

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 26/2015
Del 8° ottobre 2015

IMU – TERRENI AGRICOLI: VERSAMENTO DELL'ACCONTO

In questa Circolare

1. Terreni esenti
2. Terreni ubicati in Comuni parzialmente montani (codice «P»)
3. Terreni concessi in comodato o in affitto a CD e lap
4. Determinazione dell'Imu per i terreni imponibili
5. Riduzioni d'imposta per i terreni dei CD e lap
6. Termini e modalità di versamento per l'anno 2015

Scade il **prossimo 30 ottobre** il termine per pagare l'**acconto Imu 2015** dei **terreni agricoli**, come previsto dalla L. 125/2015. Il rinvio è dovuto alle difficoltà applicative causate dalle modifiche intervenute tra la fine del 2014 e gli inizi del 2015, da ultimo con il D.L. 4/2015, conv. L. 34/2015.

Prima di effettuare il calcolo dell'imposta occorre individuare tutte le **fattispecie esenti**, risultanti in particolare dalla nuova mappatura dei Comuni introdotta dal D.L. 4/2015, che fa riferimento ad un apposito elenco Istat. Si tratta però di una classificazione sulla quale pendono alcuni ricorsi al Tar Lazio che saranno esaminati il 4 novembre prossimo, quindi la situazione potrebbe ulteriormente cambiare: per questo motivo il Governo ha annunciato l'**eliminazione dal 2016** dell'Imu agricola.

Prepariamoci pertanto ad effettuare l'acconto entro il 30 ottobre 2015, individuando i terreni soggetti all'imposta escludendo prima quelli esenti. Per il saldo di dicembre è opportuno invece attendere, perché ci potrebbero essere ulteriori sviluppi giurisprudenziali e/o normativi.

Terreni esenti

Il D.L. 4/2015, conv. in L. 34/2015 introduce, a decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'Imu:

- per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, ubicati nei Comuni classificati come **totalmente montani**, indicati nell'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istat;
- per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti (**CD**) e dagli imprenditori agricoli professionali (**Iap**) di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei Comuni classificati come **parzialmente montani**, indicati nell'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istat;
- per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, ubicati nei Comuni delle **isole minori** di cui all'allegato A della L. 28.12.2001, n. 448.

Occorre poi aggiungere una particolare fattispecie di esonero, introdotta nel 2014 e confermata per gli anni successivi, costituita dai **terreni ad «immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile ed inusucapibile»**, a prescindere dalla loro ubicazione. In sostanza tali terreni sono esenti dall'Imu anche se ubicati nei territori dei Comuni «non montani» o «parzialmente montani».

Elenco dei Comuni e classificazione Istat

L'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istat è reperibile al link <http://www.istat.it/it/archivio/6789> ed è denominato «*Elenco dei comuni italiani al 1° gennaio 2015*». Per conoscere la classificazione di un Comune è necessario consultare la «colonna S», ove:

- NM = Non montano;
- T = Totalmente montano;
- P = Parzialmente montano.

In particolare, degli 8.048 Comuni italiani sono considerati «non montani» (codice «NM») 3.880 Comuni, «parzialmente montani» (codice «P») 652 Comuni e «totalmente montani» (codice «T») 3.516 Comuni.

In base ai criteri stabiliti dal D.L. 4/2015 conv. L. 34/2015, pertanto, i terreni agricoli ubicati nei Comuni:

- non montani («NM») sono **assoggettati all'Imu**, indipendentemente dal soggetto che li possiede e conduce;
- parzialmente montani («P») sono **esenti dall'Imu** soltanto **se** posseduti e condotti da coltivatori diretti (**CD**) e imprenditori agricoli professionali (**Iap**), iscritti nella previdenza agricola;
- totalmente montani («T») sono **sempre esenti dall'imposta**, a prescindere dal soggetto che li possiede e conduce.

Terreni ubicati in Comuni parzialmente montani (codice «P»)

In ordine ai terreni agricoli (compresi quelli non coltivati) ubicati nei Comuni classificati come parzialmente montani («P»), sono **espressamente esentati** dal pagamento dell'Imu quelli:

- posseduti e condotti dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (Iap) di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola;
- posseduti dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (Iap) di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, che sono concessi in comodato o in affitto ad altri coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

Terreni concessi in comodato o in affitto a CD e Iap

Con l'adozione del D.L. 4/2015 è sorto il dubbio sull'applicabilità dell'esonero anche in caso di terreni agricoli (nei Comuni «P») concessi in affitto o in comodato ai predetti CD e Iap, a prescindere dalla qualifica soggettiva del possessore.

In particolare, non era chiaro se l'esenzione valesse anche nel caso in cui il possessore fosse un **soggetto diverso** da CD o Iap. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la R.M. 3.2.2015, n. 2/DF, aveva fornito un'interpretazione restrittiva della disposizione contenuta nel co. 2, art. 1, D.L. 4/2015 precedentemente alla sua conversione in legge. Nello specifico, il Dipartimento delle Finanze ha ritenuto che «in base al combinato disposto di cui alla lett. b), co. 2, art. 1», per poter beneficiare dell'esenzione dall'Imu il soggetto che concede i terreni in affitto o in comodato a coltivatori diretti (CD) o imprenditori agricoli professionali (Iap), iscritti alla previdenza agricola, debba essere anch'esso un **coltivatore diretto** o un **imprenditore agricolo professionale**, iscritto alla previdenza agricola.

Con le modifiche apportate in sede di conversione (L. 34/2015), tuttavia, la norma contenuta nel suddetto co. 2 è stata riformulata in conformità all'interpretazione della R.M. 2/2015/DF sopra descritta, fugando così i dubbi sorti inizialmente sul D.L. 4/2015.

Terreni agricoli in comproprietà

Nell'ipotesi in cui il terreno sia in comproprietà di più persone, fra cui solo alcune in possesso delle qualifiche professionali e altre no, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la suddetta R.M. 2/2015, ha precisato che l'Imu è dovuta solo dai **comproprietari sprovvisti della qualifica**, in base alla loro percentuale di possesso.

Terreni agricoli nelle isole minori

Ai sensi dell'art. 1, co. 1, lett a-bis), D.L. 4/2015, inserita dalla L. 34/2015, dal 2015 sono **esenti da Imu** i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, che sono ubicati nei Comuni delle Isole minori di cui all'Allegato A della L. 28.12.2001, n. 448.

Si tratta delle:

- Isole Tremiti: San Nicola, San Domino, Capraia, Pianosa;
- Pantelleria;
- Isole Pelagie: Lampedusa, Lampione, Linosa;
- Isole Egadi: Favignana, Levanzo, Marettimo, Formica, Ustica;
- Isole Eolie: Lipari, Vulcano, Alicudi, Filicudi, Stromboli, Panarea, Salina;
- Isole Sulcitane: Sant'Antioco, San Pietro;
- Isole del Nord Sardegna: La Maddalena, Caprera, Santo Stefano, Spargi, Santa Maria, Budelli, Razzoli, Mortorio, Tavolara, Molara, Asinara;
- Isole Partenopee: Capri, Ischia, Procida, Nisida, Vivara;
- Isole Ponziane: Ponza, Palmarola, Zannone, Ventotene, Santo Stefano;
- Isole Toscane: Elba, Pianosa, Montecristo, Isola del Giglio, Giannutri, Formiche di Grosseto, Capraia, Gorgona, Secche della Meloria;
- Isole del Mare Ligure: Palmaria, Tino, Tinetto.

Detrazione di 200 euro per i CD e Iap - Allegato OA

Il co. 1-bis, art. 1, D.L. 4/2015, inserito dalla L. 34/2015, prevede che, a decorrere dall'anno 2015, per i terreni agricoli ubicati nei **Comuni** di cui all'**Allegato OA** e posseduti e condotti dai coltivatori diretti (**CD**) e dagli imprenditori agricoli professionali (**Iap**) di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, si **detraggono 200 euro** dall'imposta dovuta ai sensi dell'art. 13, co. 8-bis, D.L. 201/2011, conv. con L. 214/2011, cioè secondo le modalità che saranno di seguito indicate, fino a concorrenza del suo ammontare.

Come evidenziato dall'Ifel nella nota del 6.3.2015, il nuovo co.1-bis, art. 1, D.L. 4/2015 convertito si riferisce ai terreni di «collina svantaggiata» che si trovano in quei Comuni che erano in precedenza esenti, in quanto inclusi nella C.M. 9/E/1993 e che, nella classificazione riportata dall'Istat, risultano **totalmente assoggettati all'Imu in quanto né montani, né parzialmente montani**. Tale detrazione, in definitiva, va letta come un riconoscimento a favore dei terreni ubicati in comuni ex montani, che quindi hanno perso l'esenzione; **riconoscimento che comunque va a favore solo dei soggetti che posseggono i requisiti di coltivatore diretto o Iap**, per i terreni da questi posseduti e condotti.

L'Allegato OA in questione contiene un elenco di Comuni ai quali è attribuita la qualifica «T» o «PD» (parzialmente delimitato), come si evince dall'estratto sotto riportato.

QUALIFICA «T» O «PD»

Codice catastale	Comune	Provincia	Prov.	Regione	Regime di esenzione Circolare 9/1993
A061	Affi	Verona	VR	VENETO	T
A067	Agazzano	Piacenza	PC	EMILIA ROMAGNA	PD
A074	Agliè	Torino	TO	PIEMONTE	PD

A088	Agrate Conturbia	Novara	NO	PIEMONTE	T
A089	Agrigento	Agrigento	AG	SICILIA	T
<i>Nel complesso si tratta di un elenco di n. 1.624 Comuni, di cui n. 344 indicati con annotazione «parzialmente delimitato» (PD).</i>					

Annotazione «PD» nell'Allegato OA

Nell'ipotesi in cui nel suddetto Allegato OA, in corrispondenza dell'indicazione del Comune, sia riportata l'annotazione «parzialmente delimitato» (PD), la «detrazione spetta unicamente per le zone del territorio comunale individuate ai sensi della C.M. 14.6.93, n. 9» (cfr. la nota Ifel 6.3.2015).

L'annotazione di Comune «parzialmente delimitato» (PD) era stata attribuita dalla C.M. 14.6.1993, n. 9 per **limitare l'esenzione** ad una parte del territorio comunale. Per l'esatta individuazione delle zone agevolate occorre rivolgersi agli uffici locali competenti.

Annotazione «T» nell'Allegato OA

Nel caso in cui, nell'Allegato OA al Comune sia attribuita la sigla «T», la detrazione di 200 euro compete per tutti i terreni agricoli che sono posseduti e condotti dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (Iap) di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, **iscritti nella previdenza agricola**.

Detrazione per i terreni concessi in comodato o in affitto a CD e Iap

La detrazione di 200 euro si applica **anche** ai terreni posseduti dai coltivatori diretti (CD) e dagli imprenditori agricoli professionali (Iap) di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, **iscritti nella previdenza agricola**, che sono **concessi in comodato o in affitto** ad altri coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1, D.Lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

Per quanto riguarda la suddetta detrazione valgono le considerazioni fatte in relazione ai terreni ubicati in Comuni parzialmente montani (codice «P»).

Dubbi sul calcolo della detrazione

Con **FAQ del 28.5.2015** il **Mef** ha chiarito che la detrazione di 200 euro si suddivide sulla base dei principi della circolare 3/DF/2012, tenendo conto del valore dei terreni posseduti nei vari comuni, del periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte e delle quote di possesso. I tre parametri di riferimento (valore dei terreni, periodo di possesso, quote di possesso) subiscono però una deroga in caso di **comproprietà «mista»**, cioè in presenza di un soggetto che non ha la qualifica di CD o Iap: in tal caso il Mef afferma che se uno solo dei possessori ha i requisiti richiesti dalla legge, solo a quest'ultimo spetta per intero la detrazione. Il criterio della **«qualifica»** del soggetto costituisce quindi un ulteriore parametro di riferimento.

Tuttavia l'interpretazione ministeriale risolve solo casi semplici, ma non chiarisce quale detrazione applicare se lo stesso soggetto è proprietario di alcuni terreni e comproprietario di altri con quote di possesso differenti. Facciamo l'esempio di un proprietario di due terreni al 100% e di altri due

terreni al 25% e poniamo che il valore dei due terreni al 100% sia di 80.000 euro mentre il valore intero dei due terreni al 25% sia di 100.000 euro. Seguendo il ragionamento del Mef tale soggetto non potrebbe usufruire della detrazione intera di 200 euro ma dovrebbe rapportare il possesso al valore dei terreni, ottenendo così una detrazione di 116,67 euro ($105/180 \times 200$). Non solo il soggetto in questione **non** userebbe dell'intera detrazione di 200 euro, ma poi bisognerebbe capire a chi va la **detrazione non goduta** (euro 83,33). Consideriamo che l'altro comproprietario dei terreni al 25% abbia a sua volta altri terreni per un valore complessivo di 300.000 euro: in totale avrà una base imponibile di 375.000 euro e quindi una detrazione di 160 euro ($300/375 \times 200$). È evidente che la tesi ministeriale presenta alcune criticità e la situazione potrebbe complicarsi ulteriormente. Per queste ragioni l'Ifel, con nota del 20.5.2015, ha proposto la tesi di applicare la detrazione «fissa» di 200 euro, considerando che il beneficio fiscale ha una chiara impronta soggettiva, **prescindendo** sia dal **numero** dei terreni posseduti sia dalle **quote** di possesso.

Determinazione dell'Imu per i terreni imponibili

Per i terreni agricoli che devono essere assoggettati all'Imu, escludendo cioè tutte le fattispecie esenti sopra indicate, rimane ferma l'applicazione della disciplina vigente per la determinazione dell'imposta dovuta.

Sono pertanto applicabili le norme relative:

- alla determinazione della base imponibile (art. 13, co. 5, D.L. 201/2011);
- alla riduzione dell'imposta dovuta nel caso in cui i terreni siano posseduti e condotti da CD o da Iap, iscritti nella previdenza agricola (art. 13, co. 8-bis, D.L. 201/2011).

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi dell'art. 2, co. 1, lett. b), D.Lgs. 504/1992, **non** sono comunque considerati **fabbricabili** i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, sui quali persiste l'**utilizzo agro-silvo-pastorale** mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali (tali terreni, per finzione giuridica, si considerano comunque agricoli).

Per i terreni agricoli, la base imponibile Imu è pari al prodotto del **reddito dominicale** risultante in catasto alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione, **rivalutato del 25%**, per il previsto **coefficiente moltiplicatore**.

Il valore dei terreni agricoli, quindi, viene così determinato: $VC = RD \times 125/100 \times M$

dove:

VC = valore catastale

RD = reddito dominicale

M = coefficiente moltiplicatore

A decorrere dal 2014 il coefficiente moltiplicatore per i terreni agricoli è pari a:

- **75** (in luogo di 110 per gli anni 2012 e 2013), per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti da un coltivatore diretto (CD) o da un imprenditore agricolo professionale (Iap), iscritto nella previdenza agricola;

- **135** per i terreni agricoli posseduti da altri soggetti.

Ai fini dell'applicazione del coefficiente ridotto (75), il terreno deve essere, nello stesso tempo, posseduto (es. a titolo di proprietà, usufrutto, enfiteusi) e condotto (per l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 2135, c.c.), da un coltivatore diretto o da un Iap, iscritto nella previdenza agricola.

Riduzioni d'imposta per i terreni dei CD e Iap

Oltre all'applicazione del coefficiente ridotto (75), per i coltivatori diretti (CD) e gli imprenditori agricoli professionali (Iap), iscritti nella previdenza agricola, è prevista una **disciplina agevolata** (franchigia e imposta a scaglioni) nel caso in cui si posseggano i seguenti requisiti:

- deve trattarsi di terreni agricoli;
- devono essere posseduti e condotti da CD o da Iap, iscritti nella previdenza agricola.

In tal caso, i soggetti di cui sopra, in relazione ai terreni agricoli posseduti e condotti direttamente, devono versare l'imposta soltanto sulla parte del valore complessivo di detti terreni che **eccede 6.000 euro**.

Inoltre, sulla parte di valore complessivo dei terreni eccedente 6.000 euro, l'imposta è ridotta:

- **del 70%**, per l'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 6.000 euro ma non oltre i 15.500 euro;
- **del 50%**, per l'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 15.500 euro ma non oltre i 25.500 euro;
- **del 25%**, per l'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 25.500 euro ma non oltre i 32.000 euro.

Sulla parte di valore eccedente 32.000 euro non si beneficia più di alcuna riduzione e l'imposta deve essere versata per intero.

ESEMPIO

Coltivatore diretto che possiede e conduce un terreno agricolo con reddito dominicale pari ad euro 800.

Base imponibile: $800 + (800 \times 25\%) = 1.000$ (reddito dominicale rivalutato) $\times 75 = 75.000$

Imposta dovuta, con aliquota pari allo 0,76%

CALCOLO

SCAGLIONI BASE IMPONIBILE		Imposta	Riduzione	Imposta dovuta
-	6.000	45,60	100%	-
6.000	15.500	72,20	70%	21,66
15.500	25.500	76,00	50%	38,00
25.500	32.000	49,40	25%	37,05
32.000	75.000	326,80	0	326,80
Totale imposta				423,51

(*) Se il terreno è ubicato in un Comune di cui all'Allegato OA, l'imposta da pagare scende a euro 223,51 per via della detrazione di 200 euro.

L'aliquota Imu di base («ordinaria») è pari allo 0,76% e si applica alla generalità degli immobili, compresi i terreni agricoli. I Comuni, tuttavia, possono aumentarla o ridurla fino a 0,3 punti percentuali, quindi l'aliquota può oscillare da un minimo dello 0,46% a un massimo dell'1,06%. Per conoscere l'aliquota applicabile nel singolo Comune, occorre visionare la **delibera pubblicata** sul sito informatico del Dipartimento delle Finanze.

Termini e modalità di versamento per l'anno 2015

Diversamente dall'Imu **2014**, che è stata versata in un'unica rata entro il **31.3.2015**, per il **2015** vengono ripristinate le due rate, ma la prima scade il **30 ottobre 2015** (rispetto al termine ordinario del 16 giugno).

Di regola l'acconto deve essere eseguito sulla base delle aliquote e delle detrazioni previste per l'anno precedente (2014) ed eventuali variazioni deliberate dai Comuni hanno rilevanza solo in sede di versamento del saldo, entro il 16 dicembre, con eventuale conguaglio sulla prima rata.

È tuttavia possibile versare l'acconto Imu 2015 con le aliquote deliberate dai Comuni, sulla base degli atti pubblicati sul sito informatico del Dipartimento delle Finanze nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale alla data del 28.10.2015.

Il **versamento dell'imposta** può essere effettuato mediante **modello F24** oppure utilizzando l'apposito **bollettino postale** centralizzato. Nel primo caso (F24) è possibile compensare l'imposta dovuta con eventuali crediti fiscali o contributivi disponibili, nei limiti delle vigenti disposizioni. Il bollettino postale (conto corrente unico nazionale «1008857615») può essere invece utilizzato solo se si tratta di immobili situati nello stesso comune e non consente la compensazione degli importi da versare con crediti d'imposta o contributivi disponibili.

Nell'indicazione degli importi (F24 o bollettino) si applica la **regola dell'arrotondamento** all'euro per difetto se la frazione è inferiore o uguale a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo (art. 1, co. 166, L. 296/2006, Mef circolare 3/DF/2012). L'arrotondamento deve essere effettuato per ciascun rigo del modello F24 e del bollettino, poiché a ciascuna tipologia di immobile è associato un differente codice tributo (Mef circolare 3/DF/2012), che nel caso dei terreni è il 3914.

Occorre infine considerare l'**importo minimo esigibile**, al di sotto del quale non si effettua alcun versamento: il minimo è pari a 12 euro, in assenza di diverso importo stabilito dal singolo Comune. La soglia minima riguarda comunque l'imposta complessivamente dovuta per l'intera annualità, con riferimento a tutti gli immobili situati nello stesso Comune e non agli importi relativi alle singole rate, né tantomeno ai singoli immobili. In ogni caso l'importo minimo non può essere considerato una franchigia. Ad esempio, se l'imposta annuale è pari a 20 euro, il contribuente non deve versare l'acconto (in quanto inferiore al minimo di 12 euro), ma dovrà versare l'intero importo di 20 euro a dicembre.