Oggetto: imposte e tasse - IMU per il settore agricolo – Circolare n. 3/DF del 18/05/2012.

Premessa

Con circolare n. 3 D/F del 18 maggio u.s., il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze ha diramato i chiarimenti relativi alla nuova Imposta municipale propria (IMU) sperimentale, di cui all'art. 13 del D.L. n. 201/2011 conv. in L. n. n. 214/2011.

Con circolare confederale n. 14014 del 30/04/2012, sono state fornite le prime indicazioni in ordine all'applicazione dell'imposta, in seguito alle modifiche apportate alla materia dal D.L. n. 16/2012 conv. in L. n. 44/2012, a cui si rinvia. Con il corposo documento di prassi, il Dipartimento delle Finanze affronta in modo sistematico le diverse questioni applicative che attengono al nuovo tributo, riservando un apposito capitolo (il n. 7, pag. 20 e seguenti), all'IMU per il settore agricolo. Nel sottolineare che molte delle soluzioni interpretative, ivi indicate, hanno visto la fattiva collaborazione degli uffici confederali presso la competente direzione ministeriale, si riepiloga, di seguito, la disciplina IMU prevista per il settore.

Va, altresì, segnalato, che si è in attesa dell'imminente pubblicazione del decreto ministeriale, di cui all'art. 13. co. 14 bis, del D. L. n. 201/2011, riguardante le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità dei fabbricati, su cui pure la circolare n. 3 D/F in esame offre degli spunti interpretativi, di cui si dirà meglio più avanti.

Definizioni di imprenditore agricolo professionale (IAP) e coltivatore diretto

Prima di passare in rassegna le disposizione sull'IMU per i soggetti che operano in agricoltura, la circolare si sofferma, molto opportunamente, sulle figure dello IAP e del coltivatore diretto, destinatarie di altrettante disposizioni dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011.
Più in particolare, dopo aver riepilogato la normativa di riferimento sul coltivatore diretto, vengono fissati degli importanti "*principi*" in ordine alla nozione dello IAP, che dovrebbero essere di guida, si auspica anche per futuri interpreti, ai fini della piena equiparazione tra gli IAP persone fisiche e gli IAP in veste societaria, iscritti nella previdenza agricola. Ed infatti, con un puntuale richiamo all'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, è precisato, attraverso un inquadramento logico-sistematico della materia, che, anche ai fini dell'imposta immobiliare, *"non è più possibile limitare la nozione di IAP alle sole persone fisiche*" e, pertanto, fermo restando il riscontro dei requisiti richiesti per l'ottenimento della qualifica IAP in capo alle stesse persone fisiche o società, rispettivamente, a norma dei commi 1 e 3, dell'art. 1 del predetto decreto legislativo n. 99/2004 (concorso del requisito del tempo-lavoro e del reddito, nonché dell'iscrizione nell'apposita gestione previdenziale, per le persone fisiche; esercizio esclusivo delle attività agricole ex art. 2135 c. c., possesso della qualifica di IAP in capo al socio o all'amministratore a seconda del tipo societario, di persone, di capitali, ecc., ed iscrizione dei medesimi soggetti nell'apposita gestione previdenziale, per le società), si deve ritenere che quando le norme sull'IMU fanno riferimento agli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola deve aversi riguardo alla predetta equiparazione tra i soggetti IAP persone fisiche e società.

Terreni agricoli

Dopo le modifiche apportate all'art. 13, co. 2, del D.L. n. 201/2011, dall'art. 4, co. 5, del D.L. n. 16/2012, il presupposto impositivo dell'IMU è costituito dal possesso di qualunque immobile, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa. La circolare

precisa, che per effetto di tale accezione, devono ritenersi soggetti all'imposta anche i c.d. terreni incolti, nozione da non confondere con i terreni non coltivati che, come vedremo, seguono la disciplina prevista per tutti i terreni agricoli. Per terreni incolti, che nella disciplina ICI, erano ritenuti esenti, vanno ricondotti i piccoli appezzamenti, come gli orticelli, sui quali non vengono esercitate le attività agricole in forma imprenditoriale.

- *Base imponibile*

  Com'è noto, il comma 5 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011 stabilisce che il valore dei terreni, ai fini della determinazione della base imponibile, si ottiene moltiplicando il reddito dominicale, risultante in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, per 135. Il moltiplicatore è, invece, ridotto a 110 quando i terreni, ancorché non coltivati, sono posseduti e condotti da IAP iscritti nella previdenza agricola (v. sopra). Come già evidenziato nella predetta circolare confederale n. 14014, si ritiene che l'inciso *"nonché per quelli non coltivati"* riguardi i casi in cui il terreno, sia pure non coltivato, è, comunque, "*atto*" alla produzione agricola. La circolare n. 3/DF richiama la finalità di rendere applicabile il moltiplicatore di 110 "*anche nel caso in cui il terreno deve essere lasciato a riposo, in applicazione delle tecniche agricole c.d. set-aside".* Sul punto, va osservato che l'obbligo di lasciare a riposo il terreno per il set-aside non è più contemplato nell'ambito della normativa di riferimento se non in alcuni casi marginali e, dunque, la precisazione ministeriale va considerata come un richiamo più generale alle varie ipotesi di non coltivazione.

- *Aree fabbricabili sui cui permane l'utilizzo agro-pastorale*

  Con il richiamo all'art. 2, co. 1 lett. b), del D. Lgs. n. 504/92 (decreto ICI), operato dal comma 2 dell'art. 13, è precisato che non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla selvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. In tal caso, dunque, la base imponibile è costituita dal valore del terreno agricolo, come sopra indicato, e non quella dal valore venale in comune commercio, prevista in via ordinaria.

  Molto opportuna risulta, inoltre, la precisazione della circolare che, facendo proprio l'indirizzo ormai costante della Cassazione, chiarisce che nell'ipotesi in cui il terreno sia posseduto da più soggetti ma è condotto da uno solo, in possesso dei suddetti requisiti, l'agevolazione torna applicabile a tutti i comproprietari, e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali, in ossequio al principio che l'utilizzo dell'area come terreno agricolo ha carattere oggettivo in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo è incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio.

- *Franchigie d'imposta*

  Con il comma 8-bis dell'art. 13 sono reintrodotti gli scaglioni del valore della base imponibile che prevedono l'esclusione e la riduzione dell'imposta (c.d. franchigie), sulla falsariga di quanto precedentemente disposto dall'art. 9 del decreto ICI, sia pure notevolmente ridimensionate.
  La nuova disposizione prevede, a condizione che i terreni siano sempre posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, l'esclusione dall'imposizione del valore dei terreni fino a 6 mila euro e per la parte eccedente le seguenti riduzioni:

  a) del 70% dell'imposta gravante sulla parte imponibile eccedente i 6 mila euro e fino a 15.500 euro;

b) del 50% dell'imposta gravante sulla parte imponibile eccedente i 15.500 euro e fino a 25.500;
c) del 25% dell'imposta gravante sulla parte imponibile eccedente i 25.500 euro e fino a 32.000.

In ordine a tale previsione la circolare chiarisce che:

a) nel caso di possesso e conduzione di più terreni, le riduzioni devono essere calcolate proporzionalmente al valore dei terreni posseduti nei vari comuni e devono essere rapportate al periodo dell'anno in cui sussistono i requisiti richiesti e alla quota di possesso;
b) se il terreno è posseduto e condotto da più soggetti passivi il beneficio spetta proporzionalmente alla quota di proprietà dell'immobile;
c) nel caso in cui i soggetti passivi non siano tutti conduttori del fondo, l'agevolazione si applica proporzionalmente alle quote di proprietà dei soggetti
d) che conducono il terreno, laddove se a coltivare il fondo fosse solo uno dei comproprietari allo stesso spetta per intero l'agevolazione.

E', inoltre, precisato che l'applicazione delle predette franchigie ha effetto anche ai fini del calcolo della quota d'imposta riservata allo Stato (v. infra).

- *Conduzione in forma di società di persone*

  Grande rilievo, va, poi, riservato alla soluzione interpretativa diretta a rendere applicabile le disposizioni previste per lo IAP ed il coltivatore diretto anche alle persone fisiche, iscritte nella previdenza agricola, che abbiano costituito una società di persone alla quale concedono in affitto o in comodato il terreno di cui mantengono il possesso e che continuano a coltivare direttamente in qualità di soci.

  Per effetto dell'art. 9 del D.lgs. n. 228/2001 a tenore del quale *"ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale (oggi IAP) continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche".*

- *Esenzione per i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina*

  L' art. 9, co. 8, del D.Lgs n. 23/2011 stabilisce che si applicano all'IMU le esenzioni previste dall'art. 7, c. 1, lett. b), c), d), e), f), h), ed i) del D. Lgs. n. 504/92 (decreto ICI), tra cui, alla lett. h), quella riguardante i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della L. n. 984/77, come da elenco allegato alla circolare n. 9 del 14 giugno 1993. Sul punto, il documento di prassi in commento, chiarisce che l'elenco dei Comuni, ivi indicato, e i criteri per l'applicazione della esenzione in parola sono diversi da quelli previsti per l'applicazione dell'esenzione per i fabbricati ad uso strumentale di cui si dirà in appresso. Va ricordato, inoltre (v. circolare n. 14014 del 30/04/2012), che, a norma dell'art. 4, co. 5 bis, del D.L. n. 16/2012, con decreto di natura non regolamentare del ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, possono essere individuati i comuni nei quali si applica l'esenzione in esame sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei

comuni italiani predisposto dall'ISTAT, nonché, eventualmente, anche sulla base della redditività dei terreni.

- *Aliquote*

  L'aliquota d'imposta per i terreni agricoli è pari allo 0,76%, corrispondente all'aliquota di base, di cui al comma 6 dell'art. 13. Si ricorda che la misura dell'aliquota di base può essere aumentata o diminuita sino a 0,3 punti percentuali con delibera dei consigli comunali, in attuazione del loro potere regolamentare, a norma dell'art. 52 del D.Lgs n. 446/97. La circolare precisa che il comune nell'esercizio della sua autonomia regolamentare può manovrare le aliquote, nei predetti limiti minimo e massimo, differenziandole sia nell'ambito della stessa fattispecie impositiva, sia all'interno dei gruppi catastali con riferimento alle singole categorie (relativamente ai fabbricati, v. infra), pur, tuttavia, nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza e di non discriminazione.

  Si ricorda, altresì, che la normativa sull'IMU riserva allo Stato, salvo alcune eccezioni, tra cui l'abitazione principale e i fabbricati rurali strumentali, la quota d'imposta pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, la predetta misura dell'aliquota di base dello 0,76%, che è versata contestualmente a quella di competenza comunale.

<u>Fabbricati rurali</u>

Per tutti i fabbricati iscritti in catasto, compresi i fabbricati rurali di cui all'art. 9, commi 3 e 3 bis, del D.L. n. 557/93 conv. in L. n. 133/1994, sia ad uso abitativo che ad uso strumentale all'esercizio delle attività agricole, la disciplina dell'IMU stabilisce che la base imponibile si ottiene moltiplicando il valore delle rendite, risultanti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, per:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie 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 A/10 e D/5;
- 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; il moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 01 gennaio 2013;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

- *Fabbricati rurali ad uso abitativo*

  Per i fabbricati rurali in questione, purché non strumentali, la disciplina è quella prevista in via generale. Per cui, torna applicabile l'aliquota ordinaria nella misura dello 0,76% e le regole stabilite nel caso che la stessa abitazione rurale sia adibita ad abitazione principale. Più in particolare, per tale categoria di immobili e delle relative pertinenze, costituite esclusivamente dalle unita immobiliari classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un unità per ciascuna delle categorie indicate (massimo 3), sempre che si realizzino i presupposti congiunti della residenza anagrafica e della dimora abituale del nucleo familiare, è prevista l'aliquota ridotta dello 0,4%, con possibilità per i comuni di aumentarla o diminuirla sino a 0,2 punti percentuali. E' riconosciuta, inoltre, una detrazione pari a 200 euro per il periodo in cui l'abitazione è utilizzata come abitazione principale, che è maggiorata di 50 euro per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, per gli anni 2012 e 2013, a condizione che lo

stesso dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'unità immobiliare. La maggiorazione non può superare 400 euro e, di conseguenza, l'importo complessivo della detrazione e della maggiorazione non può superare 600 euro. Per quanto riguarda la sussistenza dei requisiti della residenza e della dimora abituale, i criteri per l'individuazione delle pertinenze e le casistiche di applicazione della detrazione e delle maggiorazioni, si rinvia all'apposito capitolo 6 della circolare ministeriale.

- *Fabbricati rurali ad uso strumentale*

  L'art. 13, c. 8, del D. L. n. 201/2011 stabilisce che i fabbricati rurali strumentali, elencati nel comma 3 bis dell'art. 9 del D.L. n. 557/93 conv. in L. n. 133/94, sono assoggettati all'aliquota ridotta dello 0,2%, che i comuni possono ridurre ulteriormente fino allo 0,1%. Si ricorda, che ai sensi del predetto comma 3-bis dell'art. 9 deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del c.c.. Sono, comunque, esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale ubicati nei comuni montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT, a norma dell'art. 9, co. 8, del D.Lgs. n. 23/2011, per la cui consultazione si rinvia all'indirizzo web (www.istat.it/it/archivio/6789). Come già detto, in sede di commento all'esenzione per i terreni agricoli, l'esenzione in esame opera su un piano diverso dalla prima, pertanto, è sufficiente, come ricorda opportunamente la circolare, che il fabbricato strumentale sia ubicato nel territorio del comune ricompreso in detto elenco, indipendentemente dalla circostanza che il comune sia parzialmente montano. Una particolare facoltà è prevista per le province autonome di Trento e Bolzano sulla base delle rispettive norme statutarie secondo cui le stesse province possono, con propria legge, oltre a prevedere che i fabbricati rurali ad uso strumentale siano assoggettati all'IMU, nel rispetto del limite delle aliquote previste dal citato comma 8 dell'art. 13, stabilire l'introduzione di esenzioni, detrazioni o deduzioni, ai sensi dell'art. 80, co. 1-bis, del T.U. delle leggi concernenti lo statuto speciale per il Trentino – Alto Adige.

  Ritornando al tema più generale della soggettività all'imposta dei fabbricati rurali strumentali, la circolare in commento, dopo aver richiamato l'elenco delle fattispecie dei fabbricati strumentali di cui al predetto art. 9, co. 3-bis, prendendo spunto dall' art. 13, co. 14-bis, del D.L. n. 201/2011, che demanda, come sopra indicato, ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le modalità per l'inserimento negli atti catastali della sussistenza del requisito di ruralità, deduce, da tale circostanza, che la classificazione nella categoria catastale D/10 degli immobili strumentali con funzioni produttive connesse alle attività agricole, nel caso in cui le caratteristiche tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una diversa destinazione da quella per la quale furono originariamente costruite, non è esaustiva della tipologia dei fabbricati strumentali per i quali trova applicazione l'aliquota ridotta dello 0,2%, che possono, quindi, rientrare anche in categorie catastali diverse da quella D/10.

  Tale tesi, ribadisce il ministero, è avvalorata ulteriormente dall'abrogazione, a valere dall' 01/01/2012, dell'art. 7, co. 2 bis, del D.L. n. 70/2011, conv. in L. n. 106/2011 che aveva stabilito la necessità dell'accatastamento nella categoria D/10 dei fabbricati rurali strumentali. Pertanto, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza ai fabbricati strumentali elencati nel comma 3-bis del D.L. n. 557/93, come, ad esempio, a quelli con destinazione abitativa, indicati alla lett. f), va riconosciuta l'applicazione del regime di favore ai fini IMU.

Sui rapporti tra la disciplina IMU per i fabbricati rurali strumentali e quella in materia di accatastamento, di cui all'abrogato art. 7, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater del D.L. n. 70/2011, saranno fornite tempestive informazioni in seguito all'emanazione dell'apposito decreto ministeriale, come indicato in premessa.

Resta fermo quanto previsto dal comma 14-bis dell'art. 13 che fa salvi gli effetti delle domande di variazione presentate ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili, in particolare per quanto riguarda l'ICI per gli anni pregressi, che possono essere presentate anche dopo la scadenza dei termini originariamente fissati, purché entro il 30 giugno 2012. Sul punto, si rinvia alle circolari confederali sull'argomento.

Per completezza si ricorda quanto disposto relativamente ai fabbricati iscritti al catasto terreni (sia ad uso abitativo che strumentale), che devono essere accatastati a quello urbano entro il predetto 30 novembre 2012, a norma del comma 14-ter dello stesso art. 13

Imu ed imposte sui redditi

Com'è noto, l'IMU, a norma dell'art. 8, co. 1, del D. Lgs n. 23/2011, sostituisce l'ICI e, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari riguardanti i beni non locati. Preliminarmente, è chiarito che alla locuzione "beni non locati" va attribuito carattere generale, per cui, si deve intendere, in generale, "gli immobili non locati e non affittati", sia fabbricati che terreni. Pertanto, è confermato che non risulta più dovuta l'IRPEF sul reddito dominicale dei terreni non affittati, compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito, mentre per quelli affittati risultano dovute sia l'IMU che l'IRPEF. Sugli stessi terreni non affittati sono, comunque, dovute le imposte sui redditi sul reddito agrario, ai sensi dell'art. 9, co. 9, del predetto D. Lgs. n. 23/2011.

Sempre in base a quest'ultima norma, sono, comunque, assoggettati alle imposte sui redditi, ove dovute, gli immobili esenti dall'IMU (es. terreni in zone montane e collinari). Il riferimento, all'inciso "*ove dovute*", comporta che, come nel caso dell'esenzione per i fabbricati rurali strumentali ubicati nei comuni montani o parzialmente montani (v. sopra), essendo non dovute le imposte sui redditi, a norma dell'art. 42 del TUIR, resta ferma l'esclusione dall'IRPEF.

Dichiarazioni e versamenti

I soggetti passivi sono tenuti a presentare apposita dichiarazione entro 90 giorni dalla data in cui ha avuto inizio il possesso degli immobili o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, mediante apposito modello approvato con apposito decreto ministeriale, che disciplinerà in modo puntuale i casi in cui la stessa dichiarazione deve essere presentata. Sono fatte salve, inoltre, le dichiarazioni presentate ai fini ICI in quanto compatibili.

Per gli immobili il cui obbligo dichiarativo è sorto al 01/01/2012, come nel caso dei fabbricati rurali, la dichiarazione va presentata entro il 01/10/2012 (cadendo il 30 settembre di domenica). Per i fabbricati rurali iscritti al catasto terreni, la dichiarazione andrà presentata entro 90 giorni dalla data del 30 novembre 2012, termine previsto per l'accatastamento al catasto urbano.

In ordine alle modalità ed alle scadenze per l'effettuazione dei versamenti si rinvia alla lettura della stessa circolare n. 3/DF ed agli esempi esplicativi riportati ai paragrafi 10.4 e 10.5, ricordando che per i fabbricati rurali strumentali è prevista la riduzione, per l'anno

2012, della misura della prima rata di acconto, dal 50 al 30 per cento, calcolata con l'aliquota base dello 0,2%, che va versata entro il 18 giugno prossimo.

Inoltre, sempre per l'anno 2012, il versamento dell'intera imposta (in un'unica soluzione) è procrastinato al 17 dicembre p. v., relativamente ai fabbricati iscritti al catasto terreni, che devono essere accatastati a quello urbano entro il predetto termine del 30 novembre 2012, a norma del comma 14-ter dello stesso art. 13.

Infine, si ricorda che con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (DPCM), da emanare entro il 10 dicembre 2012, si provvederà, sulla base dell'andamento del gettito alla modifica dell'aliquota da applicare ai fabbricati rurali strumentali e ai terreni in modo da garantire che il gettito complessivo non superi per l'anno 2012 le stime previste dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.