

## Paesaggio agrario e tributi: un sistema da ripensare (1)

di Brunella Bellè

### 1. Premessa. – 2. Il paesaggio, un bene non percepito. – 3. La politica fiscale sui beni immobili. – 4. - Il paesaggio agrario: la tassazione delle attività agricole. – 5. La politica fiscale alla luce di questo spaccato ed il principio di capacità contributiva.

1. – *Premessa.* Con il presente lavoro, consapevoli dell'importanza che le entrate rivestono nella dinamica dello sviluppo economico, sociale e culturale di un Paese, si intende verificare la coerenza dell'attuale assetto del sistema tributario con i principi costituzionali posti a fondamento della tutela del paesaggio (art. 9, comma II, Cost.), senza dimenticare le necessarie ed ovvie esigenze di prelievo (art. 53 Cost.).

Il paesaggio, infatti, *geografia volontaria che l'uomo plasma (e muta incessantemente) intorno a sé*<sup>2</sup>, nella sua complessa unicità, consente di sperimentare in ragione dello spettro ampio e variegato dei beni e dei tributi che coinvolge, il grado di attendibilità e coerenza del nostro sistema fiscale complessivamente inteso, favorendo per mezzo delle sue

plurime ed articolate declinazioni<sup>3</sup>, ed anche in ragione della contiguità con ulteriori temi, sempre rilevanti (non ultimo, l'ambiente), l'analisi di una molteplicità di questioni di estremo interesse, rivelatrici, talvolta, di anomalie e criticità, che, ancorché peculiari e specifiche, finiscono per essere tristemente rappresentative di dinamiche diffuse e proprie di una politica fiscale non sempre allineata con i valori e gli obiettivi espressi nella nostra Carta Costituzionale.

E' in questi termini, quindi, che accogliendo l'invito di un noto ed illustre Studioso, si intende fare *mente locale*<sup>4</sup>, dal nostro punto di vista, su un tema che rappresenta una straordinaria cartina di tornasole anche, e non solo, delle anomalie fiscali, al fine di giungere ad una considerazione complessiva ed, per quanto possibile, integrata dei problemi.

Ovviamente sostiene l'analisi il profondo convincimento che il principio espresso nell'art. 9 della nostra Costituzione <<La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione>>, non sia un'affermazione sterile e priva di conseguenze, un mero *flatus voci*, come autorevolmente è già stato detto, ma, al contrario, esso sia parte rilevante e significativa di un articolato impianto di valori<sup>5</sup>

1 Il presente lavoro riproduce il testo della relazione tenuta dall'Autrice il 27 agosto 2015 a Milano, Expo, nell'ambito del Convegno di studi dal titolo *Le politiche paesaggistiche tra vincoli e opportunità per l'agricoltura* e in successivi convegni tenutisi in Padova (23 novembre 2015) e Lucca (15 aprile 2016).

2 Settis, *Paesaggio Costituzione Cemento, La battaglia per l'ambiente contro il degrado civile*, Torino, 2010, 66.

3 Cfr per tutti Ferrucci, voce *La tutela del paesaggio e il paesaggio agrario*, in *Manuale di diritto agrario* a cura di Germanò e Basile, pag...

4 Settis, *cit.*, 294 ss.

5 Tra i più significativi: i doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2); la pari dignità sociale e l'uguaglianza tra i cittadini (art. 3); il diritto alla salute (art. 32); la libertà di impresa (art. 41); la funzione sociale della proprietà (art. 42).

. Rafforza, inoltre, nel compiere l'indagine, la consapevolezza che il paesaggio, *specchio fedele della società che lo produce*<sup>6</sup>, possa rendere evidenti le direttrici sulle quali si muovono la nostra politica economica e fiscale ed altresì il profondo e sentito convincimento che questo *grande donativo*<sup>7</sup> rappresenti un valore imprescindibile non solo sul piano culturale ma anche civile ed economico.

Del resto, è stata la stessa Corte Costituzionale, fin dagli anni '70, a consolidare una visione dinamica ed ampia del paesaggio<sup>8</sup>, capace di superare il contenuto minimo di "bellezze naturali". Così che, scopo del legislatore, non deve più intendersi la riduttiva conservazione statica del bene ma la sua tutela nel più ampio quadro possibile di utilizzazione economica, secondo un principio di sviluppo sostenibile<sup>9</sup>.

**2. Il paesaggio, un bene non percepito.** Assunta la nozione di paesaggio espressa dalla Convenzione europea<sup>10</sup> e fatta propria dal codice Urbani (art. 131), e dunque, premesso che per paesaggio si intende *una*

6 Settis, *Il paesaggio come bene comune*, Napoli, 2013, 14.

7 L'espressione è di Andrea Zanzotto, Luoghi e Paesaggi, Bompiani, "Per me il paesaggio è trovarmi prima di tutto di fronte a una grande offerta, a un immenso donativo che corrisponde proprio all'ampiezza dell'orizzonte. È come il respiro stesso della presenza della psiche, che imploderebbe in se stessa se non avesse questo riscontro".

8 Cfr. Predieri, *Significato della norma costituzionale sulla tutela del paesaggio*, in *Urbanistica, Tutela del Paesaggio, Espropriazione*, 3 e ss.

9 Ferrucci, *cit.*, 4.

10 Art. 1, lett. a)

*determinata parte del territorio, così come percepita dalle popolazioni, il cui carattere deriva dall'azione di fattori naturali e/o umani e dalle loro interrelazioni*, mentre il paesaggio agrario coincide con *quella forma che l'uomo nel corso e ai fini delle sue attività produttive agricole, coscientemente e sistematicamente imprime al paesaggio naturale*<sup>11</sup>, appare subito evidente la necessità di portare preliminarmente l'analisi non sui singoli elementi che determinano questo complesso e composito mosaico, dal quale, per il momento, si ritiene di dovere ancora escludere il contiguo e complementare tema dell'ambiente, ma sulle scelte di politica fiscale che possono avere favorito ovvero contribuito a danneggiare questo nostro fondamentale *bene comune*<sup>12</sup>, consapevoli che la tutela di siffatto bene può solo fondarsi su un sistema efficace di regolamentazione di usi del suolo pubblico e privato, rispetto al quale non può dirsi marginale o poco influente l'impatto dei tributi.

E' opinione diffusa e condivisa, che il più grande attacco al paesaggio in genere, e al paesaggio agrario, in specie, sia stato determinato anche e soprattutto da una dissennata e progressiva cementificazione resa possibile da specifiche criticità proprie della pianificazione normativa dell'attività edilizia e della salvaguardia del paesaggio rurale. In particolare, la legge Galasso (legge n. 431/1985), recepita dal più

11 Sereni, *Storia del paesaggio agrario italiano*, Roma-Bari, 2006, 293.

12 Nel senso espresso magistralmente da Settis, (*Il paesaggio, cit.*, 6): <<"Bene comune" vuol dire coltivare una visione lungimirante, vuol dire investire sul futuro, vuol dire preoccuparsi della comunità dei cittadini, vuol dire prestare prioritaria attenzione ai giovani, alla loro formazione e alle loro necessità>>.

recente Codice dei beni culturali e del Paesaggio (d.lgs. n. 42/2004), ha imposto come misura di salvaguardia un vincolo generalizzato su litorali, acque interne, zone di alta montagna e altri ambienti naturalistici “sensibili” che non si è tradotto nell’esclusione o nel contenimento dell’attività edificatoria ma nella necessità di sottoporla all’approvazione degli enti preposti alla tutela e del Ministero per i beni e le attività culturali (Mibac). Siffatto vincolo paesaggistico ha quindi manifestato ben presto una scarsa capacità di arginare la pressione edificatoria come testimoniano, con triste evidenza, la quantità di edifici costruiti entro le aree anzidette negli anni successivi alla promulgazione della legge<sup>13</sup>.

Questa crescita diffusa ed incontrollata<sup>14</sup>, non ha certo

13 Un recente studio Istat (anno 2013, in [www.istat.it](http://www.istat.it)), che ha limitato l’osservazione alle aree costiere, montane e vulcaniche, rivela come, per esempio, sulle fasce costiere, in quindici anni, il numero di edifici per mq sia cresciuto del 23,6% (da 437 a 540), sulle pendici vulcaniche il tasso di crescita sia ancora maggiore (26,6%) e, in genere, la permeabilità del vincolo sia stata massima in alcune regioni del Mezzogiorno (Puglia, Molise, Campania e Sicilia, ma anche Sardegna, dove il numero di edifici sulle aree costiere è salito da 240 a 350 a mq.). In generale, poi, si ritiene che l’espansione dell’urbanizzazione abbia conosciuto negli ultimi decenni un’accelerazione senza precedenti come è testimoniato dal fatto che nel periodo 1995 – 2006 i Comuni italiani hanno rilasciato in media permessi di costruire per 3,1 miliardi di m<sup>3</sup>, il 40 per cento dei quali per edilizia residenziale (22,3 m<sup>3</sup> all’anno per abitante di cui l’80% per la realizzazione di nuovi fabbricati ed il residuo per l’ampliamento di fabbricati esistenti) e il rimanente per le attività produttive. La dinamica delle superfici edificate è caratterizzata da espansioni continue: nel 2001 le aree urbanizzate (cioè località abitate, individuate in occasione dei censimenti) includevano il 6,4 per cento del territorio nazionale, con un incremento del 15 per cento rispetto al 1991. Nello stesso periodo la popolazione è cresciuta soltanto dello 0,4 per cento.

14 Rileva il Centro ricerche economiche sociali di mercato per l’edilizia e il territorio (Cresme, in [www.cresme.it](http://www.cresme.it)) che nel 2008 si sono ultimati 59.000 nuovi edifici residenziali per un totale di circa 320.000 nuove abitazioni.

risparmiato lo spazio rurale caratterizzato dalla zona intermedia tra le aree urbanizzate e quelle naturali; spazio che, in un Paese di antica ed intensa antropizzazione come l’Italia, rappresenta la parte di gran lunga più estesa del territorio nazionale e del paesaggio e ciò ancorché risultasse evidente il valore storico di alcune campagne ed il potenziale economico che i loro paesaggi rappresentano per lo sviluppo locale<sup>15</sup>. Del resto, queste aree hanno visto unirsi alla minaccia determinata da un’urbanizzazione poco governata e sempre più pervasiva, l’ulteriore e diverso fenomeno della rinaturalizzazione delle superfici agricole abbandonate. Ed infatti, la spinta all’industrializzazione delle colture più remunerative e alla dismissione delle pratiche agricole tradizionali, unite alla tendenza all’abbandono delle aree marginali e la competizione fra usi agricoli ed edificabilità dei suoli, soprattutto nelle zone periurbane e lungo le vie di comunicazione, sono ancora largamente percepite come dinamiche di sviluppo economico e modernizzazione a dispetto dei costi che esse generano in termini di degrado ambientale e di dissesto idrogeologico.

Ne è derivata una crisi del paesaggio rurale che gli addetti ai lavori descrivono come un processo di erosione costituito da due distinte fasi: la prima, rappresentata con l’espressione *urban sprawl*<sup>16</sup> discende

15 In queste aree, dove sono ancora attive (ed economicamente sostenibili) le coltivazioni e le pratiche agricole tradizionali, che hanno plasmato l’immagine storica del territorio, conferendogli un’identità specifica, la conservazione del paesaggio tradizionale è un fattore di attrazione per il turismo e conferisce valore aggiunto alle produzioni agroalimentari di qualità.

16 Ritiene Settis (Paesaggio, cit., 7) che sia questa la “nuova desolante forma del paesaggio italiano”.

da forme di urbanizzazione a bassa intensità che si propagano dai margini dei centri abitati consolidati e lungo le vie di comunicazione e normalmente coinvolge aree di agricoltura attiva; la seconda caratterizzata, invece, da fenomeni di abbandono e rinaturalizzazione di aree agricole già coinvolte da un'agricoltura economicamente marginale.

Mentre tutto questo accadeva, che cosa è avvenuto in termini di unità immobiliari e conseguenti entrate tributarie?

Un rapporto annuale del Mef ci dice che l'ammontare totale delle unità immobiliari censite al 31 dicembre 2012 era pari a 62.877.106<sup>17</sup>. La rendita catastale complessivamente attribuita pari circa a 36 miliardi di euro<sup>18</sup> e riferita per il 54,85% ad abitazioni, per il 37,1% a pertinenze residenziali e solo per l'8,1% ad unità non riconducibili al settore residenziale<sup>19</sup>. Lo stock immobiliare complessivo di proprietà delle sole persone fisiche era inoltre pari a circa il 55,4 milioni di unità, mentre quello riferibile alle persone non fisiche ammontava a circa 7,5 milioni. In termini di rendita catastale le unità immobiliari delle persone fisiche, cresciute di circa il 3% nell'anno in esame (2012) rispetto all'anno precedente, ammontavano a circa 22 miliardi di euro di rendita mentre quelle delle persone non fisiche a 14,3 miliardi

17 Si intendono i beni censiti nelle categorie A, B, C, D ed E. In *Lo stock immobiliare in Italia: analisi degli utilizzi*, in [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

18 Circa un miliardo in più rispetto all'anno precedente, a fronte di un incremento di unità immobiliari di circa 1,1 milioni.

19 Cui però è attribuito il 48,6% della rendita complessiva.

Emerge evidente l'analisi di una distruzione, quella del paesaggio, che sembra agita da un legislatore non sappiamo se del tutto inconsapevole (perlomeno se il fenomeno lo si esamina con la lente di chi vuole comprendere quanto su di esso possa avere inciso il nostro sistema fiscale). Aiutato nel compimento di quello che possiamo definire un vero e proprio disastro da conflitti di competenza e devoluzioni sfuggite di mano<sup>20</sup>.

**3. - La politica fiscale sui beni immobili.** Il sistema impositivo immobiliare è composito ed investe tutti i livelli di governo, centrale e locale. Analogamente alla maggior parte dei Paesi europei si compone di imposte sul reddito, sul patrimonio, sugli atti di trasferimento e sui contratti di locazione. Distingue, poi, in ragione dei soggetti coinvolti nell'imposizione e della natura degli immobili<sup>21</sup>.

Tra i numerosi tributi, le imposte

20 Settis, *cit.*, 44.

21 Volendo ridurre ad uno schema essenziale, si possono distinguere le imposte che gravano sugli immobili in sette categorie:

- Irpef ed Ires: il presupposto dell'imposta è determinato dal reddito prodotto dalla proprietà o dal possesso del bene;
- IMU: l'imposta ha natura patrimoniale e presupposto sono ancora la proprietà ed il possesso del bene;
- TASI: imposta sui servizi resi ai proprietari degli immobili;
- IVA, registro, ipotecaria, catastale: imposte sul trasferimento degli immobili a titolo oneroso;
- Successioni e donazioni: imposte sul trasferimento degli immobili a titolo gratuito;
- Cedolare, registro e bollo: imposte sulle locazioni;
- Ivie: imposta sul possesso degli immobili posseduti all'estero.

sul reddito e sul patrimonio sono certamente quelle che influenzano maggiormente il sistema, stante la loro riferibilità ad un'ampia platea di contribuenti ed il loro carattere periodico.

Le prime ci conducono all'analisi dei cosiddetti redditi fondiari.

Si tratta di una categoria reddituale per la quale il legislatore adotta una sorta di equazione considerando che il reddito ordinario sia uguale a quello effettivo di lungo periodo. A siffatto risultato si perviene grazie al sistema del catasto che consiste nell'attribuire a singoli beni immobili (terreni e fabbricati), suddivisi in particelle, un valore per singola particella a prescindere dal valore reale del bene ed avendo presente un reddito medio. Il sistema, giudicato per lungo tempo adeguato, si scontra, in verità, con la difficoltà di recepire in modo pronto ed effettivo i reali ritmi di redditività; in passato sempre accelerati, oggi, al contrario, tendenzialmente decelerati.

In termini molto sintetici, ricordo che la disciplina del reddito fondiario è costruita sulla distinzione tra redditi dei terreni e redditi di fabbricati, ed ancora, avuto riguardo ai primi, tra reddito dominicale e reddito agrario<sup>22</sup>; quest'ultimo imputato a chi esercita l'attività agricola prescindendo dal possesso o dalla proprietà del bene immobile. La terza categoria compresa nei redditi fondiari si

22 Il reddito dominicale è dato dal fattore terra cui si aggiungono gli investimenti di lungo periodo e gli incrementi patrimoniali legati a capitali durevoli e può essere imputato al proprietario ovvero al possessore del terreno. Il reddito agrario remunera, invece, le attività produttive esercitate sul terreno: dalle più antiche (silvicoltura) a quelle più moderne (allevamenti e coltivazioni per mezzo di particolari strutture e tecniche)

riferisce ai fabbricati<sup>23</sup>. Anche in questo caso il sistema delle rendite, nella loro tendenziale fissità, si rivela non sempre adeguato se confrontato con il principio di effettività.

Avuto riguardo alle imposte sul patrimonio<sup>24</sup> e, in specie, sul patrimonio immobiliare<sup>25</sup>, occorre ricordare che esse hanno conosciuto nel nostro Paese vicende alterne e sono state sperimentate in tutte le loro possibili forme<sup>26</sup>.

Il primo tributo patrimoniale sugli immobili ha coinciso con un'imposta straordinaria sulla proprietà immobiliare istituita con r.d.l. 5 ottobre 1936, n. 1743<sup>27</sup>. Essa, inserita in un'operazione complessa e finalizzata alla copertura del pagamento degli interessi dovuti

23 Intesa come costruzione stabile capace di un reddito autonomo

24 Sul tema cfr per tutti: Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006.

25 Intese come tributi che incidono sulla disponibilità di una ricchezza accumulata nel tempo, distinta dall'imposta sul reddito che, al contrario, incide sul flusso di ricchezza generato in un periodo determinato. Sottolinea Marelli (*cit.*, 182) mentre *il tributo sul patrimonio delimita la rilevanza fiscale alla semplice titolarità del diritto, rendendo irrilevante ogni altro risultato dello stesso, ..... a fondamento ..... delle imposte sui redditi rimane l'incremento patrimoniale, di cui la titolarità giuridica costituisce condizione.*

26 Reali, quando colpiscono una singola componente della ricchezza di un soggetto; soggettive, quando incidono sulla ricchezza complessiva di un soggetto, cioè il suo patrimonio mobiliare e immobiliare; ordinarie, quando vengono pagate con cadenza annuale e normalmente anche con un tasso modesto; straordinarie, quando costituiscono un prelievo occasionale deciso in condizioni di emergenza.

27 Straordinarietà che potremmo definire relativa considerata la previsione di una vigenza venticinquennale (cfr. Ingrosso, *Diritto finanziario*, Napoli, 1956, 172).

ai possessori di titoli per un arco temporale di 25 anni<sup>28</sup>, era dovuta sia dalle persone fisiche che da quelle giuridiche che vantassero l'effettivo possesso del bene e, anticipando un sistema che diventerà caratteristica del nostro sistema tributario, prevedeva che la valutazione degli immobili si fondasse su moltiplicatori di coefficienti fissi predeterminati.

Conclusa l'esperienza dell'imposta straordinaria, per molti anni le imposte speciali immobiliari hanno rappresentato esclusivamente l'oggetto di intensi dibattiti<sup>29</sup> fino a quando, a seguito dell'istituzione di un prelievo straordinario (ISI) con gettito devoluto all'Erario, fu introdotta nel nostro ordinamento l'imposta comunale sugli immobili (ICI - d. lgs. n. 504/1992) il cui presupposto consisteva nella titolarità di diritti reali ed il cui valore veniva calcolato capitalizzando le rendite catastali, ovvero in ragione del valore venale<sup>30</sup>.

A partire dal 2012, l'Ici è stata poi sostituita dall'IMU. L'Imposta Municipale propria, introdotta con il D. Lgs. 23/2011 sul Federalismo fiscale, successivamente modificata dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, è anch'essa un'imposta di

28 Si trattava di titoli del debito pubblico, fruttanti l'interesse del 5 per cento, offerti in libera sottoscrizione alla generalità dei contribuenti ma che dovevano obbligatoriamente essere acquistati da chi possedeva immobili, purché il valore degli stessi, al netto delle passività, fosse superiore a lire 10.000.

29 Tra coloro che più hanno contribuito: Steve, *La riforma dei tributi locali*, in *Riv. Dir. Fin.* 1963, I, 495 ss e Gallo, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979, 101 ss.

30 Il gettito, devoluto ai Comuni, conteneva in un'area ristretta l'autonomia finanziaria degli enti locali cui era demandata la scelta dell'aliquota tra un minimo ed un massimo.

natura patrimoniale il cui presupposto consiste nel possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli siti nel territorio dello Stato e a qualsiasi uso destinati. Essa sostituisce sia l'Ici che l'Irpef sulla rendita catastale e la sua applicazione, originariamente annunciata per il 1 gennaio 2014, è stata anticipata al 1 gennaio 2012. Diversamente da quanto previsto nell'abrogata ICI, oggetto del tributo sono anche le abitazioni principali e le loro pertinenze<sup>31</sup>, oltre i fabbricati rurali<sup>32</sup>. Anche in questo caso presupposto d'imposta è il possesso dell'immobile. L'articolo 9 del d. lgs. n. 23/2011 stabilisce, infatti, che, oltre al proprietario dell'immobile, sono obbligati al pagamento il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione. Non è soggetto all'imposta il solo nudo proprietario, mentre obbligati al pagamento sono anche il superficiario, l'enfiteuta, il locatario finanziario e il concessionario di aree demaniali<sup>33</sup>.

31 Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nella quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. Per pertinenze dell'abitazione principale esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di all'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

32 Vengono assoggettati all'IMU i fabbricati rurali il cui reddito era sempre stato ricompreso nella tariffa di reddito dominicale.

33 Il sistema di calcolo dell'IMU, fondata su coefficienti, ricalca quello dell'imposta precedente, ma vengono introdotti nuovi moltiplicatori. La base imponibile dell'imposta è data dal valore degli immobili e sulla base imponibile calcolata si applica l'aliquota ordinaria che è pari allo 0,76%. I comuni possono variare l'aliquota sia in aumento che in diminuzione, fino ad un massimo dello 0,3% (l'aliquota ordinaria potrà variare quindi da Comune a Comune, da 0,46% a 1,06%). I Comuni possono, inoltre, ridurre l'aliquota di base fino allo 0,4 per cento nel caso di: immobili non produttivi

Avuto riguardo al gettito, è destinato ai Comuni il totale di quello

di reddito fondiario, cioè immobili relativi all'esercizio di attività di impresa, arti e professioni; immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società; immobili locati. Per l'abitazione principale e le relative pertinenze l'aliquota è ridotta allo 0,4%. I Comuni possono altresì modificare, in aumento o in diminuzione, la suddetta aliquota sino a 0,2 punti percentuali. Per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9 del D.L. 557/93, l'aliquota è ridotta allo 0,2% ulteriormente riducibile dall'ente locale fino allo 0,1 per cento.

Le abitazioni concesse in comodato gratuito sono considerate seconde case anche se concesse in comodato a parenti e figli e si applica l'aliquota dello 0,76%. La medesima aliquota si applica: alle abitazioni concesse in locazione, sia per i contratti liberi che per i contratti a canone concordato; alle abitazioni sfitte a disposizione, alle abitazioni di anziani e disabili ricoverati (il Comune può assimilarle all'Abitazione principale purché non siano affittate, ed in questo caso l'aliquota è pari allo 0,4%); alle abitazioni di cittadini residenti all'estero iscritti all'anagrafe (anche in questo caso il Comune può assimilarle all'Abitazione principale purché non siano affittate). La base imponibile è ridotta del 50% per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e, di fatto, non utilizzati (limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono queste condizioni) e per i fabbricati di interesse storico o artistico. Anche l'aliquota dei terreni agricoli è pari a 0,76% (Il moltiplicatore per il calcolo della base imponibile è pari a 135 e tale coefficiente può essere ridotto a 110 quando tali terreni siano posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola. Inoltre, i terreni agricoli posseduti e condotti da tali soggetti scontano l'Imu solo sulla parte di valore eccedente 6 mila euro, con le seguenti riduzioni: del 70% da 6 mila euro e fino a 15.500 euro; del 50% da 15.500 euro e fino a 25.500 euro; del 25% da 25.500 euro e fino a 32.000 euro). Sull'immobile adibito ad abitazione principale, i Comuni possono disporre l'aumento dell'importo della detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. È prevista, infine, un'ulteriore detrazione, pari a 50 euro per ogni figlio di età inferiore a 26 anni, purché esso dimori abitualmente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. In ogni caso l'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di euro 400.

derivante dall'applicazione dell'IMU sull'abitazione principale e relative pertinenze e sui fabbricati rurali ad uso strumentale, ed il 50 per cento di quello rimanente. L'altra metà deve essere versata all'Erario. Le attività di accertamento e riscossione dell'imposta erariale sono svolte dal Comune, al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni<sup>34</sup>.

Delimitati in termini volutamente sintetici i confini della fiscalità immobiliare, è ora possibile apprezzare l'evoluzione del gettito ad essa riconducibile.

Nel 2014 il gettito derivante dalle principali imposte sul possesso, sulla locazione e sulla compravendita immobiliare (sia per uso abitativo che produttivo) è stato pari a 42,1 miliardi di euro a fronte di entrate per imposte dirette di circa 88 miliardi di euro per l'Irpef e 10 miliardi di euro per l'Ires. Nello specifico, le imposte di natura "reddituale" sono state pari a 7,22 miliardi, l'IMU pari a 19,3 miliardi, la TASI pari a 4,6 miliardi, le imposte sui trasferimenti complessivamente intese (Iva, registro, bollo, ipotecaria e catastale, successioni e donazioni) pari a 8,93 miliardi, ed infine, le imposte sulle locazioni pari a 2,09 miliardi<sup>35</sup>. Il dato attuale, tuttavia, se

34 A decorrere dal 2015 sono stati esentati i terreni agricoli ma solo se posseduti da agricoltori, ne è derivata la rimessione della questione alla Corte Costituzionale da parte della Regione Sardegna in data 28 maggio 2015 (in [www.gazzettaufficiale.it](http://www.gazzettaufficiale.it)) che sarà oggetto di analisi nei prossimi mesi.

35 Il gettito descritto è un gettito tendenzialmente stabile negli ultimi tre anni: in aumento le imposte di natura reddituale e sui trasferimenti, stabili quelle patrimoniali e in calo le entrate relative alle imposte sulle locazioni.

confrontato con il gettito ICI del 1994 (7,230 miliardi di euro), ed ancora con quello del 2000 (circa 9.500 miliardi di euro), al netto dell'aumento della pressione fiscale, rivela un importante incremento (da circa 7.500 miliardi nel 2004 a circa 24.000 miliardi nel 2014) che trova significativo fondamento nel fatto che, come documentato dal dossier WWF sul consumo del suolo in Italia<sup>36</sup>, "dal 1956 al 2001 la superficie urbanizzata del nostro Paese è aumentata del 500% ..... il consumo di suolo ha viaggiato al ritmo di 244.000 ettari l'anno .... ogni giorno in Italia vengono cementificati 161 ettari di terreno ....". Il dato trova conferma anche negli studi dell'Agenzia del Territorio, che, per parte sua, chiarisce come solo nel 2007 si siano registrate in Italia 732.157 nuove unità immobiliari<sup>37</sup> mentre nel 2008 sarebbero stati ultimati 59.000 nuovi edifici residenziali per un totale di circa 320.000 abitazioni. Ancora, sempre stando ai dati Istat, dal 1995 al 2006 il consumo di suolo sarebbe stato pari ad un'area di poco inferiore alla superficie dell'intera Umbria (750.000 ettari). Luigi Biggieri, in una relazione presentata a Montecitorio il 26 maggio 2009, afferma <<l'espansione dell'urbanizzazione ha conosciuto negli ultimi decenni un'accelerazione senza precedenti ..... nel periodo 1995 – 2006 i Comuni hanno rilasciato in media permessi per costruire per 3,1 miliardi di metri cubi, pari a oltre 261 milioni di metri cubi l'anno, di cui poco più dell'80% per la realizzazione di nuovi fabbricati e il rimanente per l'ampliamento dei fabbricati esistenti ogni anno si costruiscono mediamente 22,3 metri cubi per abitante con punte

36 Bernardini, *Il consumo di suolo in Italia: 1995-2006*, in *Democrazia e diritto*, 2009, 60 ss.

37 Di cui 309.379 residenziali.

fino a 35,2 metri cubi l'anno .. nelle regioni del nord-est >>><sup>38</sup>. Si consideri, infine, che, un ulteriore studio Istat evidenzia come tutto ciò sia avvenuto mentre si interrompeva il tradizionale legame tra crescita demografica ed economica da un lato e crescita urbana dall'altro<sup>39</sup>.

Ne discende la banale considerazione che la cementificazione del territorio del nostro Paese si è tradotta in termini di entrate tributarie (ma anche di oneri di urbanizzazione)<sup>40</sup> in una "manna" per i nostri amministratori; in un gettito certo ed in continua crescita sul quale poter fondare la spesa; gettito, altresì, favorito da metodi di accertamento tutto sommato semplici e non troppo onerosi. Ma al tempo stesso, i dati riportati dimostrano che anche il legislatore tributario, negli ultimi venti anni, si è reso "complice" di un sistema di regole complessivo che ha negato efficacia e sostanza al principio consacrato nell'art. 9 della Costituzione<sup>41</sup> così che, gli obiettivi contenuti nel Codice dei beni culturali e del paesaggio<sup>42</sup> appaiono parole

38 In [www3.istat.it](http://www3.istat.it).

39 Così, ad esempio, tra il 1991 e il 2001 a fronte di un incremento delle superfici urbanizzate pari al 15%, l'incremento demografico degli stessi anni è stato pari solo allo 0,4%.

40 Sulla natura degli oneri di urbanizzazione si veda, per tutti, Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 102 ss.

41 Si può ricordare in tal senso anche la legge n. 383/2001 (c.d. Tremonti *bis*) contenente "norme per incentivare l'emersione dell'economia sommersa che introducesse la detassazione del reddito d'impresa per reinvestimenti in azienda diretti alla costruzione o all'ampliamento di immobili strumentali.

42 Il vasto accordo tra le diverse forze politiche e le misure congiunte tra Stato – Regioni per la pianificazione paesaggistica e in particolare per la "conservazione degli elementi costitutivi e

vuote, non sostenute da una coerente ed efficace politica economica e fiscale.

A queste mie osservazioni si potrebbe facilmente obiettare che le entrate sono indispensabili e che nessun Paese può rinunciare (e, di fatto, rinuncia) alle imposte sulla casa<sup>43</sup>. Dico subito in termini molto asciutti e riservandomi di tornare sull'argomento, che non è certo mia intenzione negare la necessità di sottoporre a tassazione gli immobili; ritengo, tuttavia, che il loro assoggettamento a prelievo, negli ultimi 20 anni, sia avvenuto in un crescendo che si rivela oggi abnorme anche per i danni che ha concorso e concorre a provocare. La sensazione di chi osserva in termini critici il fenomeno, è quella di trovarsi di fronte ad una politica fiscale che in modo miope favorisce un sistema fondato sul prelievo di ciò che è macroscopicamente evidente e facile da perseguire, rimanendo insensibile ad una visione più realistica del fenomeno paesaggio (e paesaggio agrario) ma anche e soprattutto ai fenomeni dell'economia reale sicuramente più significativi sul piano della capacità economica. Fenomeni, rispetto ai quali, la nostra classe politica ha troppo a lungo mantenuto un atteggiamento indolente che solo negli ultimi tempi sembra prospettare embrionali soluzioni, lasciando spazio a timide speranze<sup>44</sup>.

delle morfologie dei beni paesaggistici”, “il minor consumo del territorio”, la riqualificazione delle aree compresse o degradate” ed infine “il ripristino dei valori paesaggistici”.

43 Ricordo che le imposte sul patrimonio immobiliare sono presenti in tutti gli ordinamenti ma il tasso di urbanizzazione non ha conosciuto e non conosce analogo sviluppo.

44 Il riferimento è al noto fenomeno delle triangolazioni delle aziende cosiddette tecnolo-

Del resto c'è chi<sup>45</sup> da tempo denuncia come <<investire sul mattone con il ritmo che stiamo seguendo è dissennato>> e che <<per farlo stiamo trascurando forme ben più produttive di investimento, chiudendoci nei parametri di una cultura arcaica che condanna l'economia del Paese alla marginalità e allo stallo. Che il forsennato consumo di suolo distrugge la sua naturale funzione protettiva, lo impermeabilizza con colate di cemento (*soil sealing*), generando contaminazione diffusa, perdita di biodiversità, riduzione della vegetazione e delle funzionalità ecologiche, crescita delle franosità>>.

A chi sostiene che la distruzione del paesaggio è il prezzo da pagare per mantenere il livello di occupazione da un lato e, potremmo aggiungere noi, il livello dei servizi erogati dagli enti territoriali dall'altro, occorre ribattere non solo ricordando che la manodopera e l'attività delle imprese deve essere indirizzata su *filiere più lungimiranti e investimenti più produttivi*<sup>46</sup>, ma anche che ci sono realtà economiche non solo sottratte abusivamente alla pressione fiscale ma neppure contemplate ovvero sottoposte a tassazione in modo forse non adeguato. Mi piace a questo riguardo ricordare quanto affermato di recente da un illustre Autore<sup>47</sup> il quale sottolinea che il “Re

giche sulle quali l'attuale governo si è dichiarato intenzionato ad intervenire.

45 Settis, *cit.*, 307 ss.

46 Ancora Settis, *ult. cit.*, 308 che esemplifica suggerendo allevamento e agricoltura di qualità, riconversione o adattamento delle strutture abitative in funzione del risparmio energetico, il riuso o l'abbattimento delle architetture dismesse, la messa in sicurezza del territorio.

47 L'espressione è di Alessandro Giovannini ed appare in un documento rinvenuto attraverso internet (una presentazione) che tuttavia non consente di meglio precisare in che occasione è

Fisco” è ormai nudo e che un fisco sempre più forte con i deboli e debole con i forti dovrebbe rivolgere la propria attenzione alla ricchezza che si manifesta, quando essa si manifesta anche con un semplice click!

4. - *Il paesaggio agrario: la tassazione delle attività agricole.* Il tema delle politiche paesaggistiche, come recita il titolo del nostro incontro, “tra vincoli e possibilità”, ci porta ora ad affrontare in termini più specifici la disciplina fiscale delle attività agrarie e la rilevanza che esse assumono sul piano della tassazione sul reddito e di quella patrimoniale.

Avuto riguardo a questo aspetto, e alla prima delle questioni, occorre premettere che ai fini delle imposte dirette non sono le caratteristiche oggettive del terreno a determinare il regime fiscale di riferimento ma la medesima attività può generare un reddito agrario ovvero un reddito di impresa.

La disciplina del reddito agrario, fondata sul catasto, rappresenta certamente in termini di pressione fiscale una soluzione di favore (il richiamo è alla nota differenza tra reddito parametrizzato e reddito determinato analiticamente), ma, in generale, si può affermare che sempre le attività agricole, e quelle in senso lato riconducibili all’esercizio dell’agricoltura, hanno potuto beneficiare negli anni di uno sguardo benevolo da parte del legislatore

stata formulata. Più di recente in termini ampi e argomentati la medesima analisi risulta da volume dell’Autore, *Il re Fisco è nudo. Per un sistema equo*, Franco Angeli, 2016. In ogni caso, per più ampie considerazioni dell’Autore sul tema della capacità contributiva, si rinvia a *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 21 ss.

fiscale.

Si tratta di soluzioni che fondano la loro *ratio* sul profondo e condiviso convincimento che si debbano tutelare gli agricoltori in ragione delle attività svolte (considerate marginali, scarsamente redditizie e al tempo stesso “da conservare”), ma che, in astratto, avrebbero potuto tradursi, se costituzionalmente orientate, in una forma di tutela, ancorché indiretta, del nostro paesaggio, se è vero che esso, in caso contrario, sarebbe stato più facilmente destinato a speculazioni edilizie o ad incuria da parte dei legittimi proprietari.

La speranza, tuttavia, non si è rivelata fondata. Ed infatti, se si guarda il fenomeno descritto alla luce dei risultati che esso ha prodotto, si deve constatare che il sistema tracciato dalla disciplina dell’Irpef<sup>48</sup>, in verità, ha finito per produrre importanti anomalie (e/o iniquità) senza conseguire l’ambizioso obiettivo di tutelare i beni coinvolti nell’imposizione, vale a dire: il paesaggio ed il lavoro agricolo.

La *ratio* del legislatore fiscale, infatti, non ha mai coniugato le esigenze di gettito con il convincimento di potere (ma a mio giudizio, anche dovere) favorire la conservazione dei suddetti beni o una loro trasformazione consapevole. La falsa rappresentazione del reale, protetta da una visione semplicistica e fintamente conservativa, unitamente all’aspirazione della conservazione dei luoghi in una visione anacronistica e improduttiva degli stessi, ma, al tempo stesso, l’irrilevanza fiscale (per i tanti soggetti privati) dei costi sostenuti per la manutenzione di beni dalla cui salute dipende la sicurezza del

48 Rafforzata in tal senso dall’Ici divenuta IMU.

territorio, testimoniano con evidenza l'inadeguatezza delle politiche fiscali.

Attraverso un sistema fiscale posto solo in apparenza a tutela della conservazione di un'attività antica e nobile, in assenza, però, di una visione complessiva, dinamica, capace di attuare in termini concreti e realistici, politiche di conservazione e di crescita, in armonia con l'evoluzione delle tecniche, delle produzioni e dei mercati, si è finito, infatti, con il soddisfare l'interesse di pochi e contribuire a deturpare un fondamentale bene di tutti. La sensazione che si ricava, d'altra parte, dalla comparazione tra il sistema fiscale e l'evoluzione delle attività in senso lato agricole, è che il nostro legislatore si sia mosso guidato da una visione statica, tralattizia e, purtroppo, in molti casi ipocrita.

*5. - La politica fiscale alla luce di questo spaccato ed il principio di capacità contributiva.* Accertata, dunque, quella che potremmo definire la colpevole estraneità o indifferenza del sistema tributario rispetto all'attuazione dei valori e degli obiettivi consacrati nell'art. 9, comma II, della Costituzione, occorre ora domandarsi se il sacrificio descritto può collocarsi nel tentativo perpetrato dal legislatore di realizzare un sistema fiscale che possa dirsi espressione del migliore equilibrio possibile alla luce del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Anche da questo punto di vista è necessario esprimere alcune riserve e lo spaccato che si mostra all'interprete attraverso l'analisi, fin qui condotta, si rivela paradigmatico.

L'impressione e il disagio che

anche il semplice cittadino, e non necessariamente il ricercatore, prova nel valutare il sistema fiscale nel suo complesso, trae, infatti, origine nella banale, ma inevitabile constatazione, che esso non è più in grado di rappresentare la reale capacità economica (e dunque, di conseguenza l'effettiva capacità contributiva) dei contribuenti italiani sia sul piano oggettivo che su quello soggettivo. A fronte di una realtà economica mutata in modo significativo (e forse non sempre facilmente prevedibile), il nostro sistema fiscale è rimasto, infatti, ancorato a schemi che appartengono al passato, i quali finiscono per condizionare la riflessione alla stregua di preconetti. Pensiamo, per esempio, a come è mutata negli anni la capacità economica di chi possiede immobili che hanno valore storico, artistico o culturale<sup>49</sup>, o a chi è stato capace di trasformare in occasioni di vero arricchimento beni che, sulla carta, appartengono ad economie considerate marginali<sup>50</sup>.

Anche sul piano delle esenzioni e delle agevolazioni si deve riscontrare un superamento della realtà economica rispetto a schemi che continuano ad informare le scelte del legislatore e che spesso sono smentiti nei fatti. Così, ai fini IMU, per esempio, mentre è agevolato l'agricoltore in quanto tale, a prescindere da come conserva, conduce o investe nel proprio bene, non gode di nessuna agevolazione o

49 E' facile riscontrare come spesso le condizioni economiche di chi detiene immobili di pregio e di grande valore storico, artistico e culturale non siano più quelle del passato e come, in molti casi, non sia semplice né agevole per i proprietari curarne la conservazione o molto più semplicemente alienarli.

50 Penso a luoghi esclusivi fiscalmente con significativa capacità reddituale inquadri anacronisticamente in regimi agevolati.

riconoscimento il proprietario che si impegna a proprie spese in opere ed interventi fondamentali per il benessere e la salute di tutti<sup>51</sup> e ciò ancorché esse si traducano concretamente in risparmi per l'intera collettività.

Ma questo è solo uno degli aspetti del fenomeno descritto. Ritengo, infatti, che dal punto di vista della capacità contributiva si possano prospettare almeno altri due distinti ordini di problemi.

Da un lato abbiamo visto come in questa materia molta parte della determinazione dei valori (e di conseguenza il *quantum* dell'imposta) discenda direttamente dal sistema del catasto. Ritengo il sistema catastale nel suo complesso, ancorché oggetto di un recente e complessivo intervento legislativo nel senso della attualizzazione dei valori<sup>52</sup>, uno strumento per sua natura incapace di rendere con evidenza la potenzialità

economica intrinseca di un bene la cui natura, uso e destinazione (e dunque il cui valore) sono negli anni così profondamente mutati<sup>53</sup>. Il sistema catastale è, infatti, un sistema che sottintende una certa stabilità; esso è per sua natura scarsamente permeabile alle dinamiche del mercato ed incapace di tradurre in un valore immediato le oscillazioni di un sistema economico estremamente complesso<sup>54</sup>.

L'altro profilo riguarda l'inadeguatezza di un sistema che si ostina a cercare la ricchezza in modo statico rispetto al divenire dei fatti economici e con pervicacia nei confronti dei medesimi soggetti<sup>55</sup>, ma che resta miope rispetto alle trasformazioni sociali e del sistema produttivo che hanno così profondamente modificato la nostra società negli ultimi 20 anni. In tutti questi casi, il principio di capacità contributiva soffre a tal punto che non è più possibile ricondurlo ad equità.

C'è poi un terzo profilo, che non riguarda direttamente la nozione di capacità contributiva ma l'opportunità di considerare questo principio, in generale, come l'unico capace di incidere sulla pianificazione delle entrate. Mi spiego meglio. A me sembra che in un sistema così complesso il principio espresso

51 Per questo aspetto mi piace segnalare il disegno di legge presentato in Senato su iniziativa dei senatori Susta, Di Biagio, Dalla Zuanna, Laniece, Gianluca Rossi con il quale si vogliono introdurre Misure di agevolazione fiscale per interventi di sistemazione a verde di aree scoperte di pertinenza delle unità immobiliari di proprietà privata.

52 Ricordo che in materia di riforma del catasto la delega (legge 11 marzo 2014, n. 23) è **stata attuata solo con riferimento alla** composizione, alle attribuzioni e al funzionamento delle Commissioni censuarie, mediante il d. lgs. n. 198/2014. Con la Circolare n. 3/E del 18 febbraio 2015 (in *Bancadati Fisconline*) l'Agenzia delle entrate ha delineato i tratti significativi delle nuove commissioni censuarie e ha fornito le prime indicazioni operative sugli adempimenti da effettuare per l'insediamento delle medesime, anche al fine di consentire un'omogenea applicazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 198 del 2014. Il d.m. 27 maggio 2015 ha individuato infine i criteri per la designazione da parte dell'Associazione nazionale dei comuni italiani, dei componenti delle sezioni delle commissioni censuarie locali e centrale.

53 Chi avrebbe pensato, per esempio, o ritenuto possibile solo qualche anno fa la diffusione di fenomeni come quello dell'affitto della propria abitazione con strumenti come airbnb?

54 Del resto è sufficiente ricordare che dei due fenomeni che hanno condizionato il mercato immobiliare negli ultimi 20 anni, la casa come occasione privilegiata di investimento e la successiva bolla immobiliare, il catasto non ha tenuto e non poteva tener conto.

55 Il patrimonio immobiliare, appunto, ma anche il lavoro in una visione delle professioni e dei mestieri arcaica e superata.

dalla nostra Costituzione mentre è in grado di informare i meccanismi del prelievo nella misura in cui lo si pone a presidio della salvaguardia di un limite quantitativo (il prelievo non può divenire esproprio) non può essere il solo valore su cui poggiare il sistema dei tributi, il criterio, cioè, sul quale ancorare principalmente la scelta su “che cosa” sottoporre a prelievo. Esso, infatti, può, e a mio parere dovrebbe, trarre fondamento anche da altri valori (salute, cultura, paesaggio, lavoro, istruzione) e al tempo stesso trovare soluzioni capaci di cogliere più puntualmente le trasformazioni e le evoluzioni che incidono sulle espressioni di capacità economica tradizionalmente intese. In una visione più ampia, del resto i valori richiamati, risulterebbero meglio tutelati in quanto presi in esame prioritariamente rispetto al principio di capacità contributiva che, in quest’ottica, finirebbe per farsi carico soprattutto del *quantum* dell’imposizione anziché dell’oggetto. Penso, cioè, che se si fosse guardato negli anni all’esigenza di tutelare la salute, il paesaggio, il lavoro, la cultura, l’istruzione, etc. le politiche fiscali sarebbero state diverse e più articolate rispetto ad un sistema come quello attuale che staticamente e anche un po’ ciecamente si accontenta di insistere sulle medesime occasioni di gettito sottintendendo obiettivi socio economici e tutele oramai superati e non più coerenti con la realtà.

Sono queste le ragioni, per le quali, a mio parere, anche nel settore delle attività agrarie, le scelte del legislatore fiscale non hanno saputo tradursi e non si traducono in una “possibilità” ma, al contrario, nella misura in cui esse non si calano in una visione realistica e costituzionalmente orientata della realtà, finiscono

per divenire un limite se non, addirittura, un impedimento. E ciò, a prescindere dalle defatiganti difficoltà interpretative dei contribuenti ed i continui ripensamenti del legislatore; fenomeni che contribuiscono a generare il convincimento sempre più diffuso che il nostro sistema fiscale sappia solo tradursi in un *handicap* per tutti coloro che con il fisco si devono rapportare.

E’ mio convincimento, dunque, che la politica del prelievo debba divenire parte attiva nel raggiungimento di obiettivi imprescindibili, scolpiti con lungimiranza e puntualità dalla nostra Costituzione, attraverso una fotografia realistica e prospettica dei fenomeni economici; non trascurando, quando dovessero rivelarsi funzionali all’obiettivo, anche agevolazioni ed incentivi, ma incidendo al tempo stesso in modo più pesante e severo su quei comportamenti e quelle pratiche che si pongono in contrasto con gli obiettivi definiti, esattamente come avviene con i tributi ambientali. Occorre, quindi, avere il coraggio di rimeditare le categorie soggettive ed oggettive del prelievo con nuove forme di imposizione e rivisitare quelle esistenti. Solo in questo modo si potrà superare un sistema che si rivela più abile nel generare il proprio male (evasione ed elusione) piuttosto che il proprio bene e che, a ragione, viene percepito dai cittadini onesti che assistono alle inefficienze e al degrado sociale e culturale con un profondo senso di frustrazione e di rabbia, risultando esso schizofrenico e profondamente iniquo.