

REDDITI FONDIARI

CARATTERISTICHE GENERALI

L'[art. 25](#) del TUIR definisce redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono iscritti o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano.

In linea generale, i redditi fondiari si determinano sulla base delle risultanze catastali e, in relazione alla tipologia di bene posseduto, si distinguono in:

- [reddito dominicale](#), attribuibile al proprietario del terreno o al titolare di un diritto reale di godimento (artt. [27-31](#) del TUIR);
- [reddito agrario](#), attribuibile al soggetto che coltiva il terreno, direttamente o avvalendosi di dipendenti, a prescindere dal fatto che sia il proprietario del terreno, il titolare di un diritto reale di godimento sul terreno medesimo ovvero l'affittuario (artt. [32-35](#) del TUIR);
- [reddito dei fabbricati](#), attribuibile al proprietario o al titolare di un diritto reale di godimento e determinato diversamente a seconda che il fabbricato sia o meno locato a terzi (artt. [36-41](#) del TUIR).

Si considerano prodotti in Italia e costituiscono redditi fondiari, i redditi degli immobili situati nel territorio dello Stato, a prescindere dal fatto che il possessore sia residente o meno nel territorio medesimo, se determinabili catastalmente.

I redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli, costituiscono redditi diversi, ai sensi dell'[art. 67, comma 1, lett. e\)](#), del TUIR.

I redditi derivanti dal possesso di immobili situati all'estero da parte di soggetti residenti costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. f), del TUIR.

Caratteristica comune ai redditi fondiari è quella di essere determinati con un sistema forfetario basato sulle risultanze catastali.

Detti redditi, infatti, ai sensi dell'[art. 26, comma 1](#), del TUIR, concorrono alla formazione del reddito complessivo del possessore a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, indipendentemente dalla loro percezione e in relazione alla durata ed in proporzione al possesso.

I redditi dei beni immobili dei figli minori soggetti all'usufrutto legale dei genitori sono imputati per metà del loro ammontare netto a ciascun genitore. Se vi è un solo genitore o se l'usufrutto legale spetta a un solo genitore, i redditi sono imputati al genitore per l'intero ammontare.

A norma dell'art. 8 comma 1 DLgs 23/2011, l'IMU *“sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati ...”*. ([circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF](#), la locuzione *“beni non locati”* ricomprende sia i fabbricati sia i terreni).

A decorrere dal 1° gennaio 2014, per effetto delle modifiche apportate dall'[art. 1, comma 707, lett. a\), della L. n. 147 del 2013](#), all'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201 del 2011, l'IMU non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

La sostituzione dell'IRPEF comporta, in via generale, che per gli immobili non locati (compresi gli immobili adibiti ad abitazione principale e relative pertinenze, classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, gli immobili concessi in comodato d'uso gratuito e quelli utilizzati a uso promiscuo dal professionista) risulta dovuta la sola IMU, mentre per quelli locati o affittati risultano dovute tanto l'IMU quanto l'IRPEF.

Sono, comunque, soggetti alle imposte sui redditi e alle relative addizionali gli immobili esenti dall'IMU, quali, per esempio, i terreni agricoli ubicati in comuni classificati totalmente montani.

Il reddito degli immobili ad uso abitativo non locati situati nello stesso comune nel quale si trova l'immobile adibito ad abitazione principale, assoggettati all'imposta municipale propria, concorre alla formazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative **addizionali nella misura del 50%**

REDDITO DEI TERRENI

Ai fini delle imposte sui redditi, i redditi dominicali e agrari dei terreni iscritti negli atti del Catasto terreni non rilevano *tout court*, ma sono soggetti, ai sensi dell'[art. 3, comma 50, della L. 23 dicembre 1996, n. 662](#), a una determinata rivalutazione percentuale, pari a:

- **80 per cento per il reddito dominicale;**
- **70 per cento per il reddito agrario.**

L'[art. 1, comma 512, della L. 24 dicembre 2012, n. 228](#), ha stabilito, tra l'altro, che:

- il reddito dominicale e il reddito agrario sono rivalutati, dal periodo d'imposta 2017, **del 30%**;

- i terreni agricoli, compresi quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (IAP) sono rivalutati **del 10%**.

La suddetta rivalutazione si applica sull'importo già rivalutato ai sensi del citato art. 3, comma 50, della L. n. 662 del 1996.

Le rivalutazioni dei redditi dominicali e agrari previste dall'[art. 3, comma 50, della L. n. 662 del 1996](#), **non si applicano** per i periodi di imposta durante i quali i terreni assoggettati alle medesime rivalutazioni sono concessi in affitto per usi agricoli per un periodo non inferiore a cinque anni, con diritto di precedenza alla scadenza, a giovani che non hanno compiuto i 40 anni, aventi la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale, anche in forma societaria purché, in quest'ultimo caso, la maggioranza delle quote o del capitale sociale sia detenuto da giovani in possesso delle suddette qualifiche di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale. Le qualifiche di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale si possono acquisire entro due anni dalla stipula del contratto di affitto ([art. 14, comma 3, della L. 15 dicembre 1998, n. 441](#)).

REDDITO DOMINICALE

Il reddito dominicale dei terreni è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'[art. 32](#) del TUIR. Pertanto, non è soggetto a tassazione il reddito effettivamente conseguito, ma il **reddito "teorico" assegnato a quel determinato fondo sulla base delle tariffe d'estimo stabilite**, secondo le norme della legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno.

Il reddito si considera prodotto in virtù del verificarsi del possesso del terreno, indipendentemente, quindi, dalla coltivazione o meno del fondo ([art. 27, comma 1](#), del TUIR).

Oltre ai terreni produttivi di reddito d'impresa a norma dell'[art. 55, comma 2, lett. c\)](#), del TUIR, non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni:

- che costituiscono **pertinenze** di fabbricati urbani
- dati in **affitto per usi non agricoli** (tassati secondo le norme che disciplinano i redditi diversi ai sensi dell'[art. 67, comma 1, lett. e\)](#), del TUIR e cioè sulla base del canone di affitto (art. 27, comma 2, del TUIR).

REDDITO AGRARIO

Il reddito agrario è quello che deriva dall'esercizio dell'attività agricola sul terreno.

In particolare, l'[art. 32, comma 1](#), del TUIR stabilisce che 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.

Il reddito agrario è imputato al soggetto che svolge le attività agricole di cui all 'art. 32, comma 2, del TUIR sul terreno posseduto a titolo di proprietà, usufrutto, enfiteusi o altro diritto reale di godimento. 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 ([art. 33, comma 1](#), del TUIR).

Sono considerate attività agricole, a norma dell'art. 32, comma 2, del TUIR:

- a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e 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;
- c) le attività di cui al terzo comma dell'[art. 2135 del c.c.](#), 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.

Quindi le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura (c.d. attività agricole in senso stretto) producono sempre reddito agrario, mentre con riferimento alle altre attività (c.d. attività agricole per connessione), per aversi reddito agrario, la legge richiede un particolare collegamento con il terreno, nonché il rispetto di particolari limiti quantitativi correlati ai prodotti ottenibili dal fondo ovvero al rapporto tra superficie adibita alla produzione e superficie del terreno.

In caso di superamento di detti limiti, il reddito relativo all'eccedenza viene acquisito a tassazione non sulla base delle tariffe d'estimo catastali, bensì nel suo effettivo ammontare secondo le regole stabilite per i redditi d'impresa.

Per completezza, si fa presente che, ai sensi dell'[articolo 1, comma 44, della legge 11 dicembre 2016, n. 232](#), per gli anni 2017, 2018 e 2019, i redditi dominicali e agrari non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola.

REDDITO DEI FABBRICATI

Producono redditi fondiari gli immobili siti nel territorio dello Stato, che sono o devono essere iscritti con attribuzione di rendita nel catasto edilizio urbano ([art. 25](#) del TUIR).

Si fa presente che l'[art. 3, commi 48 e 52, della L. n. 662 del 1996](#), ha stabilito che fino alla data di entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo, le rendite catastali vigenti alla predetta data sono rivalutate del **5%**.

L'[art. 36, comma 1](#), del TUIR, definisce il reddito **dei fabbricati come il reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana.**

Producono reddito di fabbricati, gli immobili che:

- **sono utilizzati in modo promiscuo**, cioè sia per usi personali o familiari che per attività professionali, artigianali o d'impresa;
- **pur utilizzati nell'esercizio della propria attività d'impresa, non sono considerati relativi all'impresa medesima in quanto non sono stati indicati nell'inventario** o nel registro dei beni ammortizzabili ovvero sono stati esclusi, in base alla normativa vigente, dal patrimonio dell'impresa;
- **non hanno i requisiti per essere considerati rurali.**

Non si considerano, invece, produttivi di reddito di fabbricati, fra l'altro:

- gli immobili destinati esclusivamente all'esercizio del culto e relative pertinenze, se non costituiscono oggetto di locazione (art. 36, comma 3, del TUIR);
- le unità immobiliari per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per il restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, limitatamente al periodo di validità del provvedimento durante il quale l'unità immobiliare non è comunque utilizzata (art. 36, comma 3, del TUIR);
- le unità immobiliari condominiali (locali per lavanderia, locali per la portineria e alloggio del portiere) alle quali è attribuita o attribuibile un'autonoma rendita catastale, qualora il reddito non superi, per il singolo condomino e per la singola unità, euro 25,82 (art. 36, comma 3-bis, del

TUIR);

- le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, che appartengono al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono o siano, da questi, destinate ad attività strettamente collegate all'esercizio dell'agricoltura ([art. 42](#) del TUIR). Il relativo reddito risulta assorbito e già espresso dal reddito fondiario del terreno (dominicale e agrario). Titolare del reddito dei fabbricati è il proprietario dell'immobile, l'usufruttuario nonché il titolare di altro diritto reale.

In base all'[art. 43, comma 1](#), del TUIR, non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi a imprese commerciali e quelli strumentali per l'esercizio di arti e professioni. Tali immobili concorrono, quindi, alla formazione, rispettivamente, del reddito d'impresa o del reddito di lavoro autonomo.

Il reddito delle unità immobiliari non ancora iscritte in catasto è, invece, determinato, in base al comma 4 del medesimo art. 37, tenendo conto comparativamente del reddito delle unità immobiliari similari già iscritte (c.d. rendita presunta).

Per quanto riguarda i fabbricati di nuova costruzione, l'[art. 40](#) del TUIR prevede che gli stessi producono reddito dalla data in cui sono diventati idonei all'uso cui sono destinati o se sono comunque utilizzati dal possessore.

L'[art. 41](#) del TUIR stabilisce che le unità immobiliari abitative possedute in aggiunta all'abitazione principale del possessore o dei suoi familiari o all'immobile destinato all'esercizio di arti o professioni o di imprese commerciali degli stessi, se utilizzate direttamente come residenza secondaria dal possessore o dai suoi familiari o sono comunque tenute a propria disposizione, il reddito si determina **aumentando di un terzo** la rendita catastale calcolata secondo i criteri ordinari.

Per gli immobili concessi in locazione, l'art. 37, comma *4-bis*, del TUIR prevede un differente regime fiscale di determinazione del reddito.

In particolare, se il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5%, è superiore alla rendita catastale rivalutata, il reddito imponibile è determinato in misura pari al canone di locazione al netto di tale riduzione.

Il riportato criterio generale di determinazione del reddito delle unità immobiliari locate conosce delle eccezioni come ad esempio:

- contratti di locazione “a canone concordato” ([L. n. 431/1998](#)), aventi ad oggetto le abitazioni site in Comuni “ad alta tensione abitativa” (**riduzione 35%**);
- contratti di locazione, aventi ad oggetto fabbricati soggetti a vincolo per motivi di interesse storico- artistico (**riduzione 35%**);
- contratti di locazione per i quali si è optato per il regime della cedolare secca di cui all' [art. 3 del D.Lgs. n. 23 del 2011](#).

FABBRICATI SOGGETTI A VINCOLO MOTIVI INTERESSE STORICO ARTISTICO

Un regime particolare è previsto per la determinazione del reddito fondiario da imputare agli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'[art. 10 del D.Lgs. n. 42 del 2004](#).

Il reddito medio ordinario (imponibile) è rappresentato dalla rendita catastale, rivalutata del 5 per cento, **ridotta del 50%**, anche nell'ipotesi in cui l'immobile di interesse storico artistico sia "tenuto a disposizione".

Nel caso di locazione, invece, il reddito imponibile è costituito dal maggiore importo tra la rendita catastale, rivalutata del 5 per cento e ridotta del 50 per cento, e il canone di locazione ridotto del 35 per cento.

REGIME CEDOLARE SECCA

Si tratta di un sistema di tassazione alternativa rispetto al regime ordinario di tassazione del reddito fondiario ai fini IRPEF, riservato alle persone fisiche, titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate a uso abitativo che non agiscono nell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni.

È possibile accedere a detto regime tramite opzione, dato che si tratta di un sistema di tassazione facoltativo. L'opzione comporta l'applicazione della c.d. "cedolare secca", in luogo dell'IRPEF.

Per il periodo di durata dell'opzione, in relazione al contratto di locazione, non è dovuta l'imposta di registro e l'imposta di bollo.

Le aliquote applicabili sono stabilite:

- nella misura **del 21%**, in generale per i contratti disciplinati a canone libero anche di durata limitata (ad esempio, case per vacanze o per soddisfare esigenze specifiche)
- nella misura **del 10%**, per i contratti di locazione a canone concordato sulla base di appositi accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e degli inquilini

L'opzione deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione ed esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca.

L'omessa ovvero tardiva opzione per il regime della cedolare secca in sede di proroga del contratto non comporta la revoca dell'opzione già esercitata in sede di registrazione del contratto ovvero nelle annualità successive, qualora il contribuente mantenga un comportamento coerente con la volontà di optare per il regime della cedolare secca, effettuando i relativi versamenti e dichiarando i redditi da cedolare secca nel relativo quadro della dichiarazione dei redditi.

Per il periodo di durata dell'opzione, inoltre, è sospesa, per il locatore, la facoltà di chiedere eventuali aggiornamenti del canone di locazione, anche se detta facoltà è prevista nel contratto di locazione. Il locatore è tenuto, pertanto, a comunicare, preventivamente con lettera raccomandata, al conduttore la volontà di avvalersi del regime della cedolare secca e di rinunciare ai predetti aggiornamenti.

L'opzione per l'applicazione della cedolare secca comporta che i canoni sono tassati con il regime dell'imposta sostitutiva e sono esclusi dal reddito complessivo e, conseguentemente, non rilevano ai fini della progressività delle aliquote IRPEF. Tuttavia, l'art. 3, comma 7, del D.Lgs. n. 23 del 2011 prevede che nel caso in cui *“le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della*

*spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, **si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca**. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109".*

La base imponibile della cedolare secca è costituita, per espressa previsione deM'articolo 3, comma 2, del citato D.Lgs. n. 23 del 2011, dal canone di locazione annuo stabilito dalle parti.

La [Legge 145/2018](#) ha introdotto all'art.1 c.59 l'**estensione della cedolare secca**, di cui al [D.Lgs 23/2011](#), **alle unità immobiliari di categoria catastale C/1**, cioè negozi e botteghe destinati ad attività commerciale di vendita o rivendita di prodotti, di superficie **non superiore a 600 mq.** (al netto delle pertinenze) e le **pertinenze** stesse congiuntamente locate di categoria catastale C/2, C/6 E C/7.

È possibile accedere al regime di cui trattasi solo per i **contratti stipulati nel 2019**, con esclusione di quelli stipulati sempre nel 2019 ma che alla data del 15 ottobre 2018 erano già in essere, e non scaduti, tra i medesimi soggetti e per il medesimo immobile.

Si evidenzia come la norma preveda espressamente la **possibilità di optare per il regime agevolato per i contratti stipulati nel 2019**, senza nulla dire se la disposizione riguardi anche i contratti stipulati successivamente a tale annualità.