

Ai Sindaci
Ai Responsabili Ufficio Tributi
Ai Responsabili Ufficio Ragioneria

Bologna 02 febbraio 2015
Prot. n. 22

Oggetto: Imu montani in scadenza il 10.02.2015 – Chiarimenti

1. Premessa

Il DI 24 gennaio 2015, n. 4 ha nuovamente modificato i criteri per l'individuazione dei terreni cui spetta l'esenzione Imu, fissando al 10 febbraio la data entro la quale dovrà essere versata l'imposta relativa al 2014 dovuta per i terreni che hanno perso il diritto all'esenzione, precedentemente individuati in base alla circolare del Ministero delle finanze 14 giugno 1993, n. 9.

Il DI n. 4 del 2015 fa salvi, però, anche i criteri precedentemente individuati dal decreto interministeriale del 28 novembre 2014, stabilendo che per il 2014 non è comunque dovuta l'Imu con riferimento ai terreni considerati esenti in base al predetto decreto interministeriale.

L'adempimento del prossimo 10 febbraio impone, quindi, un incrocio tra criteri stabiliti nella circolare n. 9 del 1993, decreto interministeriale del 2014 e decreto legge del 2015. A ciò si aggiungono ulteriori problemi applicativi in termini di aliquota e versamenti minimi.

Va ricordato che la Regione Emilia Romagna, al 1 gennaio 2015, conta 340 comuni, di cui 101 montani, 28 parzialmente montani e 211 non montani e che l'unica provincia in cui sono presenti solo comuni di pianura è quella di Ferrara.

2. I criteri validi a decorrere dal 2015

L'art. 1, comma 1, del DI n. 4 del 2015 prevede che a decorrere dall'anno 2015, l'esenzione Imu prevista dalla lettera h), del comma 1 dell'art. 7 del D.lgs. n. 504 del 1992 si applica:

- a) ai terreni agricoli, nonché 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, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.lgs. n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT.

Il successivo comma 2, dispone che l'esenzione si applica anche ai terreni di cui al comma 1, lett. b), nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e a imprenditori agricoli professionali, iscritti nella previdenza agricola.

La lettura di queste disposizioni richiede alcune precisazioni.

Innanzitutto, va rilevato che la lettera a) fa riferimento non solo ai terreni agricoli di cui all'art. 7 della normativa Ici, ma include anche i terreni non coltivati. In tal modo, viene risolta una vecchia questione interpretativa Imu in merito al riconoscimento dell'esenzione Imu per i terreni montani incolti, i quali non potevano ritenersi inclusi nell'ambito esonerativo disciplinato dall'art. 7, nel quale si faceva esclusivamente riferimento ai terreni agricoli, così come definiti dall'art. 2 del D.lgs. n. 504 del 1992, ovvero ai terreni adibiti all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 cod. civ.⁽¹⁾.

La lettera b) detta i criteri per il riconoscimento dell'esenzione nei comuni classificati dall'Istat come parzialmente montani. In tali comuni l'esenzione è riservata ai terreni "posseduti e condotti" da coltivatori professionali iscritti nella previdenza agricola. Rispetto al decreto interministeriale è stato aggiunto l'ulteriore requisito della diretta conduzione, in linea con i criteri generali di riconoscimento delle agevolazioni per il mondo agricolo, disciplinati dall'art 13, commi 2, 5 e 8-bis del DI n. 201 del 2011.

Va precisato che per tali comuni l'esenzione è di tipo soggettivo e si applica sull'intero territorio comunale, a differenza dei criteri del 1993 che prevedevano un'esenzione oggettiva, ovvero solo per i terreni ricadenti in determinati mappali catastali, indipendentemente dalla qualifica del soggetto possessore ⁽²⁾.

L'art. 1, comma 2, estende l'esenzione anche ai terreni dati in concessione a coltivatori professionali. Qui, si ripropone il medesimo dubbio interpretativo sorto con il decreto interministeriale del novembre 2014, ovvero se il comma 2 nel riferirsi ai terreni di cui al comma 1, lett. b) abbia inteso fare riferimento ai soli terreni posseduti da coltivatori e da questi dati in affitto o comodato ad altri coltivatori, o, diversamente, si sia voluto fare riferimento a tutti i terreni che insistono sui comuni parzialmente montani e condotti da coltivatori diretti.

La lettura della disposizione normativa sembra autorizzare entrambe le letture, anche se si ritiene di favorire una lettura più restrittiva e rigorosa e ciò per due ordini di ragioni.

⁽¹⁾ Sull'imposizione dei terreni incolti montani si veda IFEL, nota del 3 gennaio 2013, e la risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-08397 del 19 dicembre 2012, nella quale, da un lato, si conferma che i terreni incolti "in base ad un'interpretazione strettamente letterale della normativa, non potrebbero rientrare nella disposizione di esenzione, in quanto sfuggono (...) alla definizione di terreno agricolo", e, dall'altro lato, si ritiene che in base ad una non meglio specificata lettura sistematica delle norme di riferimento i terreni incolti montani debbono comunque considerarsi esenti.

⁽²⁾ Sul fatto che i nuovi criteri, sia quelli stabiliti dal DI n. 4 del 2015 sia quelli stabiliti dal decreto interministeriale, sostituiscano integralmente quelli adottati nel 1993 pare non vi siano dubbi. Al riguardo, si rammenta che il decreto 28 novembre 2014, all'art. 2, comma 5, specifica 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».



Innanzitutto, se si fosse voluto effettivamente privilegiare solo la conduzione da parte di un coltivatore professionale, rendendo irrilevante la qualifica del soggetto possessore, sarebbe stato sufficiente che l'art. 1, comma 1, lett. a) avesse fatto riferimento solo ai terreni condotti dai coltivatori e non ai terreni "posseduti e condotti".

Inoltre, che l'esenzione di cui al comma 2 debba essere riservata solo ai terreni posseduti da coltivatori diretti e dati in comodato o locazione ad altri coltivatori professionali, lo si evince dalla precisazione contenuta nel testo normativo, dove è precisato che l'esenzione si applica "anche" ai terreni di cui alla lett. b), come a meglio specificare che se anche il terreno posseduto da un coltivatore è dato in affitto o comodato ad altro coltivatore l'esenzione continua a spettare.

Ovviamente, essendo l'una o l'altra interpretazione determinante al fine dell'ottenimento del gettito atteso, sarebbe quanto meno opportuno un tempestivo intervento interpretativo ministeriale.

3. I criteri validi per i 2014 e la clausola di salvaguardia

L'art. 1, comma 3 del DI n. 4 del 2015 precisa che i criteri dettati dai commi 1 e 2 per il 2015 si applicano anche all'anno di imposta 2014.

Il successivo comma 4 contiene una clausola di salvaguardia, in base alla quale si dispone che per l'anno 2014 non è comunque dovuta l'Imu per i terreni esenti in virtù del decreto interministeriale del 28 novembre 2014 e che risultano, invece, imponibili per effetto dell'applicazione dei nuovi criteri.

Tale clausola, quindi costringe ad applicare anche il decreto interministeriale del 28 novembre, almeno con riferimento ai terreni esenti in base al predetto decreto.

Il decreto in questione prevede l'esenzione per tutti i terreni agricoli dei comuni ubicati a un'altitudine al centro, ovvero quella del municipio, di 601 metri e oltre, così come classificati dall'Istat (art. 2, comma 1).

Per i comuni con altitudine al centro compresa fra 281 metri e 600 metri, invece, l'esenzione è prevista per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola (art. 2, comma 2).

La disposizione non prevede espressamente, a differenza del DI n. 4 del 2015, l'ulteriore requisito della diretta conduzione. Conseguentemente spetta l'esenzione anche nel caso in cui il terreno posseduto da coltivatore professionale non sia da questi direttamente coltivato.

Il successivo comma 3 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 a coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.

Dalla lettura del comma 3 non emerge con chiarezza la portata del rinvio al comma 2, ovvero se tale rinvio deve intendersi riferito solo ai terreni posseduti dai coltivatori professionali oppure a tutti i terreni ubicati nei comuni con altitudine compresa fra 281 metri e 600 metri, indipendentemente dal soggetto possessore. La prima interpretazione renderebbe perfettamente inutile la disposizione recata dal comma 3, in quanto già il comma 2 prevede l'esenzione per tutti i terreni posseduti dai coltivatori professionali, indipendentemente dal fatto che vi sia la diretta conduzione.



Quindi, per fornire un'interpretazione che consenta di dare qualche effetto al comma 3 si dovrebbe ritenere che il comma disponga l'esenzione per i terreni condotti da coltivatori professionali, indipendentemente dalla qualifica del soggetto possessore.

È evidente che tale lettura si fonda però su una norma che probabilmente non voleva produrre tali effetti, così come dimostra la correzione operata con il DI n. 4 del 2015, ma che comunque incide notevolmente sul gettito atteso dai comuni parzialmente montani.

Stante la delicatezza della questione interpretativa sarebbe forse opportuno che il Ministero dell'economia esplicitasse prima del 10 febbraio 2015 i criteri utilizzati per determinare le stime di gettito relative ai comuni parzialmente montani, e quindi, di conseguenza la portata del più volte citato comma 3.

In questa situazione di incertezza, e stante la successiva precisazione contenuta nel DI n. 4 del 2015, si ritiene prudenzialmente di dover seguire l'interpretazione più restrittiva.

La clausola di salvaguardia contenuta nell'art. 1, comma 4, del DI n. 4 del 2015 permette al contribuente di non corrispondere l'Imu 2014 anche se il proprio terreno è soggetto ad imposizione in base ai nuovi criteri.

In particolare, potranno verificarsi le seguenti casistiche:

- a) comuni totalmente esenti in base al decreto ministeriale, per aver un'altitudine al centro superiore a 601, ma classificati non montani dall'Istat (17 comuni in Italia); in tale ipotesi l'Imu 2014 non è dovuta ed occorrerà corrispondere l'imposta a decorrere dal 2015;
- b) comuni totalmente esenti con il decreto ministeriale, per avere un'altitudine superiore a 601 metri, ma parzialmente esenti in base al decreto legge per essere considerati parzialmente montani (56 comuni in Italia); in tale ipotesi l'Imu 2014 non sarà dovuta, mentre dal 2015 l'esenzione spetterà ai soli terreni posseduti e condotti da coltivatori o da questi dati in affitto o comodato ad altri coltivatori professionali;
- c) comuni totalmente paganti con il decreto ministeriale, per aver un'altitudine inferiore ai 281 metri, ma totalmente esenti con il decreto legge (582 comuni in Italia), in quanto classificati montani; in tale ipotesi non sarà dovuta né l'Imu 2014 né quella 2015;
- d) comuni totalmente paganti con il decreto, per avere un'altitudine inferiore ai 281 metri, ma parzialmente esenti con il decreto legge, in quanto considerati parzialmente montani (291 comuni in Italia); l'Imu 2014 sarà dovuta seguendo i criteri stabiliti per il 2015;
- e) comuni parzialmente esenti con il decreto (2.576 comuni in Italia), per avere un'altitudine compresa fra 281 metri e 601 metri, ma considerati dall'Istat:
 - a. non montani (in totale 822 comuni): opera l'esenzione 2014 per i terreni posseduti da coltivatori professionali, mentre dal 2015 i terreni sono tutti soggetti;
 - b. parzialmente montani (in totale 308 comuni): per il 2014 opera l'esenzione per i terreni posseduti da coltivatori, mentre per il 2015 solo per i terreni



posseduti e condotti da coltivatori o da questi dati in comodato o affitto ad altri coltivatori;

- c. montani (in totale 1.446 comuni): opera l'esenzione sia per i 2014 che per il 2015.

4. L'aliquota da utilizzare

L'art. 1, comma 692 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015), dispone che nei comuni nei quali i terreni agricoli non sono più oggetto dell'esenzione, "anche parziale", prevista dall'art. 7 della disciplina Ici, l'IMU per il 2014 è determinata avendo riguardo all'aliquota base dello 0,76 per cento, "*a meno che in detti comuni non siano state approvate per i terreni agricoli specifiche aliquote*".

Mentre nessun dubbio si pone per i terreni totalmente esenti in base alla circolare n. 9 del 1993, per i quali occorre necessariamente utilizzare l'aliquota di base del 7,6 per mille – salvo il raro caso in cui fosse comunque stata deliberata un'aliquota specifica, diversa da quella ordinaria - per i terreni che insistono nei comuni considerati dalla predetta circolare come parzialmente esenti, la legge di stabilità 2015 impone di considerare l'aliquota deliberata, che potrebbe coincidere anche con l'aliquota ordinaria, ovvero con l'aliquota già utilizzata per il pagamento dell'Imu dovuta per quei terreni che non ricadevano nei fogli catastali esenti.

Anche in questo caso, quindi, l'aliquota ordinaria può rappresentare l'aliquota specifica adottata per i terreni agricoli. Una diversa interpretazione, infatti, porterebbe all'assurda conseguenza di assoggettare ad aliquote diverse i terreni che ricadono sul territorio del medesimo comune.

Al riguardo, va anche precisato che la disposizione recata dalla legge di stabilità non è influenzata dalle modalità di calcolo utilizzate dal Ministero dell'economia per la formulazione delle stime di maggior gettito, modalità che ad oggi rimangono comunque oscure.

5. Importi minimi di versamento

Entro il 10 febbraio i contribuenti devono versare "l'imposta complessivamente dovuta per l'anno 2014".

Quindi, il 10 febbraio è da considerarsi come data ultima entro cui il contribuente deve effettuare il saldo dell'imposta complessivamente dovuta per il 2014, non essendo il versamento limitato espressamente alla sola imposta dovuta per i terreni non più esenti. La chiara precisazione normativa non permette quindi di dubitare che nel caso in cui il contribuente non abbia integralmente versato l'imposta dovuta per il 2014 - ad esempio 10 euro dovuti per un fabbricato ma non versati in presenza di un importo minimo di versamento deliberato dal comune pari a 12 euro - e debba ora versare 60 euro per terreni non più esenti, l'importo complessivamente dovuto il 10 febbraio è pari a 70 euro.

Conseguentemente, se nel corso del 2014 sono stati versati a titolo di Imu, ad esempio, 200 euro e l'ammontare di Imu dovuta per i terreni non più esenti è pari a 5 euro, con importo minimo di versamento fissato dal comune a 12 euro, il 10



febbraio occorrerà versare l'importo di 5 euro, in quanto l'importo complessivamente dovuto dal contribuente per il 2014 è pari a 205 euro.

Ovviamente, nel caso in cui il contribuente non possieda altri immobili assoggettati ad Imu e quindi non abbia versato nulla nel corso del 2014 ed ora deve versare 5 euro per i terreni, tale importo non andrà versato in quanto inferiore all'importo minimo di versamento.

6. Terreni in comproprietà

Nel caso di terreni che insistono in comuni parzialmente montani la normativa richiede ai fini della concessione dell'esenzione il possesso qualificato da parte di un coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale iscritto alla previdenza agricola.

La circostanza che la norma valorizza il "possesso" da parte di un soggetto qualificato porta ad escludere che l'esenzione possa operare, in caso di comproprietà tra coltivatori professionali ed altri soggetti, anche con riferimento alle quote di possesso di soggetti non coltivatori professionali.

Che il medesimo terreno possa godere dell'esenzione solo per alcuni dei comproprietari è peraltro evenienza che già si verifica nell'Imu, come nell'Ici, come ad esempio nel caso di abitazione principale utilizzata come tale solo da uno dei comproprietari.

7. I terreni a proprietà collettiva indivisibile

L'art. 1, comma 6 del DI n. 4 del 2015 abroga l'art. 4, comma 5-bis del DI n. 16 del 2012, così come modificato dall'art. 22 del DI n. 66 del 2014.

Il comma 5-bis disponeva l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttibile che, in base al decreto ministeriale del 28 novembre 2014, non ricadano in zone montane e di collina.

Il regime di esenzione è ora contenuto nell'art. 1, comma 4 del DI n. 4 del 2015, il quale dispone che *«per il medesimo anno 2014, resta ferma l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina. 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»*.

La formulazione della norma desta qualche perplessità.

Innanzitutto, il regime di esenzione è ora limitato espressamente al solo 2014, mentre l'art. 4, comma 5-bis abrogato ne disponeva l'esenzione "a decorrere dal medesimo anno 2014". Pertanto, pare potersi affermare che a decorrere dal 2015 il regime di imposizione per i terreni a proprietà collettiva indivisibile sia identico a quello degli altri terreni.

Ulteriori perplessità derivano dalla previsione che per il 2014 l'esenzione opera esclusivamente per i terreni che non ricadono in zone montane o di collina.



Innanzitutto, la formulazione della norma non pare essere precisa, perché il decreto interministeriale non detta una definizione di zona “montana o di collina”, ma divide i terreni in base all’altitudine al centro. Inoltre, l’esenzione opera solo per i terreni a proprietà collettiva indivisibile che insistono su comuni diversi da quelli montani o di collina, sicché si potrebbe ritenere che i terreni che insistono in zone montane o di collina siano da assoggettare, nei limiti in cui sono assoggettati gli altri terreni e quindi, volendo ritenere che il riferimento operato alle zone di collina sia da intendersi riferito ai comuni con altitudine al centro tra 281 metri e 601 metri, che l’esenzione operi solo per i terreni condotti da coltivatori professionali, ferma restando, invece, l’esenzione per tutti quelli che ricadono in comuni con altitudine oltre i 601 metri.

Tuttavia, pare potersi sostenere che la precisazione “resta ferma l’esenzione” contenuta nell’art. 1, comma 4 del DI n. 4 del 2015 autorizzi a valorizzare ancora l’esenzione prevista nell’art. 2, comma 6 del decreto interministeriale, laddove è precisato che «*i 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 sono esenti dall’imposta municipale propria*». È evidente che tale norma porta ad esentare tutti i terreni a proprietà collettiva indivisibile, indipendentemente dalla qualifica del soggetto possessore o conduttore, giacché se la si volesse ritenere comunque riservata ai terreni “posseduti” da coltivatori diretti sarebbe stata inutilmente scritta in quanto l’esenzione rientrerebbe già nelle fattispecie esonerative previste dai commi richiamati.

Sarebbe comunque opportuno che in sede di conversione in legge del DI n. 4 del 2015 si procedesse a riordinare l’ambito di applicazione dell’esenzione.

8. Il problema dei rimborsi

Il ritardo nell’emanazione del decreto interministeriale del 28 novembre 2014, che avrebbe dovuto essere emanato entro il 22 settembre 2014, la sua formulazione e le conseguenti impugnative proposte da diverse ANCI regionali e da molti comuni ⁽³⁾, hanno determinato una gran confusione e sicuramente dei danni per i contribuenti ed i comuni stessi.

Il problema si pone soprattutto nei comuni in cui l’esenzione operava solo per quei terreni che ricadevano in determinati fogli catastali. Ora in questi comuni l’esenzione opera per l’intero territorio comunale, anche se limitatamente ai casi di possesso e conduzione da parte dei coltivatori diretti ed imprenditori agricoli.

Per i terreni che non ricadevano su fogli catastali esenti l’Imu 2014 è stata corrisposta alle ordinarie scadenze, ed ora andrà rimborsata, su istanza del contribuente.

Poi andrà anche disposto il rimborso per quei contribuenti che hanno ritenuto di pagare entro lo scorso 26 gennaio e che sono possessori di terreni assoggettabili in base al decreto interministeriale ma esenti in base al decreto legge.

⁽³⁾ Si veda IFEL, “Nota sul decreto del TAR Lazio di sospensione del decreto interministeriale 28 novembre 2014, relativo all’esenzione IMU dei terreni montani” del 13 gennaio 2015.



A fronte di questi gravosi adempimenti posti a carico del comune non va meglio per i contribuenti, che hanno dovuto sostenere costi per la predisposizione dei conteggi dell'Imu pagata ed ora dovranno presentare le istanze di rimborso.

Inoltre, se in sede di conversione in legge del decreto n. 4 del 2015 non si forniranno i necessari chiarimenti normativi, anche in merito alla portata del decreto interministeriale, è fin troppo facile immaginare che nascerà un nuovo contenzioso tributario, ed anche questo con inutile dispendio di risorse, sia per i comuni che per i contribuenti.

Gianni Melloni

Direttore ANCI Emilia – Romagna