

Ferrara, 30 gennaio 2017

Al Signor Sindaco di Ferrara

Oggetto: Interrogazione "IMU agricola".

Premesso

che il Ministero dell'Economia e Finanze, con nota del 23 maggio 2016 (vedi allegato 1) relativa a chiarimenti sulle agevolazioni IMU per le figure dei coadiuvanti e per le società agricole, in risposta ad un quesito posto da CIA e Confagricoltura in merito all'esclusione dall'imposta municipale dei terreni agricoli (IMU) posseduti da

coadiuvanti coltivatori diretti regolarmente iscritti alla previdenza agricola, proprietari o comproprietari di terreni agricoli dell'impresa coltivatrice diretta di cui sia titolare un altro componente del nucleo familiare

società agricole, proprietarie e conduttrici di terreni, che rispettano i requisiti previsti dal Dlg 99/2004, costituite da IAP e CD regolarmente iscritti alla previdenza agricola

ribadisce che esistano sia i requisiti di carattere oggettivo che soggettivo richiesti per **l'applicazione dell'esenzione IMU contenuta nella legge di Stabilità 2016;**

Visto

che ANCI in data 30 maggio 2016 in risposta alle sollecitazioni dei Comuni ha indirizzato a tutte le amministrazioni comunali della Regione una circolare con la quale dichiara le motivazioni addotte dal Dipartimento delle Finanze non condivisibili (vedi allegato 2);

Considerato

che una simile differenza interpretativa altro non può che nuocere sia alle imprese agricole oggetto della norma che ai Comuni, ingenerando inevitabili situazioni di contenzioso;

Tutto ciò premesso

il sottoscritto Consigliere Comunale Sergio Simeone INTERROGA Il Signor Sindaco e per esso l'Assessore delegato per sapere quale posizione in merito abbia assunto il Comune di Ferrara, se sia o meno stata applicata l'imposta alla tipologia di imprese agricole in oggetto già dal 2016.

Si chiede di fornire risposta scritta.
Con osservanza.

Sergio Simeone
Consigliere Comunale
Gruppo M5S





*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE
UFFICIO XII

PROT. 20535/2016

Roma, 23 MAG. 2016

OGGETTO: Imposta municipale propria (IMU) – Terreni agricoli – Esenzione ex art. 1, comma 13 della legge n. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) – Familiare coadiuvante del coltivatore diretto – Conferma delle agevolazioni per IAP e CD che abbiano costituito una società di persone.

Con la nota in riferimento è stato chiesto se le disposizioni di agevolazione contenute nella legge di stabilità 2016 possano trovare applicazione anche nei confronti di familiari coadiuvanti del coltivatore diretto i quali risultano proprietari o comproprietari dei terreni agricoli coltivati dall'impresa agricola diretta coltivatrice, di cui è titolare un altro componente del nucleo familiare.

In particolare, nel quesito viene ribadito che il coadiuvante del titolare dell'impresa agricola esercita direttamente l'attività agricola ed è iscritto come coltivatore diretto (CD) nel nucleo familiare del capo-azienda, negli appositi elenchi previdenziali, ai sensi dell'art. 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9.

Pertanto, si chiede se nella fattispecie delineata possano ritenersi soddisfatti i requisiti soggettivi (qualifica di CD) e oggettivi (possesso e conduzione diretta dei terreni), al fine dell'applicazione dell'esenzione dall'IMU.

Nello stesso quesito viene chiesta, inoltre, la conferma dell'operatività della norma agevolativa a favore delle società agricole in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) ex art. 1, comma 3, del D. Lgs. n. 99 del 2004 e del CD e dell'IAP, persone fisiche, iscritti nella previdenza agricola, che 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

Dipartimento delle Finanze - Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale - Via dei Normanni, 5 - 00184 Roma
Tel. 39.06.93836277-417-418-419 - Fax +39.06.50171470 - e-mail: df.ditff@pce.finanze.it - df.ditff.segreteria@finanze.it

DF.DFDLTFF.REGISTRO UFFICIALE.0020535.23-05-2016-U

continuano a coltivare direttamente, ex art. 9 del D. Lgs. n. 228 del 2001, come chiarito nella circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012.

Al riguardo, esaminate le fattispecie, si fa presente che in merito al primo quesito sopra riportato, ai fini della soluzione dello stesso, occorre preliminarmente richiamare la disposizione di cui all'art. 1, comma 13 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) il quale, nel delineare il nuovo regime di esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) per i terreni agricoli, stabilisce, tra l'altro, che a decorrere dal 2016 *"... Sono, altresì, esenti dall'IMU i terreni agricoli:*

- a) *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, indipendentemente dalla loro ubicazione".*

Per cui, per poter beneficiare della suddetta agevolazione, è necessario che ricorrano contemporaneamente:

- il requisito di carattere oggettivo, vale a dire il possesso e la conduzione del terreno agricolo;
- il requisito di carattere soggettivo, ossia la qualifica di coltivatore diretto (CD) e di imprenditore agricolo professionale (IAP) di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola.

Considerando, quindi, il caso in esame, si ritengono rinvenibili entrambi i requisiti prescritti dalla norma al fine del riconoscimento dell'esenzione dall'IMU.

In capo al familiare coadiuvante del coltivatore diretto, infatti, non solo si riscontra il requisito oggettivo, dal momento che il coadiuvante stesso risulta proprietario/comproprietario dei terreni agricoli coltivati dall'impresa agricola diretto coltivatrice, di cui è titolare un altro componente del nucleo familiare, ma anche il requisito soggettivo, in quanto il coadiuvante del titolare dell'impresa agricola, che esercita direttamente l'attività agricola, risulta iscritto come coltivatore diretto nel nucleo familiare del capo-azienda, negli appositi elenchi previdenziali, come previsto dall'art. 11 della legge n. 9 del 1963.

A tale proposito giova da ultimo precisare che nel caso in cui il coadiuvante in questione possieda non solo il terreno coltivato nell'impresa agricola familiare ma anche altri terreni concessi in affitto o in comodato ad altri soggetti, per detti terreni non si applica l'esenzione in oggetto.

Passando, invece, al secondo quesito, si conferma che per le ipotesi ivi descritte, concordemente con quanto rilevato nel quesito stesso, trova applicazione l'esenzione contenuta nella legge di stabilità 2016.

Di conseguenza, possono estendersi a tali fattispecie gli stessi chiarimenti già forniti, rispettivamente, ai punti 7.1 e 7.2 della circolare n. 3/DF del 2012.

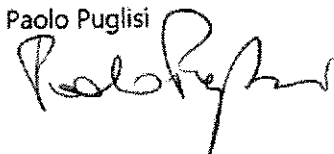
In particolare, in merito alla definizione di IAP, di cui al punto 7.1 della predetta circolare, il rinvio delle norme sull'IMU alle disposizioni di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 99 del 2004, comporta che la

qualifica di IAP possa essere riconosciuta, alle condizioni e nei limiti previsti dalla predetta norma, alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile.

Per quanto concerne, infine, il successivo punto 7.2, dedicato alle agevolazioni applicabili ai terreni agricoli, chiarisce che le agevolazioni in questione si applicano anche nel caso in cui coltivatori diretti e IAP, persone fisiche, 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. Detta conclusione, si ribadisce, discende dall'applicazione dell'art. 9 del D. Lgs. n. 228 del 2001, 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"*.

IL DIRETTORE

Paolo Puglisi



Ai Sindaci

Ai Segretari comunali

Ai Responsabili Ufficio Tributi

Bologna 30 maggio 2016

Prot. 92

Oggetto: Agevolazioni Imu coadiuvanti e società agricole - Chiarimenti

1. Premessa

Pervengono quesiti da parte dei Comuni in merito alla nota prot. 20535 del 23 maggio 2016 del Dipartimento delle finanze, che in risposta ad alcune domande formulate dall'associazione Confagricoltura ha prospettato soluzioni interpretative in netto contrasto con quelle ripetutamente fornite ai Comuni da ANCI Emilia Romagna.

Si premette che le motivazioni addotte dal Dipartimento delle finanze non appaiono condivisibili in quanto non aderenti al chiaro tenore letterale delle norme di riferimento, oltre che dei principi generali che devono guidare l'interprete con riferimento alle norme di agevolazione, che sono di stretta interpretazione. Pare, ancora una volta, che il Ministero più che interpretare la norma abbia voluto riscriverla. Pertanto, fintanto che il legislatore non interverrà con un'espressa modifica normativa - anche in considerazione della perdita di gettito che i Comuni possono subire, soprattutto a decorrere dal 2016 con il nuovo regime di esenzione per i terreni agricoli di pianura - si ritiene di confermare quanto sostenuto in passato, per le motivazioni esplicitate nei paragrafi che seguono.

2. Il coadiuvante agricolo

Ad avviso del Dipartimento delle finanze il coadiuvante dell'impresa agricola esercita direttamente attività agricola ed è iscritto negli elenchi previdenziali come coltivatore diretto. Da ciò se ne ricava la sussistenza del requisito soggettivo dell'essere "coltivatore diretto".

Inoltre, siccome il coadiuvante risulta normalmente anche proprietario/comproprietario dei terreni coltivati dall'impresa agricola, di cui è titolare un altro componente del nucleo familiare, risulta rispettato anche il requisito oggettivo del "possesso e conduzione" di terreni agricoli.



In realtà, si ritiene che entrambe le condizioni previste dalla norma non siano rispettate.

La normativa Imu, norma eccezionale e di stretta interpretazione, prevede agevolazioni non per tutti coloro che a vario titolo esercitano attività agricola, ma solo per una determinata sottocategoria di essi, ovvero per quei soggetti che “possiedono e conducono direttamente” un terreno agricolo e che siano “coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali” di cui all’art. 1 del D.lgs. n. 99 del 2004, a condizione che siano iscritti alla previdenza agricola.

È evidente che il coadiuvante agricolo non accede alle agevolazioni Imu perché molto banalmente non è un coltivatore diretto. Né l’iscrizione negli appositi elenchi previdenziali di cui all’art. 11 della legge n. 9 del 1963 autorizza un’applicazione analogica delle agevolazioni previste dalla disciplina Imu in favore dei coltivatori diretti. Detta disciplina, prevedendo delle agevolazioni, e dal 2016 delle esenzioni, detta una deroga al principio della capacità contributiva ed è pertanto norma eccezionale insuscettibile di interpretazione analogica, per il divieto contenuto nell’art. 14 delle cosiddette Preleggi.

Come detto, la normativa Ici/Imu assicura agevolazioni solo a determinate categorie di soggetti esercenti l’attività agricola, ovvero a chi trae dall’esercizio di quest’attività la principale fonte di sostentamento, ovvero svolga attività d’impresa, e quindi supporta il rischio di questa. Al riguardo la Corte Costituzionale, nell’ordinanza n. 336 del 2003, ha precisato con riferimento alle agevolazioni previste per i coltivatori diretti che la loro *«giustificazione evidentemente risiede in un intento di incentivazione dell’attività agricola, connesso alla finalità di razionale sfruttamento del suolo cui fa riferimento l’art. 44 della Costituzione; che (...) non appare manifestamente irragionevole che dal beneficio siano esclusi coloro che - per il limitato numero di giornate lavorative che la coltivazione dei fondi di loro proprietà richiede ovvero per il fatto di godere di trattamenti pensionistici - all’evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito»*.

Il coadiuvante agricolo non è un imprenditore agricolo ai sensi dell’art. 2135 c.c., sicché non ha rilievo alcuno che lo stesso svolga attività agricola.

In altri termini, come già rilevato dalla giurisprudenza di merito ⁽¹⁾, la normativa Ici (ma anche quella Imu) non può essere interpretata estensivamente fino a ricomprendere fattispecie di attività agricola che non siano imprenditoriali.

L’errore in cui sembra incorso il Ministero è quello di aver ritenuto che basti la semplice iscrizione negli appositi elenchi previdenziali di cui all’art. 11 della legge n. 9 del 1963 a garantire il possesso della qualifica di “coltivatore diretto” previsto dalla normativa Ici/Imu. Così ragionando però si dovrebbe pervenire alla conclusione che qualsiasi soggetto iscritto a tali elenchi possa potenzialmente accedere alle agevolazioni fiscali. Il ché ovviamente non è.

L’art. 11 della legge n. 9 del 1963 prevede che *«A cura degli Uffici provinciali del Servizio per i contributi agricoli unificati sono compilati ... gli elenchi comunali relativi all’anno precedente dei coltivatori diretti, mezzadri e coloni, nonché degli appartenenti ai rispettivi nuclei familiari che siano*

⁽¹⁾ In tal senso, CTP di Modena, sentenza n. 119/2/2012 del 14 marzo 2012.



soggetti all'obbligo dell'assicurazione per l'invalidità e la vecchiaia a norma della presente legge e della L. 26 ottobre 1957, n. 1047, e all'obbligo dell'assicurazione di malattia a mente della L. 22 novembre 1954, n. 1136». Gli elenchi, pertanto, comprendono oltre ai coltivatori diretti anche soggetti che tali non sono, e che ben possono vantare l'iscrizione all'elenco previdenziale, ma non accedere ai benefici fiscali previsti dalla normativa Ici/Imu.

In conclusione, quindi, il coadiuvante agricolo difetta del requisito soggettivo, perché anche se iscritto negli elenchi previdenziali, e come tale paga gli stessi contributi dovuti dai coltivatori diretti (al pari dei coloni e mezzadri), non può qualificarsi come coltivatore diretto e quindi come titolare di un'impresa agricola ⁽²⁾.

Anche il requisito oggettivo è del tutto assente. Sul punto il Ministero ammette una sorta di conduzione “mediata” dall'appartenere al nucleo familiare del soggetto titolare dell'impresa agricola. Anche in questo caso, si opera un'inammissibile interpretazione estensiva della norma.

La normativa Ici/Imu riserva le agevolazioni per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del D.lgs. n. 99/2001, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti. Possesso e conduzione diretta sono due differenti requisiti che devono entrambi essere soddisfatti e nel caso del coadiuvante manca la conduzione diretta, visto che i terreni sono dati in comodato/affitto al titolare dell'impresa agricola e ciò è sufficiente ad escludere la sussistenza dei requisiti previsti dalla normativa.

Conclusivamente, si conferma quanto già sostenuto in passato ovvero che i terreni agricoli posseduti dal coadiuvante agricolo non accedono mai alle agevolazioni previste dalla normativa Ici/Imu, difettando sia del requisito soggettivo che di quello oggettivo.

3. Le società agricole

Con la nota in commento il Dipartimento delle finanze ha confermato quanto già ritenuto nella circolare n. 3 del 2012, con riferimento alle società agricole. Anche in questo caso, la lettura fornita dal Dipartimento appare sganciata dal chiaro tenore della norma, e si propone, ancora una volta, un'interpretazione estensiva.

Al riguardo, non pare inutile effettuare una breve ricognizione della disciplina Ici ed Imu, anche perché l'equivoco di fondo sembra basarsi sull'errata conclusione di una differenza sostanziale tra le due discipline. In realtà, le due discipline, nel momento in cui entrambe richiedono l'ulteriore requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola, prevedono agevolazioni riservate alle sole persone fisiche.

È vero che nella disciplina Ici, l'art. 58 del D.lgs. n. 446 del 1997 prevede espressamente che le agevolazioni previste dall'art. 9 del D.lgs. n. 504 del 1992 siano riservate ai coltivatori diretti ed imprenditori agricoli persone fisiche iscritti alla previdenza agricola, ma tale precisazione si è resa necessaria perché l'art. 9 del D.lgs. n. 504 del 1992 faceva riferimento ai “terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da

⁽²⁾ Conclusioni cui perviene anche la prevalente giurisprudenza di merito. Si veda oltre alla CTP di Modena citata, anche CTP di Reggio Emilia, sentenze nn. 116/01/2010, 86/04/2010 e 416/01/2010 e la CTR di Torino, sentenza n. 54/22/2012.



imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti”, senza null’altro specificare. Dall’incrocio dei due articoli, ne è risultato pacifico, anche per la giurisprudenza di legittimità ⁽³⁾, che solo le persone fisiche potevano accedere alle agevolazioni previste per i coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali.

La normativa Imu nel riscrivere le agevolazioni, a ben vedere, lo ha fatto “sistematizzando” quanto già previsto nella disciplina Ici da due norme di legge (l’art. 9 del D.lgs. n. 504 del 1992 e l’art. 58 del D.lgs. n. 446 del 1997), perché il risultato finale è sempre lo stesso non essendo le società soggetti “iscritti alla previdenza agricola”.

Infatti, in tema di Imu, l’art. 13 del Dl n. 201 del 2011 prevede, fino al 31 dicembre 2015:

- al comma 5, l’utilizzo del moltiplicatore pari a 75 anziché di quello ordinario di 135 per i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali “iscritti nella previdenza agricola”;
- al comma 8-bis, una serie di riduzioni d’imposta sempre riservate ai coltivatori ed imprenditori “iscritti nella previdenza agricola”.

Dal 2016, l’art. 1, comma 13 della legge n. 208 del 2015 prevede l’esenzione per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali “iscritti nella previdenza agricola”.

È poi di palmare evidenza che il requisito dell’iscrizione nella previdenza agricola deve essere in capo al soggetto passivo Imu. Nel caso di società tale condizione non si verifica mai, né il requisito dell’iscrizione alla previdenza agricola può essere surrogato dal fatto che uno o più soci della società siano tenuti ad essere iscritti alla previdenza agricola.

In altri termini, le condizioni richieste per accedere alle agevolazioni sono le medesime previste per l’Ici, perché anche nell’Imu le agevolazioni sono riservate alle sole persone fisiche, le sole che, appunto, possono soddisfare il requisito “dell’essere iscritto alla previdenza agricola”.

Pertanto, la soluzione interpretativa proposta dal Dipartimento delle finanze nella circolare n. 3 del 2012, confermata nella nota prot. 20535 del 23 maggio 2016, non può essere condivisa, come peraltro già ritenuto da parte della giurisprudenza di merito ⁽⁴⁾.

⁽³⁾ Cfr. Cass. n. 14145/2009, n. 21761/2009, n. 5931/2010 e n. 11434/2010.

⁽⁴⁾ Cfr. CTP di Modena, sentenza n. 336/02/2013. Ancor più recentemente, CTP di Modena, sentenza n. 271/02/2016 rileva quanto segue: «Le pur pregevoli disquisizioni offerte dal Ricorrente intorno alla esistenza esclusiva di soci-lavoratori tutti integranti i requisiti personali I.A.P. non dà, a questo giudice, adito sufficiente, dopo averlo tentato, ad asseverare la tesi, suggestiva e vagamente ispirata a principi di generale equità di trattamento tra contribuenti, da egli tutelata; ciò anche in considerazione dello indiscriminatamente ed imprevedibilmente ampio scenario che si aprirebbe intorno alla conseguente necessitata evenienza di dover poi, arbitrariamente, discriminare, all’interno dell’universo societario ovvero in tutte quelle entità giuridico- economiche diverse dalle persone fisiche, quali possano o vadano considerate destinatarie e quali non destinatarie della agevolazione in parola riservata agli “iscritti alla previdenza”».



4. Le società di persone

Il Dipartimento delle finanze considera anche il caso di coltivatori diretti, singolarmente iscritti alla previdenza agricola, che costituiscono una società di persone alla quale concedono in affitto o comodato il terreno, che però continuano a lavorare direttamente, in qualità di soci. Secondo il Ministero, in tale ipotesi continuano ad applicarsi le agevolazioni previste per i coltivatori diretti e ciò in virtù di quanto previsto dall'art. 9 del D.lgs. n. 228 del 2001, il quale dispone 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»*.

Anche in questo caso, si ritiene che le agevolazioni non spettino per le stesse motivazioni illustrate nel paragrafo precedente, ovvero perché la società agricola non è iscritta alla previdenza agricola, qualsiasi sia la sua forma societaria.

Pertanto, nel caso ipotizzato dal Ministero, non è soddisfatto neanche il requisito del “posseduto e condotto” in capo al soggetto passivo d'imposta, in quanto i terreni sono sì posseduti da un coltivatore diretto, ma sono condotti da un terzo soggetto, la società di persone ⁽⁵⁾.

Ai fini Ici/Imu i due soggetti (soci e società) devono essere mantenuti distinti, come lo sono anche a livello di fisco erariale, visto che nella dichiarazione dei redditi il reddito agrario è dichiarato dalla società, mentre i soci dichiarano un “reddito da partecipazione” alla società di persone.

Né a diversa conclusione si perviene leggendo quanto previsto nell'art. 9 del D.lgs. n. 228 del 2001.

Intanto, anche volendo ritenere applicabile tale norma, mancherebbe comunque una delle condizioni ritenute necessarie dalla normativa Ici/Imu, ovvero la diretta conduzione da parte di una persona fisica, e questo sia nel caso in cui i terreni siano rimasti in proprietà dei soci sia nel caso in cui siano conferiti alla società.

Nel primo caso, infatti, non si concretizzerebbe la condizione del “posseduto e condotto” dal soggetto passivo Ici/Imu coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale, visto che il terreno è posseduto dal socio (soggetto passivo) e condotto da un terzo soggetto (società).

⁽⁵⁾ Sul punto la CTP di Modena, sentenza n. 162/02/2016, in una causa riguardante cumulativamente l'Ici e l'Imu, osserva quanto segue: *«l'agevolazione fiscale è, pertanto, concedibile ai terreni posseduti e condotti da persone fisiche, coltivatori diretti o imprenditori agricoli. Nel caso in trattazione i terreni non sono posseduti e condotti dallo stesso soggetto, essendo, peraltro, il conduttore una società e non una persona fisica, alla quale può essere riconosciuta l'agevolazione di cui si discute. Il richiamo, poi, che parte ricorrente fa alla circolare n.3/DF del 18 maggio 2012, perché se ne faccia una interpretazione estensiva, non trova la condivisione di questa Commissione, perché manca una espressa previsione di legge e poiché la norma richiamata poco innanzi fa espresso riferimento a coltivatori diretti o agli imprenditori agricoli che conducono " direttamente " il terreno»*.

Occorre comunque evidenziare che esistono diverse pronunce di merito che si collocano su una posizione diametralmente opposta, sicché la questione troverà una sua definizione solo a seguito di pronunce uniformi di legittimità o di una modifica della normativa.



Nel secondo caso, di conferimento dei terreni, il soggetto passivo sarebbe la società, che in quanto tale sarebbe comunque esclusa dalle agevolazioni, in quanto non iscritta alla previdenza agricola.

Peraltro, volendo accedere ad un'interpretazione estensiva, si permetterebbe una facile elusione Ici/Imu. Occorre tenere presente che le agevolazioni in questione vanno riconosciute al solo soggetto passivo che rispetti tutte le prescrizioni della norma e non all'oggetto imponibile, sicché nel caso di terreni posseduti in parte da un coltivatore diretto, seppur interamente condotti da questo, ed in parte da soggetti esercenti altra attività, le agevolazioni vanno riconosciute solo con riferimento al soggetto passivo coltivatore diretto e solo con riferimento alla sua quota di possesso, perché altrimenti non si comprenderebbe la *ratio* in base alla quale occorrerebbe agevolare un soggetto per un'attività svolta da altro soggetto. In effetti, queste limitazioni potrebbero essere facilmente eluse attraverso la costituzione di una società di persone tra soggetti comproprietari di terreni fabbricabili, visto che per la costituzione di società di persone agricole è sufficiente che almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. L'intento elusivo potrebbe essere poi ancor più evidente nel caso in cui il socio imprenditore agricolo partecipasse al capitale sociale in misura irrisoria, visto che il D.lgs. n. 99 del 2004 non pone vincoli in tal senso. Ed al riguardo, soggiungono anche le considerazioni espresse dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 336 del 2003, già citata.

Inoltre, la normativa Imu si pone come norma speciale rispetto al D.lgs. n. 228 del 2001 e quindi non può essere derogata da questo. Peraltro, l'art. 9 fa riferimento alle agevolazioni stabilite dalla "normativa vigente", e nel 2001 l'Imu non era stata ancora istituita. Né si potrebbe ritenere che l'art. 9 sia una sorta di cambiale in bianco, utilizzabile in eterno per qualsiasi tributo. Al contrario, si deve ritenere che quanto previsto dall'art. 9 del D.lgs. n. 228 del 2001 non comporti nessuna deroga al regime Imu, non solo perché la prima è norma di carattere generale e la seconda è norma di carattere speciale, ma anche perché ben si può ritenere che la normativa Imu, essendo di pari grado, abbia tacitamente abrogato la disposizione recata dal D.lgs. n. 228 del 2001 ⁽⁶⁾.

5. Terreni in comproprietà

Per completezza, si ritiene di fornire indicazioni in merito ad un caso molto frequente, relativo ai terreni posseduti da diversi soggetti, uno solo dei quali con la

⁽⁶⁾ Peraltro, esiste già un precedente per certi versi identico. Il Ministero delle finanze con risoluzione 13 giugno 2007 n. 2 aveva ritenuto che gli immobili posseduti dall'Accademia Nazionale dei Lincei fossero esenti da Ici in virtù di quanto previsto dal D.lgs. Lgt. n. 359 del 1944, norma questa che disponeva l'esenzione da ogni imposta o tassa generale o locale presente o futura. Ad avviso del Ministero, non essendoci alcuna disposizione Ici derogatrice esplicitamente di quanto previsto nell'art. 3 del D.lgs. Lgt. n. 359 del 1944, gli immobili posseduti dall'Accademia dovevano in ogni caso ritenersi esenti. Di diverso avviso però la Corte di Cassazione che nella sentenza n. 4888/2013 ha ritenuto quanto segue: «Il D.lgs. n. 504 del 1992, con riguardo alla disciplina del tributo in esame ed in seno ad essa al sistema delle esenzioni, in quanto dotato della stessa forza di legge del provvedimento con il quale era stata anteriormente riconosciuta l'esenzione personale in discorso, e pertanto senza che la discrezionalità legislativa, esercitata nei limiti della ragionevolezza, subisca vincoli, è dunque in grado di abrogare tacitamente la legge anteriore, per incompatibilità, in relazione all'imposta comunale sugli immobili».



qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo. La problematica, oltre ad aver dato luogo ad un significativo contenzioso, generato da alcune, poco condivisibili, pronunce della Corte di Cassazione, ha un significativo impatto economico, non solo nel caso di comproprietà di un'area fabbricabile, ma anche, a decorrere dal 2016, per il riconoscimento dell'esenzione prevista per i terreni agricoli posseduti e condotti dai coltivatori professionali.

Il Dipartimento delle finanze ha ritenuto, nella circolare n. 3 del 2012, che le agevolazioni previste per gli esercenti l'attività agricola si applicano a tutti i comproprietari dei terreni, inclusi quindi quelli che non svolgono alcuna attività agricola. Il Ministero trova conforto alla propria tesi con quanto argomentato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 15566/2010, che con riferimento ad un area fabbricabile ha ritenuto che *«ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. La considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti»* (7).

Le argomentazioni utilizzate dalla Corte di Cassazione non appaiono convincenti, in quanto non sembrano tener conto di una lettura sistematica della disciplina di riferimento, oltre ad essere ancorate a motivazioni fragili, visto che la Corte sembra ritenere che se su un'area è esercitata attività agricola allora questa non può essere considerata fabbricabile. Inoltre, sembra ipotizzarsi l'esistenza di una sorta di obbligazione unitaria per il medesimo oggetto imponibile, come se nell'Ici/Imu non fosse "normale" che lo stesso oggetto imponibile sia soggetto a modalità d'imposizione diverse, che dipendono dall'uso che ogni singolo comproprietario fa della propria quota.

Al contrario, tanto nell'Ici come nell'Imu, sono frequenti le ipotesi in cui i comproprietari del medesimo oggetto imponibile siano chiamati a corrispondere l'imposta in modo diverso. Si pensi all'ipotesi di un fabbricato posseduto da due soggetti ed utilizzato come abitazione principale solo da uno. Per il medesimo oggetto imponibile il comproprietario che lo utilizza come propria abitazione principale sarà esentato da Imu e da Tasi, mentre l'altro comproprietario sarà assoggettato ordinariamente. Si pensi, a decorrere dal 2016, al caso di marito e moglie comproprietari di un'abitazione data in comodato al padre del marito. Per il marito si renderà applicabile, sussistendo tutte le altre condizioni previste dalla legge, la riduzione del 50 per cento della base imponibile, mentre per la moglie no, eppure si tratta dello stesso oggetto imponibile.

Non si comprende quale sia la differenza tra questi casi e quello dell'area fabbricabile posseduta da più soggetti ma condotta da un solo comproprietario coltivatore, anche perché, come si è visto *supra*, le agevolazioni Ici/Imu sono rivolte esclusivamente ad

(7) La spettanza dei benefici non solo al comproprietario coltivatore diretto, "ma anche agli altri comunisti che non esercitano sul fondo l'attività agricola" è stata ribadita anche nella sentenza n. 16639/2011.



una ristretta categoria di soggetti esercenti l'attività agricola. In realtà, le agevolazioni in questione sono tutte soggettive e non oggettive. Diversamente, si concederebbe un'agevolazione, peraltro di notevole impatto economico in caso di aree fabbricabili, a soggetti (i non coltivatori) per un'attività posta in essere da un altro soggetto (il coltivatore). Al contrario, si ritiene che la *ratio* della norma sia quella di agevolare solo una determinata categoria di soggetti, ovvero i coltivatori professionali che possiedono (nei limiti della loro quota di possesso) e conducono i terreni agricoli. Diversamente, occorrerebbe riconoscere le agevolazioni anche per i terreni dati in affitto ai coltivatori professionali, perché anche in questo caso vi sarebbe una destinazione ad attività agricola che (per usare le parole della Corte) determina “una situazione incompatibile con la possibilità dello sfruttamento edilizio dell'area, avente carattere oggettivo”.

Inoltre, facendo assurgere a principio generale quanto sostenuto dalla Cassazione si autorizzerebbero facili elusioni della normativa. Sarebbe sufficiente che qualsiasi titolare di un'area fabbricabile, in attesa di concretizzare la capacità edificatoria, conceda in usufrutto anche per pochi anni, lo 0,01% dell'area ad un coltivatore diretto. Anche in questo caso vi sarebbe una situazione di comproprietà con un coltivatore diretto e l'area fabbricabile sarebbe da assoggettare per intero, seguendo la tesi dei giudici di legittimità, come terreno agricolo. Il che è all'evidenza irragionevole ed ingiustificabile.

Direttore ANCI Emilia – Romagna

Gianni Melloni