

RISOLUZIONE N. 2/DF



*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

Roma, 10 marzo 2020

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE

Prot. n. 6259

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU). Art. 1, commi 741 e 743 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020). Chiarimenti in caso di comproprietà di un'area fabbricabile sulla quale persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale. Quesito.

Con il quesito indicato in oggetto sono stati chiesti chiarimenti circa il regime applicabile, ai fini dell'imposta municipale propria (IMU), nel caso di comproprietà, da parte di più soggetti, alcuni dei quali privi della qualifica di coltivatore diretto (CD) o di imprenditore agricolo professionale (IAP), di un'area edificabile, sulla quale però persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale.

In particolare, alla luce del combinato disposto dei commi 741 e 743 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nel quesito vengono sollevati alcuni dubbi interpretativi stante il tenore letterale del comma 743, dal quale potrebbe derivare che nel caso di specie la finzione giuridica di non edificabilità di cui al comma 741 varrebbe solo per il CD o lo IAP e non anche per il comproprietario che non riveste tale qualifica, per il quale l'IMU dovrebbe determinarsi in base al valore venale del terreno. In sostanza, quindi, il terreno verrebbe a considerarsi area edificabile solo per alcuni soggetti.

Al riguardo, si ritiene che questa impostazione non possa essere condivisa e che la finzione giuridica di cui alla lett. d) del comma 741 – che considera non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai CD o IAP di cui all'art. 1 del D. Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui al comma 3 del medesimo art. 1, sui quali 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 – continua a trovare applicazione, anche alla luce del comma 743, non solo per i soggetti che rivestono la qualifica di CD o di IAP ma anche per tutti gli altri contitolari.

In merito, infatti, è bene osservare che è possibile pervenire a tale conclusione sulla scorta sia di quanto a suo tempo illustrato nella circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 sia dell'indirizzo, ormai ampiamente consolidato, della giurisprudenza di legittimità, (si veda la sentenza n. 15566 del 30 giugno

2010 nonché, tra le tante, le ordinanze n. 16796 del 2017, n. 17337 del 2018 e n. 23591 del 2019), secondo il quale «nell'ipotesi in cui il terreno posseduto da due soggetti ma è condotto da uno solo, che abbia comunque i requisiti sopra individuati, l'agevolazione in discorso si applica a tutti i comproprietari. Tale assunto si ricava dalla giurisprudenza costante della Corte di Cassazione (si veda fra tutte la sentenza n. 15566 del 30 giugno 2010), la quale ha statuito che "ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. **La considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti"».**

E questa impostazione ermeneutica operata dai Giudici di Legittimità può ritenersi ancora attuale anche a seguito della previsione di cui al citato comma 743 nella parte in cui stabilisce che "In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di una autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni".

Occorre, infatti, evidenziare che tale disposizione ha dato solo veste normativa a un principio di portata generale già presente nel regime dell'IMU, in virtù del quale gli elementi soggettivi ed oggettivi non potevano che essere riferiti ai titolari della singola quota di possesso. E proprio in quest'ottica, si sono pronunciati i Giudici di Legittimità quando hanno attribuito "**carattere oggettivo**" alla qualificazione dell'immobile come terreno agricolo e non come area edificabile; ed è di questo elemento di carattere oggettivo di cui occorre tenere conto quando il comma 743 richiede l'applicazione degli "*elementi...oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso*".

Pertanto, l'aver attribuito veste normativa a tali principi attraverso il comma 743 nulla ha innovato rispetto alla disciplina dell'IMU.

A ulteriore fondamento di tale assunto, occorre evidenziare che la Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 17337 del 2018 ha confutato la tesi secondo cui la finzione giuridica non può estendersi a tutti i comproprietari "*non qualificati*" del terreno in quanto la stessa finirebbe per avere "*natura soggettiva*" e non più oggettiva come affermato dalla Corte stessa.

A questo proposito, i Giudici hanno puntualizzato che tale soluzione "*in realtà confonde e sovrappone l'applicazione di due norme che, nonostante talune interferenze, disciplinano situazioni diverse*", vale a dire:

- quella di cui all'art. 2, comma 1, lett. b), del D. Lgs. n. 504 del 1992 (ora comma 741 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019) "*che ha riguardo alla qualificazione dell'area ai fini del criterio del calcolo della base imponibile [...] ed ha carattere oggettivo*";

- quella che “invece introduce agevolazioni, di carattere soggettivo, ai fini del calcolo dell'imposta in concreto applicabile”, previsione attualmente disciplinata dalla lett. a), del comma 758 dell'art. 1 della richiamata legge n. 160 del 2019 che contempla l'esenzione dall'IMU a favore dei comproprietari CD o IAP e dal comma 746 del medesimo art. 1 che trova invece applicazione nei confronti degli altri comproprietari, per i quali il valore dell'immobile, già qualificato come terreno agricolo, è costituito da quello ottenuto moltiplicando l'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25 per cento, per il coefficiente pari a 135.

Nella lettura sistematica delle disposizioni innanzi richiamate si inquadra il dettato del comma 743 che impone di tenere conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni, elementi che non possono che essere quelli appena enunciati.

Del resto, come chiarito sempre dai Giudici di Legittimità nelle pronunce sopra richiamate, è **“Evidente ... la relatività a cui condurrebbe la conclusione criticata, che, in caso di comunione, porterebbe a qualificare un medesimo bene nello stesso tempo come edificabile ovvero come agricolo a seconda della qualità soggettiva dei contribuenti”**. I Giudici aggiungono altresì che nel caso di specie, *“lo svolgimento di attività agricola, che è incompatibile con la possibilità di sfruttamento edificatorio dell'area, si riflette anche a favore degli altri comproprietari, i quali, ai sensi dell'art. 1102 cod. civ., non possono alterare la destinazione del fondo che è finalizzata all'esercizio dell'attività agricola da parte di un coltivatore diretto dimodoché, gli stessi, si trovano in una situazione d'impossibilità di sfruttamento edificatorio dell'area”*.

A questo proposito si deve anzi sottolineare che, ammesso e non concesso di voler accedere alla tesi contraria – secondo la quale il rinvio agli elementi *“oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso”* di cui al comma 743 determinerebbe la qualificazione della quota stessa da parte dei soggetti, che non rivestono la qualifica di CD o di IAP, come area fabbricabile – si arriverebbe comunque, in virtù dell'applicazione dei criteri di cui ai commi 741, lett. d) e 746, ad un'imposizione identica a quella conseguente l'applicazione della rendita catastale, se non addirittura a valori nettamente inferiori o prossimi allo zero, dal momento che, come chiarito dalla Corte di Cassazione, i comproprietari non qualificati *“si trovano in una situazione d'impossibilità di sfruttamento edificatorio dell'area”*. Circostanza quest'ultima che appare viepiù avvalorata dalla stessa definizione generale di area fabbricabile di cui al comma 741, lett. d), laddove si riferisce *“alle possibilità effettive di edificazione”*.

Alla luce di tali argomentazioni si ritiene, quindi, che, anche a seguito della previsione di cui al menzionato comma 743 dell'art. 1, della legge n. 160 del 2019, la *fiction iuris* – che considera come non fabbricabile il terreno alle condizioni prescritte dal comma 741, lett. d) del medesimo art. 1 – opera nei confronti di tutti i comproprietari del fondo, poiché ai fini del calcolo della base imponibile, questa va a qualificare oggettivamente e univocamente il bene immobile che costituisce il presupposto impositivo dell'IMU.

Il Direttore Generale delle Finanze

Fabrizia Lapecorella
[Firmato digitalmente]