

Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 3 maggio 2013, n. 12/E

OGGETTO: Commento alle novità fiscali - Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dall’articolo 1, comma 1, della Legge 17 dicembre 2012, n. 221 recante “Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese”, nonché Legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale

Capitolo I: Novità in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche

5. Rivalutazione redditi dominicale e agrario (articolo 1, comma 512)

Il comma 512 stabilisce, ai soli fini della determinazione delle imposte sui redditi (IRPEF ed IRES) e limitatamente ai periodi di imposta 2013, 2014 e 2015, la rivalutazione dei redditi dominicale e agrario.

La rivalutazione è operata, sia per il reddito dominicale sia per il reddito agrario, con l’aliquota del 15 per cento, con l’eccezione dei redditi dominicale e agrario rivenienti da terreni agricoli, nonché da quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola, per i quali la suddetta rivalutazione è operata con l’aliquota del 5 per cento.

Le rivalutazioni del 15 per cento e, ricorrendone le condizioni, del 5 per cento devono essere applicate sull’importo risultante dalla rivalutazione operata ai sensi dell’articolo 3, comma 50, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. La disposizione da ultimo richiamata stabilisce che, fino alla data di entrata in vigore delle nuove tariffe d’estimo, ai soli fini delle imposte sui redditi, i redditi dominicale e agrario sono rivalutati, rispettivamente, dell’80 per cento e del 70 per cento.

Conseguentemente, i redditi dominicale e agrario rilevanti ai fini delle imposte sui redditi per i periodi di imposta 2013, 2014 e 2015, devono essere determinati effettuando in sequenza le due rivalutazioni: prima operando quella prevista dall’articolo 3, comma 50, della legge n. 662 del 1996 e poi, sull’importo risultante, operando quella prevista dal comma 512 in esame. Valga il seguente esempio.

	Reddito dominicale		Reddito agrario	
Rendita catastale	€ 100,00		€ 100,00	
Rivalutazione art. 3, comma 50, legge n. 662/1996	80%		70%	
Rendita rivalutata (intermedia)	€ 180,00		€ 170,00	
Rivalutazione art. 1, comma 512, legge n. 228/2012	15%	5%	15%	5%
Rendita rivalutata (finale)	€ 207,00	€ 189,00	€ 195,50	€ 178,50

Per facilità di calcolo, si evidenziano nell’esempio successivo anche le percentuali di rivalutazione complessiva da applicare, per i periodi di imposta 2013, 2014 e 2015, sui redditi dominicale e agrario.

	Reddito dominicale		Reddito agrario	
Rendita catastale	€ 100,00		€ 100,00	
Rivalutazione complessa per i periodi d'imposta 2013-2015	107% 80% e 15%	89% 80% e 5%	95,5% 70% e 15%	78,5% 70% e 5%
Rendita rivalutata (finale)	€ 207,00	€ 189,00	€ 195,50	€ 178,50

Il comma 512, nel definire il campo di applicazione della rivalutazione del 5 per cento, dà particolare rilievo allo "status" di coltivatore diretto o IAP iscritto nella previdenza agricola. A tal riguardo, occorre evidenziare che detti coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali sono soggetti passivi IRPEF, tenuti a dichiarare il reddito agrario, sia nell'ipotesi in cui siano proprietari e conduttori del terreno, sia nell'ipotesi in cui siano solo affittuari del terreno. Ad evitare ingiustificate disparità di trattamento tra soggetti che svolgono la medesima attività, si ritiene che la rivalutazione del 5 per cento sul reddito agrario si applichi ai coltivatori diretti e agli IAP iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla proprietà del terreno.

Si ricorda che in base all'articolo 14, comma 3, della legge 15 dicembre 1998, n. 441, nell'ipotesi di concessione in affitto di terreni per usi agricoli a imprenditori agricoli professionali e a coltivatori diretti che non abbiano ancora compiuto 40 anni, ricorrendo gli altri presupposti ivi previsti, non si applica la rivalutazione dei redditi dominicale e agrario di cui dall'articolo 3, comma 50, della legge n. 662 del 1996 (cfr. risoluzione n. 53 del 2000 e cir. n. 55 del 2001, par. 8.4). Valga il seguente esempio.

Applicazione articolo 14, comma 3, della legge 15 dicembre 1998, n. 441	Reddito dominicale		Reddito agrario	
Rendita catastale	€ 100,00		€ 100,00	
Rivalutazione art. 3, comma 50, legge n. 662/1996	0%		0%	
Rendita rivalutata (intermedia)	€ 100,00		€ 100,00	
Rivalutazione art. 1, comma 512, legge n. 228/2012	15%	5%	15%	5%
Rendita rivalutata (finale)	€ 115,00	€ 105,00	€ 115,00	€ 105,00

Si precisa che la rivalutazione con l'aliquota del 5 per cento, prevista per i coltivatori diretti e per gli imprenditori agricoli professionali, è applicabile anche nel caso di terreni incolti, in quanto la locuzione "nonché per quelli non coltivati" ha la finalità di rendere applicabile la rivalutazione del 5 per cento anche nel caso in cui il terreno debba essere lasciato a riposo – ed è quindi non coltivato – in applicazione delle tecniche agricole (cosiddetto set aside) (cfr. par. 7.2 della circolare n. 3/DF del 2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze).

Per quel che attiene, invece, l'ipotesi in cui le persone fisiche, coltivatori diretti e IAP, iscritti nella previdenza agricola, abbiano costituito una società di persone alla quale hanno concesso in affitto o in comodato il terreno di cui mantengono il possesso ma che, in qualità di soci, continuano a coltivare direttamente, si ritiene che la minore rivalutazione del 5 per cento possa essere operata sia sul reddito dominicale che sul reddito agrario. Detta conclusione discende dall'applicazione dell'art. 9 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, il quale stabilisce che "ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche..." (cfr. circolare n. 3/DF del 2012 citata).

Data la rilevanza dello status di coltivatore diretto o IAP iscritti nella previdenza agricola, in caso di contitolarità di diritti, la rivalutazione del 5 per cento dei redditi dominicale e agrario è applicabile, in quota parte, solo dai soggetti che abbiano i predetti requisiti.

L'ultimo periodo del comma 512 dispone, inoltre, che "Ai fini della determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovute per l'anno 2013, si tiene conto delle disposizioni di cui al presente comma". In altri termini, per calcolare correttamente l'ammontare dell'acconto dovuto per l'anno 2013 ai fini delle imposte sui redditi, si deve assumere, quale imposta del periodo 2012, quella dovuta qualora il reddito complessivo fosse determinato applicando le rivalutazioni dei redditi dominicale e agrario disposte dal comma 512 in esame.

Si ricorda, infine, che l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali dovute sui redditi dominicali derivanti da terreni non affittati, e che detto effetto di sostituzione non opera per gli immobili esenti da IMU, che rimangono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute (cfr. circolare n. 3/DF del 2012 citata).

Capitolo II: Novità per i titolari di reddito d'impresa

3. Abrogazione della tassazione su base catastale delle società agricole (articolo 1, commi 513 e 514)

Il comma 513 della legge di stabilità 2013 dispone l'abrogazione dei commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296. In particolare, si evidenzia che il predetto comma 1093 consentiva alle società di persone, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative, che rivestissero la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, di optare per l'imposizione dei redditi su base catastale ai sensi dell'articolo 32 del TUIR.

Il comma 1094, invece, prevedeva per gli imprenditori agricoli, ovvero società di persone e società a responsabilità limitata, costituite da imprenditori agricoli, che esercitassero esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci, la possibilità di optare per la determinazione forfetaria del reddito mediante l'applicazione all'ammontare dei ricavi del coefficiente di redditività del 25 per cento.

Pertanto, sulla base di quanto stabilito dal comma 561 della legge di stabilità 2013, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2013, non possono più essere esercitate le opzioni summenzionate.

Sulla base del tenore letterale del comma 513, tuttavia, le opzioni già esercitate ai sensi dei predetti commi 1093 e 1094 perdono efficacia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2014 (dal 2015 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

In altri termini, per i contribuenti che hanno esercitato le opzioni summenzionate resta valida la possibilità di determinare, per il periodo transitorio precedentemente indicato, il reddito imponibile sulla base dei predetti regimi catastale e forfetario.

Tali soggetti dovranno però determinare l'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tener conto delle opzioni di cui ai commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006.

In conclusione, si sottolinea che il comma 514 prevede, in ogni caso, la possibilità che il Ministero dell'Economia e delle Finanze adotti delle disposizioni transitorie per l'applicazione del precedente comma 513.