Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali
ANUTEL
Equità Fiscale per il Cittadino

ANUTEL: APPROFONDIMENTI SULL' ESENZIONE IMU – TERRENI MONTANI



COMUNICATO STAMPA

Antonio Chiarello *(Avvocato Tributarista, Patrocinante in Cassazione, Docente Esclusivo A.N.U.T.E.L.)*

Sono pervenute a questa Associazione delle richieste di chiarimenti sull'applicazione concreta dalla esenzione IMU sui terreni agricoli montani al fine di fornire ai contribuenti atti di indirizzo in conformità alla disciplina vigente. Per agevolare il compito degli associati si è ritenuto elaborare il presente decalogo affrontando alcune delle situazioni più controverse con approccio di rigida osservanza della testualità delle disposizioni normative.

1. **EXCURSUS NORMATIVO**

Art.7 comma 1 lett.h) D.Lgs. n.504 del 1992; Art.9 comma 8 D.L. n.23 del 2011; Art.4 comma 5-bis D.L. n.16 del 2012 come modificato dall'art.22 comma 2 D.L. n.66 del 2014; D.M. 28.10.2014; Art.1 D.L. 1612.2014 n.185; Art.1 D.L. 23.01.2015 n.4

La norma di esenzione dei terreni agricoli montani è l'art.7 co.1 lett.h) del D.Lgs. n.504/92 che esenta dall'ICI " *i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n.984".* Come è noto per la individuazione territoriale dei territori esenti, sino 31.12.2013, si fa riferimento all'elenco allegato alla circolare del Ministero delle finanze n.9 del 14.06.1993 nel quale sono indicati i comuni suddivisi per provincia di appartenenza, sul cui territorio i terreni agricoli sono esenti dall'ICI. Se per quel comune non è riportata alcuna annotazione l'esenzione si applica su tutto il territorio comunale, mentre se è riportata l'annotazione parzialmente delimitato "PD", l'esenzione opera solo per alcune zone del territorio comunale. L'applicazione di questa esenzione non ha destato particolari problematiche ai fini dell'ICI dal punto di vista in merito alla qualificazione soggettiva dei possessori (se C.D. o IAP o altri soggetti) in quanto per i terreni incolti o con esercizio di attività agricola con forme non imprenditoriali, in modo occasionale e senza strutture organizzate si è tenuto in doverosa considerazione come la volontà del legislatore sia quella di sottoporre ad ICI esclusivamente i fabbricati, le aree fabbricabili ed i terreni agricoli coltivati, che se posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli possono beneficiare delle riduzioni di imposta. Ne deriva che nel regime ICI un terreno che non può essere considerato "agricolo" secondo il significato attribuito a tale termine dalla legge, deve ritenersi escluso dalla tassazione ICI se ricadente nei predetti territori.

L'esenzione è stata sussunta anche nel regime IMU dal 2° periodo del co.8 dell'art.9 del del D.Lgs. n.23/2011 *("Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7 comma 1 lettere b), c) d), e), f), h) ed i), del citato decreto legislativo n.504 del 1992").* Anche nel regime IMU, malgrado l'assoggettamento a tassazione anche dei terreni incolti, non si è operato alcun distinguo ai fini dell'esenzione tra i soggetti possessori, continuando a considerare l'agevolazione di mera natura oggettiva e come tale estesa a tutti i soggetti possessori di terreni non edificabili, ubicati nei territori comunali "montani" giusta elencazione di cui alla predetta circolare Ministero delle finanze n.9 del 14.06.1993.

Il regime è rimasto tale fino al 31.12.2013 mentre con decorrenza dall'anno 2014 il legislatore ha inteso ridefinire i presupposti dell'esenzione (ambiti territoriali e soggetti). Infatti con l'art.4 co.5–bis del D.L. n.16/2012, come modificato dal co.2 dell'art.22 del D.L. n.66/2014 5-bis, si dispone che: "*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 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), diversificando tra terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art.1 del D.Lgs. n.99/2004, iscritti nella previdenza agricola e gli altri".*

Il decreto, come è noto è stato emanato solo il 28 novembre 2014, con allegato l'elenco dei comuni interessati e quindi essendo adempiute le prescrizioni dell'art.22 del D.L. n.66/2014, i nuovi criteri ed ambiti territoriali ridefiniscono l'esenzione dall'IMU per l'anno di imposta 2014, con obbligo per i terreni già esenti secondo l'elencazione della Circ. n.9/93 ma non più esenti secondo le prescrizioni del decreto 28.11.2014, di corrispondere l'imposta IMU dovuta, per detti terreni, in un'unica rata entro il 16.12.2014.

Nel mentre l'art.1 del citato decreto definisce l'ambito applicativo delle disposizioni su tutto il territorio nazionale ad eccezione dei comuni ubicati nel territorio della provincia autonoma di Bolzano, nell'art.2 si definiscono i criteri sulla base dell'altitudine, diversificando le fattispecie di esenzione tra i terreni posseduti da C. D. e IAP e gli altri.

Il co.1 del citato art.2 prevede che "*Sono esenti dall'imposta municipale propria, ai sensi dell'articolo 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), htpp://www.istat.it/it/archivio/6789, tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna "Altitudine del centro (metri)".* La fattispecie esonerativa non discrimina fra CD e IAP ed altri possessori, sicchè l'esenzione si applica a tutti i terreni agricoli a prescindere dalla qualifica dei loro possessori. Il successivo co.2, invece, opera la distinzione soggettiva disponendo l'esenzione per " *….. i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n.99, iscritti nella previdenza agricola, dei comuni ubicati a un altitudine compresa fra 281 metri e 600 metri…* " individuati sulla base del predetto elenco ISTAT e tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna "Altitudine del centro (metri)". Questa disposizione non prevede il trattamento agevolato per tutti i terreni a prescindere dal loro possessore, come per la precedente fattispecie, ma la limita ai soli "*terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n.99, iscritti nella previdenza agricola".* Va rilevato che la norma non fa alcun riferimento alla conduzione diretta di detti terreni, sicchè è sufficiente il requisito della sola titolarità di un diritto reale imponibile in capo ad un CD o IAP anche se il terreno non fosse da questi coltivato. L'ambito della relazione fra possessore qualificato e terreno si completa con il successivo co.3 del D.M. 28.11.2014, il quale dispone che: " *L'esenzione si applica anche ai terreni di cui al comma 2 nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto ai a coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n.99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola".*

Il co. 4 prevede che per i terreni ubicati nei comuni diversi da quelli individuati nei commi 1 e 2, resta ferma l'applicazione dell'IMU secondo le disposizioni di cui all'art.13 co.5 e 8-bis, del D.L. n.201 del 2011. Si chiarisce, inequivocabilmente al co.5, che l'individuazione dei terreni in base all'art.2 del decreto, ai quali si applica l'esenzione dell'art.7 co.1 lett.h) del D.Lgs. n.504/92 "*… sostituisce quella effettuata in base alla circolare n.9 del 14 giugno 1993…".* Infine il co.6 dispone che " *I terreni ad immutabile destinazione agro-pastorale, a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che ricadono nelle fattispecie di cui ai commi 2,3 e 4 sono esenti dall'imposta municipale propria".*

Il seguente art.3, richiamando l'art.10 della L. n.212 del 2000 dispone che " *… i soggetti passivi tenuti al pagamento dell'imposta municipale propria sulla base delle disposizioni del presente decreto, effettuano il versamento dell'imposta in un'unica rata entro il 16 dicembre 2014".*

L'art.4 contiene disposizioni sui recuperi e sui rimborsi da effettuare nei confronti dei comuni.

La ristrettezza dei tempi per il versamento e la mutazione dei previgenti criteri hanno determinato il Governo all'emanazione del D.L. 16.12.2014 n.185 che al co.1 dell'art.1 dispone che il termine per

il versamento dell'IMU dovuta a seguito dell'approvazione del D.M. 28.11.2014 slitta al 26.01.2015 e che "*Nei comuni nei quali i terreni agricoli non sono più oggetto dell'esenzione, anche parziale, prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'imposta è determinata per l'anno 2014 tenendo conto dell'aliquota di base fissata dall'articolo 13, comma 6, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, a meno che in detti comuni non siano state approvate per i terreni agricoli specifiche aliquote.*" Mentre al co.2 del citato art.1 del D.L. n.185, si prevede che "*I Comuni, in deroga all'articolo 175 del Testo unico degli enti locali, approvato con il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, accertano convenzionalmente gli importi, a titolo di maggior gettito IMU, risultanti dal decreto interministeriale di cui al citato articolo 22 del decreto-legge n. 66 del 2014, sul bilancio 2014, a fronte della riduzione corrispondente dell'assegnazione dal Fondo di solidarietà comunale. I comuni interessati dalla compensazione di cui all›ultimo periodo del medesimo articolo 22, in deroga all›articolo 175 del citato Testo unico degli enti locali, accertano la relativa entrata quale integrazione del Fondo di solidarietà comunale per il medesimo esercizio 2014.*"

Tralasciando le note vicende giudiziari che impegnano il TAR Lazio sulla legittimità e ragionevolezza dei criteri altimetrici individuativi delle aree esenti di cui al Decreto del 28.11.2014, che ancor oggi a seguito di specifico provvedimento presidenziale è sospeso nella sua applicabilità, il Governo con il decreto legge n.4 del 23.01.2015, ridefinisce l'esenzione IMU dei terreni agricoli montani e dispone il pagamento dell'IMU 2014 dei terreni non più esenti alla data del 10.02.2015.

La disciplina ridefinita è la seguente:

Art.1 comma 1 "*A decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica:*

> *a) ai terreni agricoli, nonchè a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);*
>
> *b) ai terreni agricoli, nonchè a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT ".*

La disciplina per la vigente annualità è quindi per l'esenzione di tutti i terreni agricoli nonché di quelli non coltivati (quindi tutti i suoli tranne le aree edificabili) ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT - www.istat.it/it/archivio/6789) recanti quindi l'annotazione "T" senza che sia rilevante se il loro possessore sia o meno CD o IAP. L'esenzione compete a tutti i terreni.

La lett.b), invece limita oggettivamente l'esenzione ai terreni ubicati nei comuni parzialmente montani ("P") " *posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola"* per cui se il terreno, pur ubicato in un comune parzialmente montano è posseduto da altri soggetti, l'esenzione non compete.

Il comma 2 dell'art.1 del D.L. n.4 cit., prevede che " *L'esenzione si applica anche ai terreni di cui al comma 1 lettera b), nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e a imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola."*

Ne consegue, quindi, che per i terreni agricoli non ubicati nei comuni montani e parzialmente montani di cui al citato elenco dei Comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica, sebbene precedentemente ricompresi nell'elenco della circolare n.9 del 1993, l'esenzione non si applica anche se posseduti e/o detenuti da CD o IAP.

Il comma 3 del D.L. n.4 del 2015, amplia l'applicazione dei criteri a regime di cui ai predetti co.1 e 2, anche per l'anno di imposta 2014 ed il successivo co.5 ne completa il quadro normativo, prevedendo al 1° periodo che ". *Per l'anno 2014, non è, comunque, dovuta l'IMU per i terreni esenti in virtù del*

decreto del Ministro dell›Economia e delle Finanze, di concerto con i Ministri delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali e dell›Interno, del 28 novembre 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 284 del 6 dicembre 2014 e che, invece, risultano imponibili per effetto dell›applicazione dei criteri di cui ai commi precedenti."

Pertanto, solo per l'anno 2014, vi è una contestualità applicativa dei criteri dettati dall'art.1 del D.L. n.4/2014 e di quelli espressi nel D.M. del 28.11.2014. L'applicazione dei distinti criteri non è alternativa (o l'uno o l'altro) o subordinata (se non si applica l'uno allora si applica l'altro) ma contestuale ed autonoma, per cui saranno esenti quei terreni che rientrano anche in una sola delle previsioni di cui alle disposizioni. In buona sostanza, sono esenti dall'IMU 2014 anche quei terreni che in base al regime vigente dall'anno 2015 sarebbero risultati esclusi dall'esenzione per via della annotazione "NM" nella riga codice montano dell'Elenco dei comuni italiani ISTAT, ma che rientrano nei criteri altimetrici del D.M. n.28.11.2014. Sempre, limitatamente al medesino anno 2014, il secondo periodo del co.4 del D.L. n.5 del 2015, prevede che *"resta ferma l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà› collettiva indivisibile e inusucapibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina."* I restanti periodi del co.4 prevedono che "*con decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità per la compensazione del minor gettito in favore dei comuni nei quali ricadono i terreni di cui al precedente periodo del presente comma. A tal fine,* è *autorizzato l›utilizzo dello stanziamento previsto per la compensazione di cui all›ultimo periodo del comma 5-bis, dell›articolo 4 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44."*

Il comma 5 dell'art.1 dispone sul versamento prevedendo una proroga del termine per cui *"I contribuenti versano l'imposta complessivamente dovuta per l'anno 2014, determinata secondo i criteri di cui ai commi precedenti, entro il 10 febbraio 2015*". Il successivo co.6 dispone l'abrogazione del comma 5-bis, dell'articolo 4 del decreto-legge n. 16 del 2012.

I restanti commi 7, 8 e 9 dell'art.1 vertono sulle variazioni compensative. Per il co. 7 " *A decorrere dall'anno 2015, le variazioni compensative di risorse conseguenti dall'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2, sono operate, nelle misure riportate nell'allegato A al presente provvedimento, per i comuni delle Regioni a statuto ordinario e delle Regioni Siciliana e Sardegna, nell'ambito del fondo di solidarietà comunale e con la procedura prevista dai commi 128 e 129 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, e, per i comuni delle regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle province autonome di Trento e di Bolzano, in sede di attuazione del comma 17 dell'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214".* Infine per il co.8 " *Per l'anno 2014, le variazioni compensative di risorse nei confronti dei comuni conseguenti dall'attuazione delle disposizioni di cui ai commi 3 e 4, sono confermate nella misura di cui all'allegato B al presente provvedimento".* Infine il co. 9 prevede che "*I rimborsi ai comuni sono indicati nell'allegato C al presente provvedimento e tali comuni sono autorizzati, sulla base del medesimo allegato, a rettificare gli accertamenti, a titolo di fondo di solidarietà comunale e di gettito IMU, del bilancio 2014.*"

2. **RIEPILOGO DEI CRITERI**

Anno 2014

Sono esenti dall'IMU:

1. i terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei Comuni classificati come totalmente montani, rientranti nell'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'ISTAT. Sono altresì esenti, in ossequio all'art.2 co.1 del D.M. 28.11.2014, i terreni agricoli siti in un comune il cui municipio è ubicato ad un'altitudine di 601 metri e oltre, come individuati sulla base dell'«Elenco comuni italiani», pubblicato sul sito internet dell'Istituto nazionale di statistica. E' sufficiente, quindi, che il terreno sia riferibile anche ad uno solo dei predetti criteri individuativi territoriali perché competa l'esenzione. E' irrilevante se il terreno sia posseduto da CD o IAP o altri soggetti o se sia stato concesso in comodato o affitto ad altri soggetti;

2. i terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, di cui all'articolo 1 del decreto legislativo del 29 mar-

zo 2004 n. 99, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei Comuni classificati parzialmente montani, come riportato nell'elenco ISTAT dei Comuni italiani. Sono altresì esenti ex art.2 co.2 del D.M. 28.11.2014, i terreni agricoli posseduti anche se non condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, dei comuni ubicati a un'altitudine compresa fra 281 metri e 600 metri, individuati sulla base dell'«Elenco comuni italiani». L'esenzione compete anche nell'ipotesi nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto ad altri coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola;

3. ai terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che ricadono nelle fattispecie di cui ai commi 2, 3 e 4 del D.M. 28.11.2014.

Per i terreni ubicati nei comuni diversi da quelli individuati nei predetti criteri resta ferma l'applicazione della disciplina vigente dell'imposta municipale propria e in particolare, delle disposizioni di cui all'art. 13, commi 5 e 8-bis, del decreto-legge n. 201 del 2011, con il versamento dell'appendice IMU 2014 da effettuarsi entro il prossimo 10 febbraio.

Anno 2015

Sono esenti dall'IMU:

1. i terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei Comuni classificati come totalmente montani, come riportato dall'elenco dei Comuni italiani predisposto dall' ISTAT;

2. i terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, di cui all'articolo 1 del decreto legislativo del 29 marzo 2004 n. 99, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei Comuni classificati come parzialmente montani, come riportato dall'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'ISTAT. L'esenzione si applica anche nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e a imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola.

3. **LA CONCESSIONE IN AFFITTO O COMODATO**

La questione attiene ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei Comuni classificati parzialmente montani ed anche per terreni agricoli posseduti pur se non condotti dai menzionati soggetti ubicati nei comuni con altitudine compresa fra 281 metri e 600 metri. Dal testo della normativa applicabile per l'anno 2014 (art.2 co.3 del D.M. 28.11.2014 ed art.1 co.2 del D.L. 24.01.2015) se ne ricava che l'applicazione dell'esenzione non spetta se i concedenti in comodato o in affitto siano possessori non coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola anche se i detentori fossero tali. Infatti l'identificazione oggettiva dei terreni esenti non si indirizza sui soggetti detentori, bensì sempre e comunque sui soggetti possessori. In buona sostanza, il terreno è esente non già perchè detenuto da CD o IAP, ma perché posseduto dai citati soggetti qualificati anche se non lo conducono perché, appunto, lo concedono in affitto/comodato ad altri CD o IAP. Il terreno che si appartiene ad un soggetto *"non agricoltore"* non potrà, pertanto, godere dell'esenzione, anche qualora fosse effettivamente utilizzato per l'attività agricola da un CD o IAP che ne ha acquisito la disponibilità in ragione di un comodato o affitto.

LA COMPROPRIETA' TRA COLTIVATORI DIRETTI – IMPRENDITORI AGRICOLI PROFESSIONALI E GLI ALTRI

Il legislatore ha completamente trascurato la fattispecie di comproprietà tra soggetti coltivatori diretti/ imprenditori agricoli professionali ed altri che non posseggono tali requisiti. Occorre chiedersi, infatti, se l'esenzione, ovviamente concernente i terreni in comuni parzialmente montani ed in quelli con altitudine compresa tra 281 e 600 metri, competa solo al possessore avente i titoli di CD o IAP, per cui i comproprietari non titolati dovranno l'IMU pro quota, ovvero se l'esenzione sia meramente oggettiva in quanto riferita al terreno eppertanto competa a tutti i comproprietari anche a quelli non sono CD o IAP.

Giova rammentare che le disposizioni di esenzione sono di stretta interpretazione per cui nella loro interpretazione si deve prediligere ed è questa la posizione dell' Associazione, quella restrittiva piuttosto che quella espansiva. In quest'ottica di approccio viene naturale considerare l'esenzione per i suoli innanzi detta di duplice natura sia oggettiva (terreni agricoli) che soggettiva (posseduti da CD o IAP) o per meglio dire che l'individuazione oggettiva del terreno esente si basa anche sul requisito soggettivo del possesso di un CD o IAP. Conseguentemente stante la personalità dell'obbligazione tributaria IMU, consegue che il comproprietario CD o IAP gode della esenzione per la sua quota di possesso del terreno in comunione, mentre gli altri co-possessori perché privi del requisito soggettivo in quanto non CD o IAP, non potranno godere della esenzione per la rispettiva quota di possesso. Per completezza, però non può sottacersi ad un tesi di più ampio respiro che estenderebbe l'esenzione anche alle quote dei comproprietari non CD o IAP. Ed infatti, il testo dell'art.1 del D.L. n.5 del 2015 che dell'art.2 del D.M. 28.11.2014 dispongono che l'esenzione si applica "*ai terreni agricoli*" ed inoltre fanno riferimento a quelli "*posseduti*" da coltivatori diretti/IAP e non già a quelli "*interamente posseduti*" da predetti soggetti. Tale precisazione, potrebbe far propendere per la mera natura oggettiva dell'esenzione sicchè il terreno totalmente esente anche se uno solo dei suoi comproprietari fosse C.D. o IAP. A sostengo di quanto innanzi vale anche la circostanza che il co.2 dell'art.1 del D.L. n.5 del 2015, come il co.3 dell'art.2 del D.M. 28.11.2014, dispongono che l'esenzione si applica anche ai terreni nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e a imprenditori agricoli professionali ed è noto che il contratto di disposizione per un bene in comproprietà deve essere stipulato da tutti i titolari del diritto reale e non solo da taluni di essi. Inoltre, non è da non trascurare l'insegnamento del diritto vivente, (in merito allo sfruttamento ai fini agricoli di un suolo edificabile anche da parte di uno solo dei suoi contitolari) sulla natura oggettiva della c.d. finzione giuridica di cui al 2° periodo della lett.b. co.1, art.2 del D.Lgs. n.504 del 1992. Sulla questione si ritiene più che opportuna una precisazione legislativa, fermo restando che la posizione dell'Associazione è per la lettura restrittiva dell'ambito applicativo della esenzione che quindi nella fattispecie di comunione spetterà solo al comproprietario CD o IAP.

4. **L'ALIQUOTA PER L'ANNO 2014**

L'art.1 del D.L. n.185 del 2014 prevede che "*nei comuni nei quali i terreni agricoli non sono più oggetto dell'esenzione, anche parziale, prevista dall'articolo 7, co. 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'imposta è determinata per l'anno 2014 tenendo conto dell'aliquota di base fissata dall'articolo 13, comma 6, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, a meno che in detti comuni non siano state approvate per i terreni agricoli specifiche aliquote*".

Dal testo della norma se ne deve ricavare che la riferibilità all'aliquota, salvo l'approvazione di una aliquota specifica per i terreni agricoli, sia a quella di base pari a 0,76% essendo, peraltro, l'unica misura di aliquota indicata nella disposizione richiamata. E' questa la lettura dell'associazione anche se è sperabile che nella conversione del D.L. n.185 si elimini ogni residuo dubbio. Infatti, se è innegabile che il primo periodo del co.6 prevede, appunto, che l'aliquota di base dell'IMU è pari allo 0,76%, al successivo periodo dispone che i comuni, con delibera di consiglio, "possono modificare in aumento o in diminuzione "l'aliquota di base" sino a 0,3 punti percentuali. Qualora il Comune avesse esercitato tale potere di modifica è definibile "di base" l'aliquota deliberata dall'ente impositore e quindi applicabile anche per i terreni agricoli non più esenti ? In questa tematica occorre distinguere due possibili situazioni:

a) quella, in verità piuttosto rara, dell'ente che si fosse limitato ad una semplice modifica dell'aliquota di base valevole per tutte le tipologie di immobili imponibili;

b) quella, ben più frequente, in cui l'ente abbia fissato aliquote specifiche per determinate tipologie di immobili ed una aliquota residuale ovviamente diversa dall'0,76% riferibile, appunto per esclusione a tutte le altre tipologie di immobili imponibili.

Nella situazione a) non pare così divergente dalla norma che in quel comune l'aliquota di base sia quella deliberata, anche se è innegabile il contrasto di interessi tra il comune ed il contribuente. Ed infatti, se l'aliquota modificata fosse in aumento rispetto all'0,76%, ovviamente i contribuenti riterranno di liquidare l'imposta sui terreni non esenti commisurandola all'aliquota dello 0,76% ma se, invece, l'aliquota di base fosse stata deliberata in misura inferiore allo 0,76% sarà allora il Comune a pretendere l'IMU sui terreni agricoli non più esenti ad aliquota di base di legge dello 0,76%.

Per l'ipotesi di cui alla lett.b), la specificazione delle aliquote che non comprende la tipologia di immobili "terreni agricoli" dovrebbe pacificamente far deporre per l'applicabilità dell'aliquota dello 0,76% anche se il contribuente, qualora l'aliquota residuale (ovvero quella applicabile per tutti gli altri immobili) fosse inferiore allo 0,76% propenderà per autoliquidare l'imposta commisurandola a detta aliquota sostenendo che la specificazione può essere individuale ma anche generalizzata per residualità.

Certo sconcerta la leggerezza del legislatore che avrebbe potuto far riferimento puntuale ed inequivoco all'aliquota fissata dal primo periodo del co.6 dell'art.13 del D.L. n.201 cosi inibendo ad origine qualsivoglia lettura divergente dall'applicabilità dell'aliquota dello 0,76%.

Malgrado quanto innanzi questa Associazione è del parere che in difetto di aliquota specifica per i terreni agricoli sia da applicarsi quella dello 0,76% anche perché l'art.1 del D.L. n.185 fa riferimento all'aliquota "*di base fissata dall'articolo 13, comma 6,"* e non a quella fissata "*ai sensi"* dell'articolo 13, comma 6", che indubbiamente avrebbe ricompreso l'aliquota modificata dall'ente locale.

Certo che se il taglio al FSC per ogni singolo comune fosse stato quantificato commisurando all'aliquota decisa dall'ente piuttosto che a quella dello 0,76% allora per l'ente il danno è servito.

5. LA SOGLIA PER IL VERSAMENTO

Ogni Comune, nel regolamento dell'IMU (o IUC o in quello delle Entrate comunali) ha stabilito, ai sensi del co.168 dell'art.1 della L n.296 del 2006, gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In difetto di previsione comunale si applica il limite dei 12 euro di cui al co.4 dell'art.25 della L. n.289 del 2002. Il limite del versamento non si commisura all'imposta dovuta per ogni singolo immobile, ma si considera nell'ambito del rapporto di imposta tra soggetto attivo e passivo per quel tributo, conseguentemente se il contribuente che deve versare l'IMU per i terreni agricoli montani è soggetto passivo IMU per quel comune anche per altri immobili la cui imposta già versata (o che doveva essere versata) fosse di importo complessivamente superiore alla soglia limite, dovrà comunque corrispondere l'imposta entro il prossimo 10 febbraio 2015, anche se di importo inferiore alla soglia limite. La proroga del versamento dell'IMU per i terreni non più esenti, determina comunque l'effetto trascinamento per l'imposta relativa ad altri immobili, nel senso che se per gli altri immobili, l'importo dell'IMU fosse stato inferiore alla soglia il contribuente non era tenuto al versamento, ma se la somma dell'imposta per i predetti immobili e quella per i terreni non più esenti, risultasse di importo superiore al limite, allora entro il prossimo 10 febbraio il contribuente è tenuto al versamento complessivo dell'IMU.

Di converso, se il rapporto di imposta tra Comune e contribuente si determina oggettivamente solo per i terreni agricoli, ora non più esenti, allora vale il limite per il versamento, per cui se l'imposta annua complessivamente dovuta risultasse inferiore al predetto importo limite, il contribuente è esonerato dal versamento.