

RISOLUZIONE N. 8/DF



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE**

Roma, 22 luglio 2013

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE

PROT. N. 14845

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Realizzazione di un impianto fotovoltaico sul lastrico solare. Quesito.

Con il quesito in oggetto è stato chiesto se, nel caso di utilizzazione del lastrico solare per la realizzazione di un impianto fotovoltaico da asservire all'efficientamento energetico di un immobile, tale lastrico, durante la fase di costruzione dell'impianto stesso, possa essere considerato un'area edificabile, ai fini dell'imposta municipale propria (IMU), di cui all'art. 13 del D. L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Al riguardo, occorre ricordare che il comma 3 del citato art. 13 stabilisce che la base imponibile dell'IMU è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 5, commi 1, 3, 5 e 6 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e dell'art. 13, commi 4 e 5 del D. L. n. 201 del 2011.

Si rileva, poi, che secondo l'ordinamento vigente qualsiasi bene immobile deve essere individuato secondo le regole catastali, ossia mediante l'identificativo della mappa per le aree (*rectius* particelle), a cui può essere aggiunto il subalterno per le unità immobiliari ivi ubicate. Ne consegue che ogni valutazione patrimoniale o reddituale relativa a ciascun immobile deve tener conto della delimitazione e della forma di ciascuna particella o unità immobiliare.

Secondo la disciplina sopra richiamata l'immobile può essere qualificato come area edificabile, nell'ipotesi in cui sulla stessa non sia individuabile alcuna unità immobiliare, secondo la disciplina dettata dall'art. 2 del decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28 e conseguentemente la base imponibile è data dal valore della stessa così come rilevabile in comune

commercio, ovvero, in caso contrario, dalla rendita catastale associata a ciascuna unità immobiliare, realizzata sull'area, incrementata del 5%, ai sensi dell'art. 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e poi moltiplicata per i coefficienti stabiliti dall'art. 13, comma 4, del D. L. n. 201 del 2011.

Per l'inquadramento del lastrico solare in una delle fattispecie recate dalle norme sopra richiamate, si deve far riferimento, innanzitutto, alla circolare n. 9/T del 26 novembre 2001 dell'Agenzia del Territorio - ora Agenzia delle Entrate - nella quale si legge che *“come è noto, sono indicate come categorie fittizie (F1 = area urbana, F2 = unità collabenti, F3 = unità in corso di costruzione, F4 = unità in corso di definizione ed F5 = lastrico solare) quelle che, pur non previste nel quadro generale delle categorie (in quanto ad esse non è associabile una rendita catastale), sono state necessariamente introdotte per poter permettere la presentazione in Catasto di unità particolari (lastrici solari, corti urbane, unità in via di costruzione ecc...) con la procedura informatica di aggiornamento Docfa”*.

Al riguardo è opportuno specificare che il lastrico solare è associato, salvo eccezioni, ad un edificio che ospita una o più unità immobiliari e che nell'Allegato tecnico II alla circolare n. 6/T del 30 novembre 2012 della medesima Agenzia del Territorio, in cui vengono fornite istruzioni per la determinazione della rendita catastale, è stato evidenziato, altresì, che ai fini della valutazione del lotto di cui sopra, *“occorre tenere conto delle sole potenzialità edificatorie già espresse attraverso l'attuata edificazione, e non di quelle previste dagli strumenti urbanistici in vigore, atteso che la stima catastale riguarda l'uso attuale del bene (existing use) e non già l'uso fisicamente possibile e legalmente ammissibile, caratterizzato dalla massima produttività (highest and best use)”*.

Sulla base dei chiarimenti appena illustrati, emerge, quindi, che i lastrici solari, sia di edifici privati sia di edifici pubblici, sono parte integrante dell'edificio esistente e, in quanto tali, concorrono alla determinazione complessiva delle rendite catastali delle unità immobiliari facenti parte dell'edificio stesso. Tali rendite costituiscono l'elemento principale per l'individuazione della base imponibile utile ai fini dell'IMU, di cui al richiamato art. 5, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Le conclusioni alle quali si è appena pervenuti che, quindi, escludono la qualificazione del lastrico solare - dichiarato peraltro in catasto su base volontaria -, quale area edificabile durante la fase di costruzione dell'impianto fotovoltaico sono avvalorate anche da quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione nella recente sentenza n. 10735 dell'8 maggio 2013.

In particolare, i Giudici di legittimità hanno chiarito, in materia di ICI - ma le stesse considerazioni valgono pure per l'IMU, in virtù dello specifico rinvio effettuato dal comma 3 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, ai criteri di determinazione della base imponibile ICI - che *“la nozione di fabbricato, di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, rispetto all'area su cui esso*

insiste, è unitaria, nel senso che, una volta che l'area edificabile sia comunque utilizzata, il valore della base imponibile ai fini dell'imposta si trasferisce dall'area stessa all'intera costruzione realizzata. Per l'applicazione dell'imposta sul "fabbricato di nuova costruzione", infatti, la norma individua due soli criteri alternativi: la data di ultimazione dei lavori, ovvero, se antecedente, quella di utilizzazione, senza alcun riferimento alla divisione del fabbricato in piani o porzioni (Cass. n. 22808 del 2006).

Per la determinazione della base imponibile "di un appartamento in costruzione al primo piano dell'edificio, quindi, non trova applicazione il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 6, che disciplina l'utilizzazione edificatoria dell'area (individuando come base imponibile il valore dell'area stessa), [...] di tal che, nella specie, non essendosi realizzato alcuno dei due presupposti, il comune non poteva assoggettare ad ICI l'area su cui si sviluppava la cubatura in relazione alla quale era stata conseguita la concessione edilizia per l'appartamento al primo piano, non essendovi altra "area fabbricabile" che quella su cui insisteva l'appartamento a suo tempo realizzato al piano terreno (Cass. n. 23347 del 2004)".

Si deve concludere che le considerazioni appena svolte valgono anche per tutte le altre categorie fittizie.

Il Direttore Generale delle Finanze
Fabrizia Lapecorella