

Roma, 3 gennaio 2013

Nota di approfondimento sull'imponibilità dei terreni c.d. incolti

In relazione ai quesiti pervenuti nelle scorse settimane da diversi Comuni, appare opportuno precisare alcuni aspetti riguardanti l'imponibilità dei terreni ai fini dell'IMU in rapporto alle differenti caratteristiche e condizioni d'uso, con particolare riguardo ai terreni cosiddetti "incolti", cioè non fabbricabili in base agli strumenti urbanistici vigenti, né qualificabili come "agricoli" in base alle definizioni applicabili ai fini fiscali.

Giova, in primo luogo, precisare che i terreni sono definiti dal d.lgs. 504 (art. 2, ripreso dal dl n. 201 del 2011 nella disciplina dell'IMU "sperimentale"), con riferimento ai "terreni agricoli" e alle "aree fabbricabili":

- per terreno agricolo si intende "il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile" (lett.c)¹;
- per area fabbricabile si intende "l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità" (lett.b), primo periodo)².

La stessa norma (lett. b), secondo periodo,) precisa inoltre che se l'area fabbricabile è posseduta e condotta da agricoltori professionali ed utilizzata a fini "agro-silvo-pastorali" si applica il regime fiscale previsto per i terreni agricoli, per il periodo in cui tale uso sussiste.

¹ L'articolo 2135 C.C. definisce l'imprenditore agricolo e le attività da questi svolte: «2135. *Imprenditore agricolo. È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.*

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge».

² La definizione di area fabbricabile contenuta nel d.lgs. 504/1992 deve essere integrata con l'interpretazione autentica contenuta nell'art. 36 del decreto fiscale 4 luglio 2006, n. 223: «ai fini dell'applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».

A seguito di una significativa modifica del comma 2, art.13, del d.l. 201 (ad opera del d.l. n. 16 del 2012), tali definizioni - diversamente da quanto accadeva nel regime dell'ICI e nello stesso d.lgs. 23 che regola l'IMU "ordinaria" - non sono più esaustive degli oggetti imponibili ai fini dell'IMU anticipata in via sperimentale, attualmente vigente.

Infatti, il nuovo testo del comma art. 13 del d.l. 201 recita: *"L'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa; restano ferme le definizioni"* di cui al citato art. 2, d.lgs. 504, che riveste ora carattere esclusivamente definitorio di alcune delle fattispecie imponibili, mentre fino a tale modifica rappresentava esaustivamente le fattispecie immobiliari oggetto di imposizione patrimoniale comunale.

Pertanto, anche i terreni non riconducibili alle richiamate disposizioni definitorie dell'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 risultano imponibili ai fini dell'IMU vigente. Le aree non edificate che non sono espressamente definite vanno considerato terreni "incolti" (ma l'aggettivo trae in inganno; meglio dire "terreno" e basta, in quanto si tratta di aree che possono essere materialmente coltivate, ma non nei modi dell'art. 2135 C.C., che permettono di considerarle "terreni agricoli" ai fini fiscali). Possiamo dunque concludere che i "terreni", senza altre qualificazioni, sono l'insieme delle particelle non edificate che non sono qualificabili né "terreni agricoli" né "aree fabbricabili" e che tale nuova fattispecie risulta certamente imponibile ai fini dell'IMU sperimentale in base al comma 2 dell'articolo 13 del d.l. 201.

Fatte queste premesse, va altresì osservato che tutti i benefici previsti dalla legge per i terreni sono invariabilmente riferiti, in modo espresso ed inequivoco alla fattispecie "terreni agricoli". L'agevolazione riguardante il calcolo della base imponibile per scaglioni di valore (co. 8-bis, art. 13, d.l. 201) è infatti riservata a i "terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali ... iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti", così come è riservata ai "terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina" (esenzione di cui alla lettera h), art. 7, del d.lgs. 504, richiamata dalle norme vigenti sull'IMU sperimentale, che rimanda all'elenco della circolare Min. Finanze n. 9 del 14 giugno 1993.

Infine l'agevolazione insita nell'applicazione del coefficiente moltiplicativo ridotto (110) ai fini del calcolo del valore imponibile, pur riservata ai terreni agricoli "posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola", si estende anche ai terreni "non coltivati" nelle medesime condizioni di possesso. (co. 5, art. 13, del d.l. 201)

I documenti prodotti dal Mef con riferimento alla materia trattata (in sostanza, la Circolare n. 3 del 2012 e le istruzioni al modello di dichiarazione IMU di cui al d.m. 30 ottobre 2012) si prestano a qualche ambiguità di interpretazione circa l'effettiva imponibilità di tale fattispecie residuale.

In particolare, le istruzioni alla dichiarazione non fanno alcuna differenziazione tra terreno agricolo e terreno cosiddetto "incolto", ingenerando la falsa impressione che i proprietari di tali immobili non siano soggetti alla dichiarazione e, al limite, neanche al pagamento dell'IMU. È probabile che la radice di questa ambiguità vada ricercata nell'assenza nello stesso testo della legge, di un'espressa definizione della base imponibile dei terreni "incolti". Infatti, l'unico riferimento si ha indirettamente quando viene prevista l'agevolazione, per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella previdenza agricola, di utilizzare il moltiplicatore ridotto 110, invece di quello ordinario 135, non solo per i terreni agricoli posseduti e condotti direttamente, ma anche per quelli "non coltivati", eventualmente posseduti dai medesimi soggetti (comma 5, art. 13, del d.l. 201). Ciò può portare all'erronea conclusione che vi sia una sostanziale identificazione tra i terreni agricoli e i terreni incolti sotto il profilo generale del regime

di imposizione applicabile. Tale identificazione appare, peraltro, irrilevante quando entrambi sono soggetti Imu, mentre comporta non pochi problemi e rischi quando i terreni incolti sono ubicati in terreni montani o semimontani, nei quali è prevista l'esenzione per i terreni agricoli.

Nel richiamare la norma di riferimento riguardante l'esenzione (la citata lettera h), art. 7 del d.lgs. 504), ad esempio, le istruzioni non riportano dopo la parola "terreni" la qualificazione "agricoli" recata dalla norma medesima, con la conseguenza che i terreni ubicati in tali comuni sembrerebbero sottratti all'applicazione dell'IMU indipendentemente dalla loro qualifica. Tanto più che il provvedimento ministeriale sembra avallare l'ipotesi che per questi terreni non sia previsto l'obbligo di dichiarazione, cosa che impedirebbe ai Comuni una spedita individuazione della fattispecie, ostacolando non poco i necessari controlli.

Per quanto autorevole sia da considerare la fonte, non appare tuttavia pensabile che un provvedimento amministrativo, improntato all'applicazione di criteri di semplificazione ed alla massima diffusione delle norme fiscali verso i contribuenti e gli operatori, possa modificare tacitamente l'impostazione normativa che reca con chiarezza l'imponibilità dei terreni c.d. incolti anche nei casi in cui operino dispositivi di agevolazione ed esenzione. È in proposito ben noto il principio di carattere generale, recato dall'articolo 14 delle Disposizioni Preliminari al Codice Civile secondo cui le norme tributarie di esenzione o di agevolazione debbono considerarsi eccezionali e l'interpretazione di esse deve essere rigorosamente ancorata alla legge ed esclude il procedimento analogico. Il citato principio è stato poi ribadito in numerose pronunce della Corte di Cassazione.

Il fatto che il d.l. 201 non richiami con riferimento alla generalità dei terreni c.d. incolti le modalità di individuazione della base imponibile non può rappresentare in alcun modo dimostrazione della loro esclusione, in quanto è perfettamente coerente con l'impianto normativo applicare a tali fattispecie il medesimo percorso di determinazione dell'imponibile da sempre osservato per i terreni agricoli: reddito dominicale rivalutato per il moltiplicatore 135, salvo il caso particolare di detenzione da parte di un agricoltore professionale. L'alternativa sarebbe, peraltro, non già l'esclusione dall'imposizione, bensì l'individuazione di un valore di mercato, atteso che la definizione generale di base imponibile ai fini dell'IMU (in questo caso direttamente richiamata dal regime ICI) è "il valore degli immobili" (art. 5, co. 1, d.lgs. 504, richiamato dal d.lgs. 23, compatibile con l'art. 13 del d.l. 201 e pertanto vigente ai fini dell'IMU sperimentale). Le diverse specificazioni del calcolo dell'imponibile, di cui la più diffusa è l'applicazione di coefficienti e moltiplicatori al valore della rendita iscritta in catasto, costituiscono, infatti, casi particolari di quella definizione generale.

Concludendo, si deve ritenere che i terreni c.d. incolti, in quanto non qualificabili come "agricoli" né "fabbricabili" a norma dell'art. 2 del d.lgs. 504, siano imponibili ai fini dell'IMU sperimentale e che le esenzioni riservate ai terreni agricoli non siano ad essi applicabili.

Al fine di rispettare la normativa di favore nei confronti di chi esercita attività agricola in modo professionale, consistente, come detto, nell'applicazione del moltiplicatore ridotto al 110 e di un sistema di esenzione/riduzione dell'imposta per i terreni agricoli di pianura e di un'esenzione piena per i terreni agricoli che ricadono in comuni montani, si ritiene conforme alla *ratio* della norma primaria considerare esenti i terreni incolti montani allorquando questi siano posseduti da agricoltori professionali, unitamente a terreni qualificabili come agricoli.