



La Legge di Stabilità rivaluta ancora i redditi dominicali e agrari

Se in passato il settore agricolo è stato considerato agevolato per quanto riguarda la fiscalità cui esso soggiace, con la Legge di Stabilità il Legislatore ha riequilibrato la situazione che, a ben vedere, era stata già modificata in sede di introduzione della tanto discussa Imu.

Nel presente intervento focalizzeremo la nostra attenzione sull'ennesima scorciatoia intrapresa per incrementare il gettito di imposta senza, di fatto, procedere ad una organica riforma del sistema impositivo. A dire il vero, l'intenzione c'era ma, l'improvviso precipitare del quadro politico di sostegno al Governo tecnico, ha comportato il venir meno dell'approvazione della tanto agognata e da certi settori auspicata Legge di Delega fiscale che, tra i vari obiettivi, aveva anche quello di una riforma organica del catasto.

Nello specifico analizzeremo quanto previsto dall'art.1, co.512 della L. n.228/12 con cui è prevista in linea generale, per il triennio 2013-2015, la rivalutazione dei redditi dominicali e agrari nella misura del 15%, aliquota da applicarsi sul valore risultante dalla rivalutazione di cui all'art.3, co.50 della L. n.662/96.

Inquadramento dei redditi oggetto di rivalutazione

Ai sensi dell'art.25, co.1 del Tuir si considerano redditi fondiari quelli relativi ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti con attribuzione di rendita nel catasto dei terreni o dei fabbricati.

Quindi, è di tutta evidenza come producano redditi fondiari terreni e fabbricati che rispettino le due seguenti caratteristiche:

- siano ubicati in territorio italiano (in caso contrario produrranno redditi diversi ai sensi del successivo art.70, co.2);
- siano o debbano essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita.

Alcuni terreni e fabbricati sono a priori esclusi da tassazione, per motivi di natura oggettiva quali ad esempio:

- ⤴ i fabbricati di proprietà della Santa Sede (art.2, DPR n.601/73) e
- ⤴ i terreni e i fabbricati appartenenti allo Stato, alle Regioni, alle Provincie, ai Comuni e ai relativi consorzi, se destinati ad usi servizi di pubblico interesse (art.5, DPR n.601/73).

Al contrario, non producono redditi fondiari, perché non devono essere iscritti in catasto per espressa previsione normativa:

- ⤴ miniere, cave, torbiere, saline, laghi e stagni da pesca e tonnare;
- ⤴ cimiteri e relative dipendenze;
- ⤴ terreni demaniali costituenti fortificazioni militari;
- ⤴ alveo dei fiumi, torrenti e la superficie dei laghi pubblici;
- ⤴ spiagge, rocce, sabbie nude e gli altri terreni per propria natura improduttivi;
- ⤴ strade pubbliche e ponti non soggetti a pedaggio;
- ⤴ superficie dei canali maestri per la condotta delle acque.

Il successivo co.2 del citato art.25 suddivide i redditi fondiari in tre categorie:

- ⤴ reddito dominicale dei terreni, spettante sempre al proprietario o al titolare di un diritto reale di godimento sul terreno;

- reddito agrario, spettante al proprietario titolare di diritti reali di godimento sul terreno, escluso quando il terreno è dato in affitto per uso agricolo. In tal caso il reddito è attribuito all'affittuario, che ha la mera detenzione del terreno, ovvero a più persone, se si ha la conduzione associata e
- reddito dei fabbricati, spettante al proprietario o al titolare di un diritto reale di godimento sul fabbricato.

Tali categorie reddituali, sono riconducibili, stante il loro collocamento nell'alveo del Titolo I del Tuir, all'Irpef e in quanto tali non sono realizzabili dai soggetti Ires (salvo quanto previsto dall'art.90 Tuir per gli immobili "patrimonio").

Delineate le categorie di redditi fondiari e le caratteristiche dei beni che li determinano, di fondamentale importanza è ricordare come, ai sensi del successivo art.26, co.1 del Tuir:

"I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'art.30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso...."¹

Di conseguenza, il presupposto fondamentale è il possesso che a sua volta rappresenta l'elemento necessario per l'imputazione del reddito fondiario in capo al titolare di un diritto reale.

Inoltre, alla luce di quanto previsto dal Tuir, i redditi fondiari vengono imputati a prescindere dalla reale percezione.

Definizione di reddito dominicale e agrario

Il reddito dominicale è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno mediante l'esercizio delle attività agricole.

Non producono reddito dominicale:

- i terreni costituenti pertinenze di fabbricati urbani poiché censiti nel catasto edilizio;
- i terreni dati in affitto per usi non agricoli che, producono un reddito diverso ai sensi dell'art.67, co.1, lett e) Tuir e
- i terreni produttivi di reddito di impresa ai sensi dell'art.55, co.2, lett.c) Tuir.

Il reddito agrario, al contrario, consiste nella parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

A differenza di quanto avviene per il reddito dominicale, il reddito agrario non viene imputato in capo al proprietario nel caso di affitto per uso agricolo. Infatti, in tal caso il reddito agrario spetta al soggetto che conduce il terreno.

Senza dilungarci troppo in merito a quali siano le attività agricole ai fini fiscali e soprattutto chi può produrre un reddito agrario, aspetto modificato anch'esso dalla Legge di Stabilità, in questa sede ci limitiamo ad affermare che sono quelle di cui all'art.32 Tuir, ed è pertanto a tale disposizione normativa che bisogna fare riferimento.

Abbiamo evidenziato come sia il reddito dominicale che agrario vengono determinati in misura forfettaria tramite rendite catastali.

Nello specifico, sia il reddito dominicale che quello agrario si determinano mediante applicazione di tariffe d'estimo per singola qualità e classe di terreno, ai sensi della legge catastale.

La tariffa d'estimo rappresenta la rendita imponibile, espressa in moneta legale, per ettaro di terreno, in funzione della classe e qualità dello stesso.

¹ Le norme di carattere generale non sono applicabili integralmente dal momento che, ad esempio, in caso di affitto di un terreno per usi agricoli, il proprietario dello stesso si vedrà imputare il reddito dominicale, mentre l'utilizzatore del terreno dovrà imputarsi il reddito agrario.

Una disciplina specifica è, d'altra parte, prevista per i terreni adibiti a colture prodotte in serra e alla funghicoltura per i quali, l'art.28, co.4-*bis* prevede che, in mancanza della corrispondente qualità, ai fini della determinazione del reddito, sia dominicale che agrario, si applica la tariffa d'estimo più alta in vigore nella Provincia.

La revisione delle tariffe d'estimo

La determinazione del reddito sia dominicale che agrario in ragione delle tariffe d'estimo determina, di fatto, uno sganciamento dei redditi imputabili scollegato alla realtà, soprattutto per quanto concerne il reddito agrario di cui all'art.32.

Tale sistema di determinazione forfettaria del reddito è sempre stato riconosciuto all'imprenditore agricolo quale riconoscimento per lo svolgimento di un'attività che soggiace sia al rischio biologico che a quello di mercato, in quanto detto settore ha una domanda di prodotti non elastica né rispetto al prezzo né rispetto al reddito del consumatore, senza dimenticare il fattore atmosferico che, nonostante l'indubbio sviluppo tecnologico, rappresenta sempre un elemento determinante.

L'obiettivo delle variazioni è quello di avvicinare il reddito dominicale, la cui determinazione ricordiamo essere sganciata da dati effettivi/reali, a valori il più possibile reali ed effettivi, o almeno non totalmente privi di un significato reale.

Conseguentemente, a prescindere dai casi in cui ve ne sia la necessità per sopravvenute variazioni nelle quantità e nei prezzi dei prodotti o dei mezzi di produzione, ovvero a seguito di sopravvenute modifiche nell'organizzazione e strutturazione aziendale, è prevista *ex lege* la revisione delle rendite catastali ogni dieci anni.

Per espressa previsione normativa, la revisione delle tariffe d'estimo viene disposta con un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze e può essere effettuata d'ufficio, sentito il parere dei Comuni interessati, o su richiesta degli stessi Comuni, anche se in riferimento a singole zone censuarie e per singole qualità e classi di terreni.

I redditi dominicali e agrari rideterminati, o per meglio dire revisionati, si rendono applicabili a decorrere dall'anno seguente a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del nuovo prospetto delle tariffe d'estimo.

Attualmente le rendite catastali di riferimento sono quelle di cui al D.M. 7 febbraio 1984.

Infatti, come spesso succede, viene trovata la scorciatoia e per garantire, da un lato un adeguamento e un equilibrio in termini reddituali e dall'altro, e forse in maniera non troppo celata, un incremento di gettito nelle casse dell'Erario, le rendite vengono non revisionate, ma semplicemente rivalutate.

Tale tecnica è stata ripetutamente utilizzata nel corso degli anni. In un primo tempo, con l'art.31, co.1 della L. n.724/94, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1995 si procedeva ad una rivalutazione rispettivamente nella misura del 45% per il reddito dominicale e del 45% per quello agrario, e poi, in via definitiva fino al periodo di imposta 2012, gli estimi catastali di cui al D.M. richiamato dovevano essere rivalutati, ai sensi dell'art.3, co.50, L. n.662/96, applicando i coefficienti rivalutativi pari all'80% per il reddito dominicale e al 70% per quello agrario.

Da ultimo, il Legislatore è nuovamente intervenuto, in occasione della Legge di Stabilità 2013, utilizzando la medesima tecnica, prevedendo, infatti, che, limitatamente ai periodi di imposta 2013, 2014 e 2015, i valori come sopra determinati dovranno essere ulteriormente rivalutati del 15%.

A questo si deve aggiungere che come ormai troppo spesso accade, il Legislatore, ha previsto che in sede di determinazione degli acconti di imposta da versare per il 2013, il calcolo dovrà essere effettuato tenendo conto dei nuovi coefficienti rivalutativi.

Almeno in questo caso il contribuente, o per meglio dire il professionista delegato alla determinazione delle imposte, non dovrà cimentarsi in operazioni complesse, essendo quasi automatica la modalità.

In termini monetari, un esempio per rendere meglio evidente l'incremento della base imponibile e quindi del carico fiscale.

Esempio

Il signor Rossi è proprietario dei seguenti terreni con le seguenti rendite catastali:

qualità	classe	Superficie mq	R. dominicale	R. agrario
seminativo	3	2647	9,57	6,84
seminativo	3	2170	7,84	5,60
seminativo	3	2150	7,77	5,55
seminativo	3	2210	7,99	5,71
seminativo	3	5355	19,36	13,83

I redditi rivalutati ai fini Irpef che concorrerà alla formazione del reddito imponibile sarà, fino al periodo di imposta 2012, pari a:

reddito dominicale – $52,53 \cdot 80\% = 94,55$

reddito agrario – $37,53 \cdot 70\% = 63,80$

A decorrere dal 2013 tali redditi diventeranno pari a:

reddito dominicale – $94,55 \cdot 15\% = 108,73$

reddito agrario – 73,37

La deroga per il comparto agricolo

Il Legislatore, in parziale deroga a quanto previsto, ha stabilito che il coefficiente rivalutativo da applicare per i terreni agricoli e per quelli non coltivati, posseduti e condotti dagli imprenditori agricoli professionali e dai coltivatori diretti iscritti nella previdenza agricola è ridotto al 5%.

Sul punto è necessario fare alcune considerazioni, senza omettere come tale "generosità" deve essere ricondotta in larga misura dall'imposizione dei fabbricati rurali ai fini Imu e, in misura minore, in quanto incide su un numero di contribuenti minore, a quanto previsto al successivo art.1, co.513 della L. n.228/12, ai sensi della quale, a decorrere dal periodo di imposta 2015, non si rende più possibile per le società agricole di cui alla L. n.99/04 optare per la tassazione del reddito di impresa su base catastale ex art.32 Tuir, in ragione dell'ordinaria contrapposizione costi-ricavi.

Fatta questa breve digressione su un intervento legislativo che sarà oggetto di un futuro approfondimento, in questa sede, le questioni da dirimere, se possibile, attengono all'infelice terminologia utilizzata dal Legislatore e all'applicabilità o meno in futuro delle previsioni di cui all'art.14, co.3 e 4 della L. n.441/98 in tema di imprenditoria giovanile.

Ma andiamo per gradi e innanzitutto definiamo l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione.

La figura dell'imprenditore agricolo professionale (Iap) è stata introdotta a mezzo del D.Lgs. n.99/04 in sostituzione della figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale (Iatp).

In particolare, l'art.1 definisce lo Iap come:

“...colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell’art.5 del regolamento (Ce) n.1257/99 del Consiglio del 17 maggio 1999, dedichi 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 ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l’espletamento di cariche pubbliche, ovvero in società, associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro. Per l’imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui all’art.17 del citato regolamento (Ce) n.1257/99, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento”.

Senza entrare nel merito di tale definizione, in questa sede sia permesso rilevare come il Legislatore abbia perso l’occasione per delimitare o, per meglio dire, evitare situazioni *borderline*². Infatti, con tale definizione viene parificato colui che svolge l’attività agricola a tempo pieno con chi, al contrario, consegue il reddito agricolo marginalmente, basti pensare al contribuente proprietario di notevoli pacchetti azionari ma che svolga solamente l’attività agricola.

Il successivo art.3, co.1 del D.Lgs. n.99/04, modificando il D.Lgs. n.228/01 ha introdotto l’art.4-bis definendo come “... giovane imprenditore agricolo l’imprenditore agricolo avente un’età non superiore ai 40 anni”.

L’altra figura del mondo agricolo richiamata è quella del coltivatore diretto, la cui definizione non è così semplice atteso che nel panorama normativo, a differenza di quanto visto per lo Iap, non si ha una definizione univoca, anzi, se ne rinvengono almeno due:

- colui che esercita l’attività di coltivazione del fondo professionalmente ed in maniera organizzata, prevalentemente con il lavoro proprio e della propria famiglia, per effetto dell’equiparazione effettuata dall’art.2083 c.c. al piccolo imprenditore;
- ai sensi dell’art.6 della L. n.203/82 colui che oltre che esercitare l’attività ai sensi dell’art.2083 c.c., consegue da detto lavoro almeno 1/3 del fabbisogno necessario per le normali necessità.

In conclusione si ritiene definibile il coltivatore diretto come colui che esercita un’attività di cui all’art.2135 c.c. in modo non occasionale per mezzo di un’organizzazione, servendosi dell’aiuto dei propri familiari e in maniera tale che la forza lavoro sia preponderante rispetto agli altri fattori produttivi utilizzati nell’attività.

I soggetti sopra individuati, iscritti nella previdenza agricola, possono applicare l’aliquota rivalutativa dei redditi dominicali e agrari in misura ridotta, limitatamente ai terreni “posseduti e condotti”.

Alla luce del duplice requisito richiesto, e in assenza di chiarimenti ufficiali, si evince che decadrebbe dall’agevolazione in caso di affitto, sia il proprietario concedente che il coltivatore.

Secondo aspetto che necessiterebbe di un chiarimento ufficiale è quello relativo all’attuale impossibilità di esonerare dalla rivalutazione, come al contrario fatto in precedenza, la giovane imprenditoria giovanile.

Infatti, per il passato, l’art.14, co.3 e 4 della L. n.441/98 aveva previsto, a decorrere dal 6 gennaio 1999, che non trovavano applicazione le rivalutazioni dei redditi dominicali e agrari di cui alla L. n.662/96 richiamata, per i periodi di imposta in cui i terreni erano concessi in affitto per usi agricoli, con un contratto di durata non inferiore a cinque anni, a giovani:

² Senza dimenticare che in tale sede si poteva procedere all’unificazione anche della figura del coltivatore diretto che al contrario rimane a sé stante.

- non ancora quarantenni;
- coltivatori diretti o lap o che comunque avessero acquistato tali qualifiche nel termine di 12 mesi dalla stipula del contratto di affitto³.

L'Amministrazione Finanziaria con [R.M. n.53/E/00](#) aveva precisato che si consideravano agevolati anche i contratti di durata almeno pari a cinque anni stipulati sia successivamente che precedentemente alla data di entrata in vigore della legge, fermo restando che il diritto a non applicare le rivalutazioni spettava dalla data di stipula del contratto di affitto e comunque per i periodi di imposta compresi fra quello in corso alla data del 6 gennaio 1999 e quello di scadenza del contratto di affitto medesimo. Inoltre, per quelli di durata inferiore a 5 anni stipulati alla data di entrata in vigore della legge l'agevolazione era applicabile a decorrere dal rinnovo del contratto in corso⁴.

Si spera che il mancato coordinamento con quanto previsto dall'art.14 richiamato sia il mero frutto della frenesia legislativa connessa all'obbligo di varare la Legge di Stabilità in tempi stretti, anche perché, in caso contrario, la scelta mal si concilierebbe con la politica a favore dei giovani portata avanti per tutto il 2012.

Master in 5 incontri a numero chiuso (disposizione a benchi)

CONSULENZA SALVA IMPRESA

L'attività del professionista come attestatore e nell'utilizzo degli strumenti per la composizione della crisi d'impresa

Orario 9.30 - 13.00 / 14.00 - 17.30

<p>PADOVA dal 19 febbraio 2013 Hotel NH Mantegna</p>	<p>MILANO dal 22 febbraio 2013 Hotel Michelangelo</p>
<p>FIRENZE dal 21 febbraio 2013 Hotel Albani</p>	<p>BOLOGNA dal 27 febbraio 2013 Hotel NH De La Gare</p>

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE

€ 1.100,00 + IVA 21% (Comprensiva di coffee break)

Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

QUOTA AGEVOLATA

Per chi si iscrive entro 20 giorni dall'inizio del Master selezionato oppure per i partecipanti con meno di 35 anni

€ 935,00 + IVA 21% (Comprensiva di coffee break)

Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni

Clicca qui

EUROCONFERENCE*

MASTER DI APPROFONDIMENTO

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it

³ La stessa agevolazione si aveva in presenza di terreni il cui contratto di affitto, in essere alla data di entrata in vigore della legge, era rinnovato alla scadenza, per un periodo non inferiore a cinque anni, agli stessi giovani agricoltori.

⁴ In tale ipotesi, il requisito anagrafico (età inferiore a quaranta anni) doveva essere verificato in riferimento all'età dell'affittuario alla data del 6 gennaio 1999.