l'ha negata all'Enea (cfr. Risoluzione n.247 dell'11 novembre 1996). Per una definizione di ente pubblico si veda in particolare la circolare del Ministero delle finanze n. 2 del 26 gennaio 2009.

²² Per un esame della casistica si veda la circolare del Ministero delle finanze n. 2 del 26 gennaio 2009.

²³ Cfr. G. POGGIANI FABRIZIO, *Per gli enti*, op.cit., pag. 30;

²⁴ Cfr. TROVATO SERGIO, *Esentasse gli immobili di proprietà dei comuni*, in Italiaoggi del 26/04/2012, pag. 27. Circolare Agenzia delle entrate N. 3/DF del 18 maggio 2012, pag.35;

²⁵ Cfr. D'ANDREA SILVIO, *Fiscalità locale, IMU e aggiornamento degli atti catastali*, in PRATICA FISCALE e professionale del 19/03/2012 n .12, pag. 46;

²⁶ Cfr. D'ANDREA SILVIO, *Fiscalità*, op.cit., pag. 46;

²⁷ "Bisogna, comunque, tener presente che, in caso di mancata comunicazione dell'intervenuta edificabilità dell'area, si applica l'art. 10, comma 2, della legge n. 212 del 2000, il quale, a tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, prevede che "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione Finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione stessa". Cfr. Circolare Agenzia delle entrate N. 3/DF del 18 maggio 2012, pag.8;

²⁸ Cfr. LOVECCHIO LUIGI, *Per l'IMU pertinenze con destinazione stabile*, in Il sole 24 ore del 20/06/2012. Autorevole dottrina sostiene, peraltro, che il rapporto pertinenziale non possa dipendere esclusivamente da un mero elemento cartografico quel è la "graffatura" in mappa: tale circostanza può valere a certificare il rapporto anzidetto, senza tuttavia escludere che, anche tra due beni non "graffati", possa comunque esistere una relazione di pertinenza. Cfr. BUSANI ANGELO, *Manuale*, op.cit., pag. 169;

²⁹ Cfr. VITO AMORUSO, *Sono impongibili ai fini ICI i lastrici solari?*, <http://www.entilocali.provincia.le.it/novo/node/787>;

cioè le superfici sovrastanti edifici già esistenti che possono essere oggetto di nuovi lavori di sopraelevazione. Secondo questa impostazione tuttavia i lastrici solari sarebbero assoggettabili all'imposta municipale propria soltanto a partire dal momento in cui è attivo il processo di sopraelevazione e fino all'ultimazione dei lavori, ovvero a partire dal rilascio della necessaria concessione edilizia. In ultima analisi, pertanto, secondo questa corrente di pensiero, i lastrici solari saranno oggetto di tassazione quando e solo se esprimono una concreta potenzialità edificatoria;

- le aree destinate a verde pubblico. In questo caso la Corte di Cassazione ha negato l'assoggettamento al tributo poiché si tratta di aree vincolate a uso meramente pubblicistico (verde pubblico, attrezzature pubbliche), che precludono qualunque forma di trasformazione del suolo ai privati riconducibili alla nozione tecnica di edificazione (Cassazione sentenze n. 13917/2007, n. 25672/2008, n. 4657/2010);

- le aree sottoposte ad un vincolo di inedificabilità assoluta in base alla normativa statale o regionale, o alle previsioni di qualsiasi atto di programmazione o di pianificazione del territorio³⁰. L'edificabilità non dovrebbe, invece, essere esclusa in presenza di vincolo temporaneo, anche se questa circostanza potrà essere considerata nella stima dell'eventuale valore venale dell'area stessa.

Si discute³¹ se le aree assoggettate a vincolo per essere successivamente espropriate debbano o meno scontare il tributo. "Con l'ultima pronuncia la Corte di Cassazione (ordinanza 16562 del 28 luglio 2011) ha stabilito che la qualificazione di area fabbricabile non può ritenersi esclusa se esistono particolari limiti che condizionano le possibilità di edificazione del suolo. Anzi, i limiti imposti a un terreno presuppongono la sua vocazione edificatoria. Quindi, anche l'area vincolata destinata a essere espropriata è soggetta al pagamento del tributo"³².

In tutti questi casi, tuttavia, i vincoli incidono "sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, della base imponibile".

Si definisce, infine, agricolo il terreno *adibito* all'esercizio delle attività indicate dall'art. 2135 c.c. (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse)³³.

La suddetta qualificazione prescinde dagli strumenti urbanistici in concreto adottati a livello locale, mentre dipende da un'effettiva destinazione del terreno all'esercizio di un'attività agricola.

Si discute in dottrina se questa destinazione debba essere concreta o semplicemente potenziale.

Sul punto la circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF dispone che "L'art. 13, comma 2, del D.L. n.201 del 2011, prevede che il presupposto impositivo dell'IMU è costituito dal possesso di qualunque immobile, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa. In questa nuova accezione devono, quindi, essere ricondotti anche, ad esempio, i terreni incolti".

La prassi amministrativa sembra pertanto propendere per un utilizzo anche solo potenziale del terreno, analogamente a quanto avviene in sede di attribuzione del reddito agrario catastale.

In questo senso sarebbero "imponibili" i terreni incolti e abbandonati, i terreni utilizzati per attività agricole svolte in forma non imprenditoriali, i terreni destinati a parco, giardino, orti, orticelli, attività ludiche o sportive, le cosiddette zone di rispetto (stradale, cimiteriale, aeroportuale, ecc.), le aree destinate a cava o miniera, ecc.

Tuttavia, come già anticipato, non sono mancate opinioni discordi. Chi sostiene l'imponibilità delle precedenti fattispecie fonda il suo

giudizio sul disposto dell'art.13, comma 2, del D.L. n.201 del 2011, il quale prevede che il presupposto impositivo dell'IMU sia costituito dal possesso di qualunque immobile (compresi pertanto i terreni incolti in quanto iscritti in catasto con attribuzione di un reddito dominicale), a differenza della precedente disciplina (ICI) dove si faceva esclusivo riferimento ai terreni agricoli³⁴.

Chi ritiene al contrario esclusi da imposizione le suddette fattispecie considera "esaustive" le definizioni contenute nell'art. 2, c. 1, lett. c), D. Lgs. n. 504/1992 come richiamato dall'art. 13, c. 2, D.L. 201/2011³⁵.

Non si può peraltro sottacere l'infelice formulazione dell'art.13, comma 5, secondo periodo, D.L. 201/2011 in base al quale "Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, *posseduti e condotti* dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è pari a 110".

Se non sussistono dubbi in merito all'applicazione del moltiplicatore di vantaggio per i terreni agricoli [...] *posseduti e condotti* dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, lascia in verità molto perplessi la corretta definizione del perimetro di tassazione dei terreni "non coltivati".

Non si comprende, infatti, se la norma faccia riferimento ai terreni "incolti" che siano di proprietà dei coltivatori diretti e degli IAP, ovvero se la norma introduca piuttosto una tassazione generalizzata dei terreni a prescindere cioè dal soggetto proprietario o titolare di diritto reale.

Come è stato notato da autorevole dottrina, entrambe le letture presentano notevoli inefficienze³⁶.

Se si accoglie la prima tesi, più in linea con il dato testuale, occorre domandarsi fino a che punto un terreno incolto possa essere considerato posseduto e "condotto" da un coltivatore diretto e da uno IAP, con il rischio fondato che la norma di agevolazione non trovi in concreto un ambito di applicazione.

La seconda lettura per contro si scontra innanzitutto con il tenore letterale di una norma interamente dedicato ai contribuenti che siano coltivatori diretti o IAP. Inoltre, il perimetro applicativo dell'IMU, finirebbe per essere definito da una norma "applicativa" (per la determinazione della base imponibile), anziché da una norma all'uopo dedicata.

Sono esenti dall'imposizione i terreni agricoli (e non edificabili) collocati³⁷ nelle aree montane o di collina, delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge n. 984 del 1977 (tale l'elenco dei comuni è rilevabile all'interno della circolare n. 9/249 del 14 giugno 1993³⁸).

Può accadere che un terreno impiegato in agricoltura sia considerato edificabile sulla base degli strumenti urbanistici adottati dal comune.

In questi casi il terreno non perde la propria vocazione agricola qualora sia *condotto* da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli, iscritti alla relativa previdenza agricola che esplicano la loro attività a titolo principale, sul quale persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla selvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali³⁹.

Peraltro la stessa agevolazione non sembrava poter estendersi alle società agricole proprietarie e conduttrici dell'area diventata edificabile. Ostava in questo caso il disposto dell'art.58, comma 2, del D.L. 446/1997 non abrogato che per l'agevolazione in parola richiedeva l'iscrizione negli elenchi previdenziali "ai fini dell'assicurazione per l'invalidità, vecchiaia e malattia"⁴⁰.

Con la circolare 3/DF del 18/05/2012 è stato tuttavia precisato che

³⁰ Cfr. Ministero delle Finanze, Risoluzione del 17 ottobre 1997, n. 209/E;

³¹ Cfr. TROVATO SERGIO, *Aree edificabili, conta il mercato*, in Italiaoggi del 13/06/2012 pag. 36;

³² Cfr. TROVATO SERGIO, *Guida*, op.cit., pag. 6;

³³ Art. 2, c. 1, lett. c), D. Lgs. n. 504/1992 come richiamato dall'art. 13, c. 2, D.L. 201/2011.

³⁴ Cfr. TROVATO SERGIO, *Sugli orti comunali non si paga l'imposta*, in Italiaoggi del 01/05/2012, pag. 24;

³⁵ "Pertanto, come confermato dalla C.M. 14.6.93 n.9 in riferimento all'ICI, l'IMU non è dovuta per i terreni non utilizzati per l'esercizio di attività agricole e quindi incolti, per gli orticelli e i piccoli appezzamenti di terreno coltivati per diletto dal possessore, né – in generale – per i terreni utilizzati per l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. in forma non imprenditoriale, sempre che detti fondi non siano qualificabili come aree fabbricabili. Rientrano in tali ipotesi anche i terreni utilizzati dalle imprese come deposito di materiali a cielo aperto". Cfr. CORRADIN CARLO, COTTO ALESSANDRO, SPINA STEFANO, ZANETTI ENRICO, *Immobili e IMU*, IPSOA, 2012, Milanofiori Assago (MI), pag. 1624. Cfr. inoltre GIORDANO, TIRELLI, *Dall'ICI*, op.cit., pag. 16.

³⁶ Cfr. BUSANI ANGELO, *Manuale*, op.cit., pag. 193;

³⁷ A prescindere, pertanto, dal soggetto che ne sia proprietario.

³⁸ Sul tema, risoluzione 17/09/2003 n. 5/DPF e Suprema Corte di Cassazione, sentenza 29/10/2010 n. 22125.

³⁹ Cfr. TOSONI GIAN PAOLO, *Per i coltivatori l'imposta si riduce*, in Il sole 24 ore del 19/05/2012, pag. 4;

⁴⁰ Cfr. TOSONI GIAN PAOLO, *Niente Imu in montagna*, in Il sole 24 ore del 10/04/2012, pag. 21; Cfr. TOSONI GIAN PAOLO, *Prelievo differenziato sui terreni degli agricoltori*, Il sole 24 ore del 16/04/2012, pag. 4;

sulla base di un inquadramento logico sistematico non sembra più possibile limitare la nozione di Iap alle sole persone fisiche. Ne consegue che il beneficio è applicabile anche alle società agricole quando siano in possesso della qualifica di Iap e quando un amministratore per le società di capitale o un socio per quelle di persone abbia la medesima qualifica a titolo personale⁴¹.

L'imposta municipale propria. La base imponibile.

L'imposta municipale propria anche nel regime "transitorio o sperimentale" si determina applicando alla base imponibile la relativa aliquota d'imposta.

La base imponibile rappresenta sinteticamente il valore dell'immobile, espresso in termini monetari, su cui il tributo sarà commisurato.

Nel periodo transitorio questo valore è determinato applicando da un lato le disposizioni contenute nei commi 4 e 5 dell'articolo 13 del D.L. 201/2011, e dall'altro i criteri validi per la previgente imposta comunale sugli immobili.

Tale circostanza peraltro costituisce un'ulteriore differenza rispetto all'imposta municipale che opererà a regime. In tale ultima circostanza la base imponibile dovrà essere determinata facendo esclusivamente riferimento alle disposizioni dell'art.5 del D. Lgs. 504/1992⁴².

Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore imponibile è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite catastali, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5% ai sensi dell'art. 3, c. 48, legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;

- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;

- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;

- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;

- 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;

- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

I moltiplicatori devono essere applicati in relazione alla tipologia di immobile e non dipendono dal suo utilizzo o dalla sua destinazione.

L'imposta è commisurata alle rendite catastali vigenti al 1° gennaio di ciascun anno. Ciò tuttavia, nel presupposto che la rendita corrisponda alla situazione effettiva dell'immobile. Qualora invece la rendita non risulti aggiornata per omissione imputabile al contribuente che non ha provveduto a presentare le denunce di variazione catastale, il pagamento dovrà tener conto della rendita realmente riferibile all'unità immobiliare⁴³.

Se un fabbricato nel corso del 2012 è stato oggetto di lavori di ristrutturazione che ne hanno modificato la consistenza, dovrà essere assoggettato ad imposta distinguendo l'imponibile in relazione ai diversi periodi. Se i lavori di ristrutturazione sono iniziati a fine febbraio 2012 e si sono conclusi a fine maggio la base imponibile sarà determinata con la rendita in atti al primo gennaio 2012 per i mesi di gennaio

e febbraio; per i mesi di marzo, aprile e maggio, si assumerà invece il valore dell'area di sedime dei lavori, che è considerata a tutti gli effetti come area edificabile. Al termine dei lavori occorrerà aggiornare i dati catastali attraverso la presentazione di un modello Docfa tramite un tecnico abilitato e ottenere la nuova rendita catastale. A partire dal mese di giugno, dunque l'unità immobiliare dovrà essere assoggettata ad Imu sulla base di questa nuova rendita⁴⁴.

Se la rendita catastale è oggetto di aggiornamento da parte dell'ufficio del Territorio, su iniziativa del Comune (per effetto, ad esempio, di una revisione delle microzone catastali) il nuovo importo dovrà essere notificato all'interessato e avrà efficacia a partire dal primo gennaio dell'anno successivo a quello di notifica⁴⁵.

Se un immobile non risulta censito oppure risulta essere accatastato ma privo di rendita, l'imposta va commisurata alla base imponibile determinata con riferimento alla rendita catastale presunta e l'importo derivante è corrisposto a titolo di acconto e salvo conguaglio⁴⁶, fermo restando che per ogni altra ipotesi non espressamente disciplinata dal legislatore, il valore su cui commisurare l'imposta dovrà essere determinato con riferimento alla rendita di fabbricati simili imponendo un calcolo su un valore presunto in luogo di uno catastale⁴⁷. Per gli immobili classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in Catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati la base imponibile è determinata facendo riferimento all'ammontare dei costi, al lordo delle quote di ammortamento, risultanti dalle scritture contabili all'1.1, applicando, per ciascun anno di formazione di detti costi, i coefficienti (di rivalutazione) stabiliti annualmente con apposito decreto ministeriale.

Considerato che il meccanismo di valorizzazione della base imponibile prevede l'applicazione di coefficienti di attualizzazione da applicare a "ciascun anno" di contabilizzazione dei costi, se la rendita, ad esempio, è attribuita nel corso del 2012, l'Imu per tale anno va calcolata mediante l'attualizzazione dei costi contabilizzati, in quanto la rendita si può usare solo dal 2013⁴⁸.

Di diverso avviso appare la giurisprudenza⁴⁹ per la quale il criterio del valore contabile deve considerarsi definitivo fino a quando il contribuente non presenta la richiesta di attribuzione della rendita catastale. La Cassazione a sezioni unite ha avuto modo, infatti, di ribadire in diverse pronunce (n. 3160/2011, 5933/2010, 21295/2007) che la rendita successivamente attribuita a questi immobili prevale rispetto al criterio del costo contabile con la conseguenza che dal momento della richiesta di accatastamento tutti gli importi eventualmente versati devono considerarsi in acconto e salvo conguaglio.

Si precisa che il fabbricato non deve essere iscritto in catasto e tale si considera non solo il fabbricato non censito ma anche quello accatastato ma privo di rendita (sentenza Corte di Cassazione n. 27065 del 13/11/2008). Il fabbricato deve essere riferito per intero all'impresa, con esclusione dei casi in cui lo stesso risulti intestato *anche solo in parte* ad un privato.

I costi del fabbricato devono essere distintamente contabilizzati con ciò imponendo l'istituzione di una contabilità separata.

Se manca anche uno soltanto dei presupposti richiesti dalla norma la base imponibile andrà determinata in maniera analoga a quanto pre-

⁴¹ Cfr. TOSONI GIANPAOLO, *Imposta agevolata per coltivatori e società agricole*, in *Il sole* 24 ore del 30/05/2012, pag. 24;

⁴² "Per la determinazione della base imponibile dei fabbricati il decreto Monti richiama la normativa ICI. L'articolo 13, comma 3 dispone che essa è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 504/1992. Il metodo di calcolo della base imponibile è dunque uguale a quello già stabilito per l'ICI, ma si differenzia per l'applicazione alla rendita catastale, rivalutata del 5%, di coefficienti di moltiplicazione ben più gravosi, aumentati mediamente del 60%, con conseguente notevole incremento dell'imposizione". Cfr. TROVATO SERGIO, *Essenti i fabbricati non ultimati*, in *Italiaoggi* del 14/06/2012, pag. 27.

⁴³ Cfr. LOVECCHIO LUIGI, *Rendita da aggiornare prima del conteggio*, in *Le Guide del Sole* del 11/06/2012 n. 32, pag. 8;

⁴⁴ Cfr. GUAZZONE FRANCO, LOVECCHIO LUIGI, *Le variazioni catastali cambiano l'Imu*, in *Il sole* 24 ore del 13/06/2012, pag. 22;

⁴⁵ Cfr. GUAZZONE FRANCO, LOVECCHIO LUIGI, *Le variazioni*, op.cit., pag. 22;

⁴⁶ E' stato peraltro osservato che "se il contribuente può utilizzare la rendita «proposta» con «Docfa», lo stesso, [...] non può dirsi per l'ente impositore (il Comune)". Cfr. CINIERI SAVERIO, *Calcolo della base imponibile*, in *I Focus fiscali de Il sole* 24 ore del 04/06/2012, pag. 27;

⁴⁷ "Nulla dispone il decreto Monti in merito agli immobili non accatastati. In verità, salvo le ipotesi di futuro abusivismo, il numero degli immobili censiti dovrebbe essersi notevolmente ridotto per via delle varie manovre di emersione. Le normative sulla sanatoria catastale di cui al D.L. n. 78/2010 (unitamente alla procedura di cui all'art. 1, c.336 della legge finanziaria 2005), hanno comunque disciplinato anche le conseguenze fiscali, per cui anche per l'Imu sperimentale al pari degli altri tributi, erariali e locali, l'imposta va commisurata alla base imponibile determinata con riferimento alla rendita catastale presunta e l'importo derivante è corrisposto a titolo di acconto e salvo conguaglio, fermo restando per le ipotesi al di fuori di ogni disciplina, il criterio residuale suggerito dal diritto vivente della rendita similare". Cfr. CHIARELLO ANTONIO, *Debutta l'Imu sperimentale e affiorano i primi dubbi*, in *Aziendaitalia* n.2/2012, pag. 123;

⁴⁸ Cfr. CINIERI SAVERIO, *Calcolo*, op.cit., pag. 25; risoluzioni 9 aprile 1998, n.27 e 1 marzo 1998, n. 35;

⁴⁹ Cfr. MERIGHI JGOR, ROAT ENRICO, TORBOLI SERENA, TONIOLATTI NICOLA, *La nuova IMU - imposta municipale propria*, edizioni SEAC, Trento, maggio 2012, pag.77;

visto per gli altri fabbricati non iscritti in catasto⁵⁰.

Per le aree fabbricabili la base imponibile è costituita dal “valore venale in comune commercio al primo gennaio dell’anno d’imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all’indice di edificabilità, alla destinazione d’uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche”.

Il valore venale deve essere riferito alla data del primo gennaio di ciascun anno rendendo irrilevanti eventuali variazioni di valore intervenute in corso d’anno⁵¹.

Il valore venale è il frutto di una pluralità di fattori di cui il prezzo di mercato costituisce soltanto una delle componenti generanti.

La base imponibile in particolare dipende:

- dalla zona di ubicazione del terreno (di pregio o meno);
- dall’indice di edificabilità della stessa (dalla diversa capacità edificatoria che ciascun terreno esprime);
- dalla diversa tipologia di edifici ammessi (residenziali, produttivi, commerciali...)
- dagli oneri necessari all’adattamento del terreno alle finalità di costruzione (oneri di livellamento, per realizzare opere di contenimento, dallo stato di avanzamento urbanistico).
- dal valore di mercato per terreni similari.

I Comuni hanno la facoltà di stabilire periodicamente i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili ricadenti nel proprio territorio. Occorre peraltro sottolineare come, attualmente, a differenza della precedente disciplina, se un contribuente versa l’imposta sulla base dei valori venali individuati dall’amministrazione di riferimento, nei suoi confronti saranno comunque possibili azioni finalizzate all’accertamento di maggiori valori⁵².

Si ricorda che se un immobile è oggetto di demolizione o soggetto ad interventi di recupero del patrimonio edilizio la relativa imposta sarà dovuta per tutta la durata dei lavori sulla base del valore venale dell’area edificabile su cui insiste il fabbricato.

In tale circostanza, è necessario dividere l’anno in due diversi periodi, il primo dei quali coincide con quello in cui la costruzione non risulta ultimata e per il quale è necessario versare l’imposta sulla base del valore dell’area fabbricabile sottostante (articolo 5, comma 6, del D. Lgs. 504/92). Il secondo periodo coincide invece con la parte dell’anno in cui lo stabile risulta ultimato e quindi “abitabile o servibile all’uso cui è destinato” (articolo 28 del Rdl 652/39), tenendo presente che “entro 30 giorni dalla data di ultimazione, deve essere dichiarato all’Ufficio provinciale dell’agenzia del Territorio”⁵³.

Lo stesso criterio (determinazione dell’imposta sulla base del valore venale dell’area edificabile su cui insiste il fabbricato) trova applicazione anche laddove l’immobile insista su un’area giuridicamente inedificabile. In tale ipotesi il valore su cui commisurare l’imposta dovrà essere determinato tenendo conto del valore teorico della cubatura dell’edificio oggetto dell’intervento⁵⁴.

La base imponibile per i terreni agricoli è pari al reddito dominicale

rivalutato del 25%, moltiplicato per 110 o per 135.

Il coefficiente di vantaggio (110) si applica ai terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.

In questo caso la norma (articolo 13, comma 5, del D.L. 201/2011) non richiama le società agricole in possesso delle predette qualifiche, ma si dovrebbe giungere alle medesime conclusioni. Infatti, la circolare ministeriale n.3/DF del 18/05/2012 dedica il capitolo 7 alla definizione di coltivatore diretto e imprenditore agricolo professionale qualificando alla stregua dei predetti soggetti anche le società agricole di cui all’articolo 1 del D. Lgs. 99/2004.

Nelle ipotesi precedenti alla base imponibile si applicano, inoltre, le riduzioni previste dall’art.13 comma 8 bis del D.L. 201/2011.

Le agevolazioni fin qui descritte non trovano applicazione nell’ipotesi in cui il terreno sia concesso in affitto, in quanto si perde il requisito richiesto dalla norma secondo cui il terreno deve essere *posseduto e condotto* dal coltivatore diretto o dallo IAP, iscritto nella relativa previdenza agricola.

L’unica eccezione a questa regola è quella in cui le persone fisiche, coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, abbiano costituito una società di persone alla quale hanno concesso in affitto o in comodato il terreno di cui mantengono il possesso ma che, in qualità di soci, continuano a coltivare direttamente.

Autorevole dottrina⁵⁵ ritiene che le medesime agevolazioni non vengano meno se alla compagine sociale partecipano anche soggetti (normalmente familiari), non proprietari dei terreni⁵⁶.

In ogni altro caso trova applicazione il coefficiente moltiplicatore più alto.

Può accadere che un terreno impiegato in agricoltura sia considerato edificabile sulla base degli strumenti urbanistici adottati dal comune. Si ricorda che in questi casi il terreno non perde la propria vocazione agricola qualora sia condotto da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli, iscritti nella relativa previdenza agricola che esplicano la loro attività a titolo principale, sul quale persiste l’utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l’esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all’allevamento di animali. La medesima agevolazione si applica inoltre a tutti i comproprietari nel caso in cui almeno uno fra essi conduca il terreno e sia in possesso dei requisiti poc’anzi menzionati.

In tutti questi casi, pertanto, la base imponibile coinciderà con il prodotto tra la rendita catastale rivalutata e il coefficiente di vantaggio pari a 110.

Il beneficio è peraltro applicabile anche alle società agricole quando sono in possesso della qualifica di IAP e quando un amministratore per le società di capitale o un socio per quelle di persone abbia la medesima qualifica a titolo personale.

E’ confermata infine l’esenzione per i terreni agricoli (e non edificabili) collocati nelle aree montane o di collina, delimitate ai sensi dell’articolo 15 della legge n. 984 del 1977 (tale l’elenco dei comuni è rilevabile all’interno della circolare n. 9/249 del 14 giugno 1993).

⁵⁰ Cfr. BALDONI STEFANO, *L’imposta*, op.cit., pag.18;

⁵¹ Non deve, invece, trattarsi di variazioni che incidano sulla natura stessa di area edificabile.

⁵² “Infine, pare opportuno segnalare che rientra nella potestà regolamentare dell’Ente Comunale, ai sensi dell’articolo 52 del Decreto Legislativo n.446 del 1997, la possibilità di stabilire dei valori di riferimento ai fini del versamento dell’IMU; tali valori, non vincolanti né per il Comune né per il contribuente, possono essere individuati al mero scopo di facilitare il versamento dell’imposta. Una simile disposizione regolamentare, pertanto, avrebbe effetti differenti rispetto a quella introdotta nei regolamenti in materia di ICI, ai sensi della lettera g) dell’articolo 59, comma 1, del Decreto Legislativo n.446 del 1997, non più applicabile per l’IMU, che limitava l’esercizio del potere di accertamento ai fini ICI nel caso in cui il contribuente si fosse attenuto ai valori minimi determinati dalla Giunta. Nulla vieta, peraltro, che la disposizione regolamentare di autolimitazione dei poteri di accertamento possa essere riproposta anche per l’IMU”. Cfr. Ministero delle Finanze, Regolamento per l’applicazione dell’Imposta Municipale Propria, http://www.finanze.gov.it/export/download/Imu/Linee_Guida_IMUxAllegato.pdf, pag.14; cfr., inoltre, BONAZZI MAURIZIO, *Aree edificabili, caos Imu*, in *Italiaoggi* del 04/05/2012, pag. 34;

⁵³ Cfr. GUÀZZONE FRANCO, LOVECCHIO LUIGI, *Le variazioni*, op.cit., pag. 22;

⁵⁴ Cfr. BALDONI STEFANO, *L’imposta*, op.cit., pag.24;

⁵⁵ Cfr. TOSONI GIANPAOLO, *Imposta agevolata*, op.cit., pag. 24;

⁵⁶ “[...] a condizione che i proprietari dei terreni siano soci iscritti all’INPS”. Cfr. TOSONI GIANPAOLO, *Sconto parziale per l’agricoltura*, in *Il sole* 24 ore del 08/03/2012, pag. 2; Cfr. TOSONI, *Imposta agevolata*, op.cit., pag. 24;