



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## **Imu-Tasi e Terreni Agricoli: condizioni e limiti**

*di Guglielmo Bernabei e Giacomo Montanari*

### **ABSTRACT**

*The story IMU tax on agricultural land has seen various interventions of the legislature that have yet to find a permanent solution. The new criteria approved have drawn criticism on several fronts, in particular as regards the identification of common mountain or partially mountain. The crux of the matter lies in the identification of these parameters, not appearing equitable, it led many municipalities to oppose the decisions of the Government.*

### **SINTESI**

*La vicenda dell'imposizione Imu sui terreni agricoli ha visto diversi interventi del legislatore che non hanno ancora trovato una soluzione definitiva. I nuovi criteri approvati hanno sollevato critiche su più fronti, in particolare per quanto concerne l'individuazione dei comuni montani o parzialmente montani. Il nodo della questione risiede nella individuazione di questi parametri che, non apparendo equa, ha condotto molti Comuni a contrastare le decisioni del Governo.*

**SOMMARIO:** 1. Finanza municipale: linee di sviluppo – 2. Tasi e terreni agricoli – 3. Imu agricola: imposizione e forme di esenzione – 4. Imposizione fiscale locale e settore agricolo

### **1. Finanza municipale: linee di sviluppo**

L'autonomia in materia tributaria assume oggi il ruolo di punto cardinale del percorso di sviluppo della finanza locale, costituendo il perno concettuale intorno al quale si costruisce la capacità economica e finanziaria degli enti locali.

L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori consiste, essenzialmente, nella capacità di regolare le fattispecie sostanziali e le sequenze procedimentali dei tributi locali nell'ambito della competenza attribuita in base al disegno costituzionale.

Si delinea, infatti, un nuovo assetto complessivo della finanza municipale in cui la diminuzione del peso relativo dei trasferimenti statali si accompagna ad un

diverso criterio di loro ripartizione tra Comuni; in tale contesto il livello ottimale di finanziamento degli enti locali<sup>1</sup> pone il principio della sussidiarietà come base del federalismo fiscale al fine di realizzare un'ampia autonomia tributaria.

Tutto questo, però, non implica una libertà assoluta nella definizione di soggetti passivi, imponibili e aliquote, poiché deve essere garantita comunque una coerenza nell'ambito del complessivo sistema tributario; tuttavia, accanto a questo criterio di coerenza, inteso nel senso dell'uniformità, ne opera un altro, non meno rilevante, ed è quello del rispetto e della tutela delle preferenze locali che può essere in grado di creare differenze, anche importanti, nel livello delle entrate, e, quindi, delle aliquote, nonché nella stessa determinazione delle basi imponibili.

Nell'ottica dell'autonomia tributaria, sarebbe pertanto necessario un sistema di tributi locali che non si limiti soltanto a prevedere la tradizionale libertà di fissare l'aliquota, ma che sia capace di muoversi in una prospettiva più ampia, come quella di inserire alcune varianti nella base imponibile, magari partendo da elementi di fondo prefissati uniformemente a livello nazionale, e come quella di variare, entro certi limiti, il presupposto stesso dell'imposta e, di conseguenza, i soggetti passivi del rapporto tributario.

Questo scenario, però, non conduce a ritenere che la predisposizione di una forma avanzata di autonomia tributaria implichi necessariamente un'esplosione

---

<sup>1</sup>C. Dosi - G. Muraro, *Finanza municipale e fiscalità immobiliare: ipotesi di riforma*, in *"Rivista italiana di diritto finanziario e scienza della finanze"*, 1996, 01, 3, dove si rileva che "è noto che la spesa locale pro-capite è tipicamente correlata positivamente al reddito medio individuale, mentre, per quanto riguarda la dimensione demografica, la spesa, in generale, esibisce un andamento parabolico: in una prima fase si osserva infatti una diminuzione fino ad un certo livello di popolazione spiegata dalle economie di scala; ad essa segue un aumento continuo, dovuto non tanto al generarsi di diseconomie di scala nella fornitura dei singoli servizi, che generalmente continuano ad esibire costi medi decrescenti, quanto al crescere, nelle comunità più ampie, della gamma dei bisogni da soddisfare mediante l'offerta di servizi collettivi. L'espansione della spesa nelle comunità più ampie è peraltro da ricollegarsi anche alle cosiddette funzioni urbane centrali: i centri maggiori forniscono infatti numerosi beni e servizi collettivi di cui beneficiano anche le aree circostanti, sollevando così i Comuni più piccoli dalla necessità di effettuare spese in questi settori".

delle diversità; sicuramente, se confrontata con un sistema di finanza derivata in cui la capacità di spesa dipende essenzialmente dai trasferimenti erogati dallo Stato, l'autonomia tributaria evidenzia una tendenza ad ampliare le differenze ma questo, o meglio, una diversa articolazione delle differenze, è proprio l'effetto voluto del federalismo fiscale, temperato da interventi perequativi sulla base della solidarietà nazionale.

All'interno di tale contesto, assume rilievo il tema della tassazione dei terreni agricoli come una delle forme di finanziamento degli enti locali.

La questione è stata a lungo dibattuta e tuttora è lontana da una sua definizione condivisa, il tutto, se possibile, aggravato, come poi meglio si vedrà, dalla scelta operata dal legislatore statale.

Infatti, in termini generali, un tributo di tal genere, che vede il suo presupposto collegarsi a strumenti di produzione e, attraverso di essi, al territorio, non presenta i requisiti idonei a fondare l'autonomia impositiva degli enti locali<sup>2</sup>, proprio perché tale presupposto incide, in maniera stabile e duratura, con un fattore di produzione e di sviluppo socio-economico. L'autonomia normativa locale dovrebbe esprimere il collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni locali. Questo aspetto non emerge, invece, nella tassazione dei terreni agricoli, la cui disciplina è stata recentemente oggetto di interventi confusi e contraddittori nonché dettati con estremo ritardo.

A tal proposito basta pensare al decreto interministeriale del 28 novembre 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 6 dicembre 2014, completamente riscritto poi dal decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 5.

Pertanto, già si manifestano alcuni interrogativi che poi andranno verificati.

Assume particolare rilevanza il tema della struttura, della portata e della valenza del concetto di tributo proprio, desumibile dalla Costituzione e dalla

---

<sup>2</sup>L. Salvini, *Federalismo fiscale e tassazione sugli immobili*, in "Rassegna Tributaria", n. 6, 2010, 1607.

legge delega n. 42/2009 e di se e come la tassazione dei terreni agricoli si confronti con questo concetto, se è ipotizzabile o meno la sussistenza di un principio del beneficio capace di uniformare il sistema dell'autonomia tributaria locale in quanto direttamente collegato al beneficio ricevuto dal proprietario del terreno agricolo in relazione alla fruizione dei servizi locali.

Infine, la questione riassuntiva dei punti precedenti consiste nella verifica delle modalità di attuazione delle innovazioni presentate in base alle esigenze di riforma complessiva del sistema di finanza locale, all'insegna del principio di sussidiarietà e della semplificazione del rapporto tributario.

## 2. Tasi e terreni agricoli

Il decreto legge n. 16 del 6 marzo 2014, recante "Disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche", ha realizzato quanto era stato deciso e programmato dal governo Letta, a seguito degli accordi intercorsi con le rappresentanze degli enti locali.

Per quanto concerne la normativa di imposizione fiscale locale che riguarda i terreni agricoli e i fabbricati rurali va segnalato che ci si trova dinanzi ad aspetti sui quali già in passato vi sono state impostazioni non del tutto coerenti con una logica di razionalità tributaria<sup>34</sup>.

Sono considerati terreni agricoli, secondo la definizione contenuta nell'art. 2135 del codice civile, quelli utilizzati per l'esercizio dell'attività agricola, ovvero la coltivazione del fondo, la silvicoltura, l'allevamento animali e le attività connesse. I benefici fiscali sui terreni agricoli non sono più limitati alle persone fisiche, ma si estendono anche alle società agricole<sup>5</sup>.

<sup>3</sup>S. Baruzzi, *Prime interpretazioni sulla TASI fornite dall'ANCI Emilia-Romagna e dall'Amministrazione finanziaria*, in *Il fisco*, n.10/2014 p. 961 e ss.

<sup>4</sup>A. Chiarello, *La TASI. Analisi giuridica e applicativa*, Ipsoa Editore, 2014.

<sup>5</sup>A. Busani, *Immobili*, Ipsoa Editore, 2014.

Per la qualificazione di coltivatore diretto si precisa come il codice civile ha inserito detta figura nella categoria dei piccoli imprenditori, di cui all'art. 2083 c.c., senza fornire una definizione chiara e generale, con l'eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 c.c., con il quale viene definito tale colui che coltiva il fondo "col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia" mentre per delineare la figura di imprenditore agricolo professionale (IAP) occorre fare riferimento all'art. 1 del d.lgs. 99 del 2004 secondo cui è da considerare tale il soggetto "che dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del reddito globale da lavoro".

Il terzo comma, inoltre, dispone che detta qualifica può essere riconosciuta anche a soggetti collettivi, costituiti nella forma giuridica di società di persone, cooperative o di capitale, anche a scopo consortile, qualora i patti o gli statuti sociali prevedano quale oggetto della propria attività l'esercizio "esclusivo" delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., in presenza di ulteriori requisiti.

L'articolo 2, comma 1, lettera f del decreto legge in esame ha formalizzato l'esclusione dei terreni agricoli dal presupposto della Tasi<sup>6</sup>, determinazione già in qualche modo preannunciata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in una delle risposte date in occasione della rassegna "Tele fisco 2014".

Questa precisazione normativa è risultata quanto mai opportuna, poiché la formulazione della Legge di Stabilità 2014, in particolare al comma 669, non aveva offerto sul punto una chiarezza sufficiente per l'esatta delimitazione dei termini e dei limiti di imposizione fiscale. Il nuovo comma 669 ora recita che il presupposto impositivo della Tasi è "il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale, e di aree edificabili, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria, ad eccezione, in ogni caso dei

<sup>6</sup>S. Baruzzi, *Verso la razionalizzazione della fiscalità locale?*, in *Il Fisco*, n. 13/2014 p. 1223 e ss.

terreni agricoli”.

Il riferimento alle definizioni stabilite ai fini Imu appare idoneo a ritenere che si possa estendere alla Tasi la finzione giuridica prevista dall’art. 2, comma 1, lettera b) del d.lgs. n. 504 del 1992, valida prima per l’Ici e ora per l’Imu, grazie alla quale “sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell’articolo 9, sui quali persiste l’utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l’esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all’allevamento di animali”. In questo modo viene eliminato il possibile disallineamento tra le basi imponibili della Tasi e dell’Imu, evitando che un medesimo coltivatore diretto o IAP, iscritto alla previdenza agricola, sia tenuto a versare la Tasi sulle sole aree edificabili dallo stesso utilizzate per attività riconducibili all’esercizio dell’agricoltura.

Sul punto, tuttavia, sarebbe stata necessaria una maggiore chiarezza al fine di evitare contenziosi sulle sorti dei terreni non edificabili che non sono destinati all’esercizio delle attività indicate dall’art. 2135 del codice civile. Infatti, era possibile ravvisare un profilo di illegittimità costituzionale della norma introdotta dalla legge di Stabilità per violazione del principio di capacità contributiva nell’applicare la Tasi ad un agricoltore per un terreno che lo stesso conduca in quanto area fabbricabile.

L’intervento del decreto legge n. 16 del 2014 ha voluto evitare questo scenario ma la formulazione adottata avrebbe avuto bisogno di un maggior grado di precisazione.

In ogni caso si ritiene che si debba giungere alla conclusione di una esclusione dalla imposizione Tasi per le aree edificabili possedute e utilizzate per finalità agricole da IAP e coltivatori diretti iscritti nella previdenza agricola. Questa conclusione è possibile sulla base di considerazioni di coerenza sistematica, rafforzate dall’accresciuta simmetria del tributo Tasi rispetto alla

disciplina dell'Imu<sup>7</sup>.

In sintesi, quindi, i terreni agricoli non sono sottoposti a Tasi mentre lo sono i fabbricati rurali strumentali identificati con la categoria D10.

### 3. Imu agricola: imposizione e forme di esenzione

La vicenda della esclusione da tassazione Imu dei terreni agricoli situati in comuni montani e parzialmente montani ha conosciuto vari interventi del legislatore che non hanno ancora trovato una soluzione definitiva.

Va, quindi, ricostruita l'evoluzione normativa attinente a questa fattispecie.

In vigore di Ici la disciplina per la tassazione dei terreni agricoli era contenuta all'art. 7, comma 1, lett. h), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili. In particolare la disposizione richiamata prevedeva espressamente l'esenzione per "i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984". La legge a cui il precetto rinvia, recante "Coordinamento degli interventi pubblici nei settori della zootecnia, della produzione ortoflorofrutticola, della forestazione, dell'irrigazione, delle grandi colture mediterranee, della vitivinicoltura e della utilizzazione e valorizzazione dei terreni collinari e montani", era finalizzata a soddisfare le esigenze di utilizzazione e di riordino del mondo agrario e fondiario, nell'intento di valorizzare i nuovi assetti produttivi.

All'art. 15 della legge menzionata, il Legislatore specificava che gli indirizzi della norma erano tesi ad individuare:

a) le zone di intervento suscettibili di valorizzazione produttiva e le produzioni da sviluppare nelle medesime;

---

<sup>7</sup>M. Bordignon, S. Pellegrino e G. Turati, "Effetto Imu", in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 13.12.11; G. Muraro, "La ballata dell'Imu", in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 4.2.2013; D. Rizzi, "Equa, semplice e federalista: troppe qualità per l'Imu", in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 14.4.2012.



b) le opere da realizzare, le priorità e le forme di incentivazione, favorendo in particolare la creazione e lo sviluppo di forme associative e cooperative alle quali assegnare i terreni incolti in base alle norme di legge vigenti.

In tale contesto vanno collocate le disposizioni normative afferenti l'imposta sugli immobili, (Ici), gestita direttamente dai comuni, destinata a diventare il pilastro della fiscalità locale. Per individuare i terreni che beneficiavano dell'esenzione, di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992, il Ministero delle finanze emanò una specifica circolare, la n. 9 del 14 giugno 1993, con cui illustrò le modalità di applicazione dell'esenzione ed i criteri da adottare per individuare i terreni esenti, rimandando al documento allegato alla stessa circolare. L'elenco unito alla circolare era stato predisposto sulla base dei dati forniti dal Ministero dell'agricoltura e delle foreste, rubricando i comuni, suddivisi per provincia di appartenenza, sul cui territorio erano considerati esenti i terreni agricoli. Il Ministero forniva indicazioni utili per comprendere la natura del terreno, specificando che "se accanto all'indicazione del comune non è riportata alcuna annotazione, significa che l'esenzione opera sull'intero territorio comunale; se, invece, è riportata l'annotazione parzialmente delimitato, sintetizzata con la sigla "PD", significa che l'esenzione opera limitatamente ad una parte del territorio comunale; all'uopo, per l'esatta individuazione delle zone agevolate occorre rivolgersi agli uffici regionali competenti ovvero ai locali uffici SCAU (Servizio contributi agricoli unificati)".

La circolare in esame, in ordine alle tipologie di terreni non inclusi nell'elenco allegato, evidenziava che non erano riportati i terreni con natura di area edificabile, in linea col dettato dall'art. 2, lett. b), del d.lgs. n. 504/1992. Tali aree, infatti, devono essere sottoposte a tassazione come terreni edificabili, ad eccezione di quelli di proprietà di coltivatori diretti (CD) o di imprenditori agricoli a titolo principale (IAP).

Il beneficio può essere applicato purché i terreni siano condotti dagli stessi

proprietari e sugli stessi persista l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali, cioè attività riconducibili a quelle disciplinate dall'art. 2135 del codice civile.

Quando tali terreni non possono essere considerati aree fabbricabili, per definizione legislativa, conservano il carattere di terreno agricolo in presenza delle caratteristiche enunciate e, conseguentemente, non sono soggetti a tassazione quando sono ubicati in comuni riportati nell'allegato alla circolare n. 9/1993.

Sono, invece, esclusi dall'elenco i terreni agricoli sui quali non sono esercitate le attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.. Si tratta dei cosiddetti terreni "incolti" e quelli non pertinenziali di fabbricati, utilizzati per attività diverse da quelle agricole<sup>8</sup>. Non sono altresì compresi nell'elenco i terreni, diversi dalle aree fabbricabili, dove sono esercitate attività agricole in forma non imprenditoriale: a tal proposito ci si riferisce ai piccoli appezzamenti di terreno coltivati occasionalmente senza strutture organizzative<sup>9</sup>.

Come già evidenziato, l'allegato alla circolare n. 9/1993 riportava l'elenco dei comuni interessati all'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. h).

Qualora fosse presente a fianco della denominazione del comune il contrassegno della sigla "PD", l'esenzione operava solo parzialmente.

In vigenza di Ici l'applicazione dell'esenzione in parola non ha comportato particolari criticità, anche perché, come sopra sottolineato, i terreni agricoli incolti o coltivati al di fuori dell'esercizio di attività agricola in forma imprenditoriale erano esclusi dall'imposizione dell'imposta comunale sugli

---

<sup>8</sup>P. Mirto, *I terreni incolti sfuggono all'Imu agricola*, in *Il Sole 24 Ore*, 5.2.2015.

<sup>9</sup>S. Zammarchi, *Il punto sulla tassazione dei terreni agricoli nei comuni montani*, in *Tributi locali e regionali*, 2/2015, p. 32 e ss.; cfr. P. Mirto, *Legge di stabilità 2015. Le novità per i tributi comunali*, p. 8 e ss.

immobili.

Con l'introduzione dell'Imu ad opera dell'art. 13 del d.l. n. 201/2011 i presupposti d'imposta subiscono variazioni. La disciplina dell'Imu mutua la maggior parte delle proprie disposizioni da quelle della precedente Ici, mantenendo l'esenzione prevista dal richiamato art. 7, comma 1, lett. h), del d.lgs. n. 504/1992. Pertanto l'agevolazione era stata conservata anche nel 2012, in occasione dell'entrata in vigore della nuova imposta sugli immobili. Tuttavia il Legislatore, ampliando il presupposto oggettivo, ha disposto l'assoggettamento alla nuova imposta anche dei terreni incolti, senza porre limiti o specifici riferimenti al presupposto soggettivo.

Il nuovo quadro normativo in cui occorre ora collocare i terreni agricoli, siti in comuni montani o parzialmente montani, non può più basarsi sul medesimo automatismo impositivo applicabile in vigore di Ici. Il primo intervento avviene ad opera dell'art. 4, comma 5-bis, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 e s.m.i., inserito in sede di conversione dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, con cui viene prevista l'emanazione di un apposito decreto, di natura non regolamentare, del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali, a norma del quale "possono essere individuati i comuni nei quali si applica l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, sulla base della altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (Istat), nonché, eventualmente, anche sulla base della redditività dei terreni".

Il comma 5-bis viene successivamente sostituito dall'art. 22, comma 2, della legge 24 aprile 2014, n. 66 (decreto bonus Irpef 2014), integrando la precedente previsione. Nella nuova versione è sempre prevista l'emanazione di un decreto interministeriale a cui parteciperà, oltre al MEF ed al Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, anche il Ministero dell'interno. La novità più saliente rispetto alla precedente previsione, è rappresentata dall'individuazione

di un maggior gettito di Imu, originato dall'ampliamento della base imponibile.

Secondo il nuovo comma 5-*bis*, il decreto non regolamentare da emanare deve individuare i comuni nei quali, a decorrere dall'anno di imposta 2014, è applicabile l'esenzione ai terreni agricoli, adottando, quale elemento discriminatorio, l'altitudine indicata da specifici elenchi elaborati dall'Istituto nazionale di statistica (Istat). Questi terreni agricoli devono poi essere distinti a seconda che siano posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (ex art. 1 d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99), iscritti nella previdenza agricola oppure da altri soggetti.

Il provvedimento che ha fissato i nuovi parametri utili per l'individuazione dei comuni montani, in cui i terreni agricoli sono esenti dall'Imu, è stato emanato il 28 novembre 2014, a pochi giorni dal termine previsto per il pagamento dell'imposta, fissato al 16 dicembre. Il decreto interministeriale emanato il 28 novembre 2014 individua i nuovi criteri all'art. 2, dove al primo comma specifica che "sono esenti dall'imposta municipale propria, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 i terreni agricoli dei comuni ubicati a un'altitudine di 601 metri e oltre, individuati sulla base dell'Elenco comuni italiani, pubblicato sul sito internet dell'Istituto nazionale di statistica (Istat), tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna Altitudine del centro (metri)".

Lo stesso art. 2 chiarisce inoltre che "l'individuazione dei terreni, effettuata ai sensi del presente articolo, ai quali si applica l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera h) del decreto legislativo n. 504 del 1992, sostituisce quella effettuata in base alla circolare n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata sul supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993". Pertanto fino al 31 dicembre 2013 sono rimaste in vigore le disposizioni applicabili all'Imposta comunale sugli immobili e solo dall'anno d'imposta 2014 vanno adottati i nuovi criteri.

I nuovi parametri da adottare, dettagliati nel citato d.l. 28 novembre 2014, ridefiniscono l'esenzione in parola per l'anno d'imposta 2014 e fissano, in un primo momento, l'obbligo di versamento in un'unica rata di quanto dovuto entro il 16 dicembre 2014, successivamente posticipato. Le nuove regole, stabilite dal citato decreto interministeriale (MEF di concerto con il Ministero delle politiche agricole e forestali ed il Ministero dell'interno) del 28 novembre 2014, prevedono i seguenti criteri:

- esenzione per i terreni ubicati nei comuni con altitudine di 601 metri ed oltre, come da elenco Istat, considerando la cosiddetta "altitudine del centro", ossia della sede del municipio;

- esenzione per i terreni agricoli ubicati nei comuni con altitudine compresa fra 281 e 600 metri (come da elenco Istat), posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (ex art. 1, d.lgs. n. 99/2004), iscritti nella previdenza agricola, includendo anche i terreni concessi in comodato o in affitto a CD e IAP, purché iscritti alla previdenza agricola.

Nell'ipotesi di terreni situati in territori comunali diversi da quelli sopra specificati, viene applicata l'Imu nei modi ordinari, ossia in conformità alle disposizioni dettate dall'art. 13, commi 5 ed 8-bis, del d.l. n. 201/2011.

Nella determinazione del tributo dovuto va tenuto conto delle riduzioni concesse dalla legge (D.L. 201 del 2011, art. 13) rapportate al valore dell'immobile. In particolare, sono soggetti all'Imu limitatamente alla parte di valore eccedente 6.000,00 euro e con le seguenti riduzioni: a) del 70% dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i 6.000,00 euro e fino a 15.500,00; b) del 50% di quella gravante sulla parte di valore eccedente 15.500,00 euro e fino a 25.500,00; c) del 25% sulla parte di valore eccedente 25.500,00 euro e fino a 32.000,00<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup>M. Bagnoli, A. Rocchi, *Con il decreto IRPEF "stretta fiscale" per le agroenergie e ridotte le esenzioni IMU dei terreni agricoli*, in *Corriere Tributario*, n. 22/2014, p. 168 e ss.

Quindi, l'imposta si calcola secondo i seguenti scaglioni e percentuali:

- esenzione per imponibile fino a Euro 6.000,00;
- 30% dell'imposta per la quota di imponibile superiore a Euro 6.000,00 fino a Euro 15.500,00;
- 50% dell'imposta per la quota di imponibile superiore a Euro 15.500,00 fino a Euro 25.500,00;
- 75% dell'imposta per la quota di imponibile superiore a Euro 25.500,00 fino a Euro 32.000,00;
- 100% dell'imposta per la quota di imponibile superiore a Euro 32.000,00.

L'imposta si calcola a partire dal valore imponibile dei terreni e in base a percentuale e periodo di possesso. In merito alla determinazione dell'imposta è utile ricordare le indicazioni riportate nella Circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di cui riportiamo uno stralcio a supporto del metodo applicato nel Calcolo IMU nel caso di terreni agricoli posseduti e condotti da Coltivatori diretti o IAP con requisito previdenza agricola: "si deve argomentare che, nel caso in cui il coltivatore diretto o IAP, iscritto nella previdenza agricola, possiede e conduce 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 le condizioni richieste dalla norma e alla quota di possesso. Si deve, altresì, precisare che trattandosi di agevolazioni che hanno natura soggettiva devono applicarsi per intero sull'imponibile calcolato in riferimento alla corrispondente porzione di proprietà del soggetto passivo che coltiva direttamente il fondo. Da quanto argomentato è possibile dedurre che se il terreno agricolo è posseduto e condotto da tutti i soggetti passivi, il beneficio fiscale spetta ad ognuno di essi proporzionalmente alla relativa quota di proprietà dell'immobile".

La condizione di un terreno posseduto e condotto da più CD o IAP, si può gestire nel Calcolo Imu utilizzando il campo "Percentuale di utilizzo" dove deve

essere riportata la percentuale di utilizzo del terreno in proporzione alla quota di possesso. Sempre in tema di Imu<sup>111213</sup>, si ricorda che i terreni agricoli sono stati esentati dall'Imu per il 2013 (d.l. n. 102 del 2013, per la prima rata, e successivamente d.l. n. 133 del 2013 per la seconda rata<sup>1415</sup>) mentre per il 2014 i titolari dei predetti immobili hanno avuto una riduzione del coefficiente moltiplicatore per la determinazione della base imponibile, anche se sono rimaste ferme le vecchie agevolazioni, in presenza dei requisiti di legge (cioè le riduzioni d'imposta rapportate al valore del terreno e la finzione giuridica di non edificabilità del suolo)<sup>16</sup>.

Sempre per il 2014 coltivatori diretti e imprenditori professionali iscritti nella previdenza agricola hanno pagato in misura ridotta applicando alla rendita catastale, rivalutata del 25%, il coefficiente moltiplicatore pari a 75, anche se i terreni non sono coltivati. Per gli altri soggetti che non hanno avuto questi requisiti, invece, il valore dei terreni agricoli su cui calcolare l'imposta è stato

<sup>11</sup>E. Gesuato, *L'Imu sui terreni agricoli e fabbricati rurali*, in [www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com), 24.5.12.

<sup>12</sup>E. Piscino, *L'Imu alla luce della circolare ministeriale*, in *La Finanza Locale*, n. 3/2012, p. 22 e ss.

<sup>13</sup>L. Salvini, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 689 e ss.

<sup>14</sup>C. Fusai, *Imu, stop per i terreni e strumentali*, in *Il Sole 24 Ore*, Agricoltura 24, 24.5.13: "la sospensione della rata Imu di giugno riguarda tutti i terreni agricoli che sarebbero soggetti all'imposta, compresi i terreni non coltivati. Si ricorda che ai fini dell'Imu sono considerate terreni agricoli quelle aree fabbricabili che, essendo possedute e condotte da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti all'Inps, sono utilizzate per l'esercizio delle attività agricole".

<sup>15</sup>V. Maglione, *L'agricoltura attende la conferma dell'esenzione*, in *Il Sole 24 Ore*, 25.11.2013.

<sup>16</sup>M. Bagnoli, *Ritorna la tassazione su base catastale per le società agricole*, in *Corriere Tributario*, n. 5/2014, p. 388 e ss.: "la legge di stabilità 2014 ripristina, a partire dal 1° gennaio 2014, il regime opzionale di tassazione su base catastale dei redditi prodotti dalle società agricole, reintroducendo pertanto, dopo la precedente abrogazione che aveva interessato il solo periodo d'imposta 2013, un principio di tassazione delle attività agricole su presupposti oggettivi, rappresentato dal reddito agrario dei terreni utilizzati nell'attività agricola. La legge di stabilità conferma inoltre lo specifico regime impositivo per l'acquisto di terreni agricoli da parte di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali iscritti ai fini previdenziali (cd. piccola proprietà contadina) e rivede il trattamento IMU applicabile ai fabbricati rurali strumentali e ai terreni agricoli posseduti e condotti da agricoltori professionali. La misura tesa ad abrogare la norma che impone agli agricoltori in regime di esonero IVA di assolvere comunque all'obbligo della presentazione del cd. spesometro già per l'anno d'imposta 2013 ha avuto invece un epilogo inatteso, con la sua estromissione dal testo definitivo".

ottenuto moltiplicando il reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1 gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, per 135<sup>1718</sup>.

Per ridefinire i criteri di esenzione, infine, il Governo è nuovamente intervenuto con il d.l. n. 4/2015, provvedendo a disporre un'ulteriore proroga del termine di versamento al 10 febbraio<sup>19</sup>.

Di fatto le nuove disposizioni afferiscono all'anno d'imposta 2015 e l'individuazione dei comuni montani va riferita allo specifico elenco presente sul sito dell'Istat<sup>20</sup>. In tale elenco i comuni sono contraddistinti da sigle che ne identificano le caratteristiche:

- i comuni montani sono contrassegnati dalla lettera "T";
- i comuni parzialmente montani sono individuati dalla lettera "P";
- i comuni di pianura hanno abbinato la sigla "NM"<sup>21</sup>.

Pertanto i terreni nei comuni montani sono esenti, purché non edificabili, mentre nei comuni parzialmente montani l'esenzione è applicata ai coltivatori

<sup>17</sup>G.P. Tosoni, *L'Imu torna obbligatoria. Agevolati i coltivatori diretti*, in *Il Sole 24 Ore*, 11.6.2014.

<sup>18</sup>S. Fossati, G.P. Tosoni, *Imu e Tasi, come e quando si paga: nuove aliquote in 1.200 Comuni*, in *Il Sole 24 Ore*, 7.6.2015: "Se un terreno agricolo non rientri nella esenzione, allora si calcola con le modalità ordinarie: si parte dalla tariffa di reddito dominicale vigente al catasto al 1° gennaio 2015, la si rivaluta del 25% e la si moltiplica per 75 (per i coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali - lap iscritti nella gestione previdenziale agricola), o per 135 per tutti gli altri. I contribuenti in possesso delle qualifiche professionali agricole, inoltre, hanno diritto ad un'ulteriore agevolazione. Il comma 8-bis del Dl 201/2011 prevede l'esenzione per i terreni agricoli di valore pari o inferiore a 6.000 euro posseduti e condotti da parte di coltivatori diretti o lap e l'applicazione dell'imposta per scaglioni, oltre questo importo, fino a 32.000 euro. Sono agricoli i terreni adibiti all'esercizio delle attività previste dall'articolo 2135 del Codice civile. Comunque l'esenzione Imu (articolo 7, lettera h, del Dlgs n. 504/1992), si applica a tre fattispecie di terreni agricoli, anche non coltivati: - ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat; - ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge 448/2001; - posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (lap) di cui all'articolo 1 del Dlgs 99/2004 iscritti nella gestione previdenziale, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco Istat".

<sup>19</sup>P. Mirto, *Imu agricola, esente nel 2014? Il nuovo anno può riservare sorprese*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e Tributi, 27.1.2015.

<sup>20</sup>Aa.Vv., *Fisco 2015, Imposte e adempimenti*, Ipsoa Editore, 2015.

<sup>21</sup> Cfr. S. Zammarchi, *Il punto sulla tassazione dei terreni agricoli nei comuni montani*, in *Tributi Locali e Regionali*, n. 2/2015, p. 32 e ss.



diretti e agli imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, anche nell'ipotesi in cui i terreni siano concessi in comodato o in affitto agli stessi CD e IAP. Sono invece assoggettati ad Imu tutti i terreni agricoli nei comuni contrassegnati dalla sigla "NM"<sup>22</sup>.

Per i terreni esenti con la vecchia circolare n. 9/1993, ma ora assoggettati all'imposta per effetto delle nuove norme intervenute, dovrà, orbene, essere versata l'Imu.

#### **4. Imposizione fiscale locale e settore agricolo**

L'imposizione fiscale locale sui terreni agricoli, una volta affermata, seppur confusamente l'esenzione dalla Tasi, si concentra sull'Imu.

Come è noto, l'Imu colpisce il valore immobiliare esprimendo il suo carattere di imposta patrimoniale, senza distinguere adeguatamente la categoria di patrimonio sulla quale incide.

Infatti, per quanto concerne il settore agricolo, l'Imu è destinata a colpire in modo rilevante immobili, quali i terreni agricoli, che non rappresentano componenti patrimoniali in senso stretto<sup>23</sup> ma strumenti di produzione al pari di un tornio o di una catena di montaggio o di altro macchinario. Ne consegue che le numerose farraginosità e le incertezze che la disciplina in questione presenta costituiranno nuova materia di discussione in sede sia tecnica sia politica.

Queste considerazioni rafforzano il dubbio sull'opportunità e ragionevolezza di assoggettare i terreni agricoli a imposizione Imu, anziché effettuare i necessari aggiustamenti per una migliore redistribuzione del carico fiscale nel settore agricolo, tenendo conto delle particolarità e delle problematiche

---

<sup>22</sup>P. Mirto, *Imu agricola, la clausola «salva» anche i terreni dati in affitto a coltivatori e Iap*, in *Il Sole 24 Ore, Quotidiano Enti Locali e PA*, 30.1.2015.

<sup>23</sup>F. Cerisano, B. Migliorini, *Legge di stabilità, dal Trise alla luc*, in *Italia Oggi*, 26.11.2013; cfr. L. Lovecchio, *Verso l'unitarietà della disciplina IMU, ma la semplificazione è ancora lontana*, in *Corriere Tributario*, n. 5/2014, p. 383 e ss.

specifiche.

Si è invece preferito adottare una disciplina che è il frutto di reiterati interventi normativi resi indispensabili dall'approssimazione ormai abituale del legislatore e dall'estrema complessità e articolazione della materia.

A questo si aggiunge che, nonostante la crisi economica che colpisce da tempo anche il settore agricolo, non si è apportata una significativa rimodulazione dei coefficienti moltiplicatori per il calcolo dell'Imu né è prevista una forma significativa di parziale esenzione o detrazione per gli operatori agricoli.

L'esenzione operata per i Comuni montani ha natura di eccezione, limitata e circoscritta, e non rappresenta in alcun modo il frutto di una visione organica e sistematica di finanza locale. Le sperequazioni già presenti prima dell'introduzione dell'Imu sono state ulteriormente accentuate, col risultato di distorcere l'intera applicazione di un tributo la cui patrimonialità non è più nascosta neppure dallo stesso legislatore.

Spetta pertanto ai Comuni introdurre, in sede di determinazione delle aliquote, criteri di carico fiscale improntati ai canoni della ragionevolezza e della non discriminazione<sup>24</sup>.

Ci sembra opportuno segnalare che l'Imu sui terreni agricoli dovrebbe essere soppressa in quanto non perfettamente equilibrata e non convincente nei presupposti impositivi sottostanti, e a conferma di questa impostazione vi è la considerazione che la gestione di questo tributo per il settore agricolo è alquanto complessa e tale da imporre a molti contribuenti costi elevati<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup>J. Sawicki, *Imu, "patrimoniale", Costituzione e autonomie territoriali: qualche osservazione comparativa*, cit.; inoltre cfr. G. F. Ferrari, *Il federalismo fiscale nella prospettiva comparatistica*, in *Studi in onore di Luigi Arcidiacono*, III, Torino, 2010, p. 1332 il quale sottolinea che "il prelievo sulla proprietà immobiliare è tradizionalmente tipico del governo locale o al più di quello regionale intermedio".

<sup>25</sup>L. Salvini, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 689-700; E. Piscino, *L'Imu alla luce della circolare ministeriale*, in *La Finanza locale*, n. 3/2012, p. 22-38; F. Miconi, *L'Imu nel*

Inoltre, a nostro parere, sono eccessivamente ampie le possibili scelte politiche rimesse alla discrezionalità dei Comuni, col rischio concreto di margini di manovra finalizzati all'unica necessità di incrementare le casse comunali<sup>26</sup>. Replicare operazioni tributarie di questo genere, in forma addirittura amplificata, ci sembra inopportuno, specie in un periodo di perdurante e profonda crisi economica, contraddistinto già da una elevata pressione fiscale.

In via del tutto subordinata, qualora il legislatore dovesse ritenere che l'Imu sui terreni agricoli meriti di essere mantenuta, sarà necessario introdurre modifiche radicali alla normativa nella sua generalità al fine di eliminare le tante incongruenze e ambiguità.

La via da percorrere è, dunque, quella di una maggiore semplificazione e di una sostanziale riduzione dell'ampia discrezionalità degli enti impositori, anche per prevenire eventuali sperequazioni tra aree geografico-territoriali profondamente diverse sia sotto l'aspetto produttivo sia sotto l'aspetto tributario.

---

*fallimento e nelle altre procedure concorsuali: riflessioni a margine dei tributi sul possesso (rectius sul patrimonio)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, I, p. 135 e ss., cfr. Osculati, *Il federalismo fiscale nella prospettiva della scienza delle finanze*, in *Federalismo, sistema fiscale, Autonomie*, a cura di Ferrari, Roma, 2010, p. 69.

<sup>26</sup>F. Cerisano, B. Migliorini, *Legge di stabilità, dal Trise alla luc*, in *Italia Oggi*, 26.11.2013; cfr. L. Lovecchio, *Verso l'unitarietà della disciplina IMU, ma la semplificazione è ancora lontana*, in *Corriere Tributario*, n. 5/2014, p. 383 e ss..