

Terreni non fabbricabili Agevolazioni ICI in base al lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola

Cass. Sez. Trib. 13 marzo 2019, n.7139 ord. - Chindemi, pres.; Zoso, est. - C.M.B. (avv. Paratore) c. Comune di Bibbona. (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg., Sez. dist. Livorno 7 maggio 2013)

È conforme a quanto disposto dall'art. 59, comma 1, del d.lgs. n. 446/19 il regolamento comunale che prevede ulteriori condizioni circa l'applicazione delle disposizioni dell'art. 2, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 504/1992, riguardante i terreni considerati non fabbricabili, quale quella inerente, ai fini del riconoscimento delle relative agevolazioni, la quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui all'art. 58, comma 2 e del proprio nucleo familiare.

(Omissis)

RILEVATO

che:

1. C.M.B. impugnava l'avviso di accertamento emesso dal Comune di Bibbona per la maggiore imposta ICI per l'anno 2007 dovuta in relazione ad un terreno edificabile di sua proprietà. La commissione tributaria provinciale di Livorno accoglieva parzialmente il ricorso riducendo l'imposta dovuta nella misura del 50 per cento in considerazione del fatto che per il terreno di cui si tratta non era stato ancora approvato il piano attuativo di iniziativa privata.

Proposto appello da parte del Comune di Bibbona ed appello incidentale da parte della contribuente, la C.T.R. della Toscana, sezione staccata di Livorno, respingeva l'appello principale, accoglieva l'appello incidentale ed annullava l'atto impositivo sul rilievo assorbente che il d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), prevede che sono considerati non fabbricabili i terreni che sono posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che vi esercitano attività agricola-silvo-pastorale. Il Comune di Bibbona aveva stabilito con proprio regolamento un ulteriore requisito per usufruire del beneficio, ovvero quello secondo cui dal lavoro dedicato all'attività agricola doveva derivare il reddito pari all'80 per cento del reddito complessivo imponibile IRPEF. Nel caso di specie occorre avere riguardo non tanto al reddito realizzato ma alla quantità di lavoro dedicato all'agricoltura. La contribuente che, pur traendo consistenti redditi da alcune società partecipate, non aveva in esse alcuna funzione operativa e si limitava a godere delle quote del reddito realizzato, aveva dedicato tutta la sua attività lavorativa interamente ed esclusivamente alla coltivazione del fondo sicché poteva beneficiare dell'esenzione, ancorché dal lavoro in agricoltura traesse meno dell'80 per cento del suo reddito complessivo.

2. Avverso la sentenza della C.T.R. propone ricorso per cassazione il Comune di Bibbona affidato a tre motivi. La contribuente si è costituita con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale affidato ad un motivo.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo il ricorrente principale deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), al d.lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. a), nonché al regolamento per l'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili del Comune di Bibbona, art. 2, comma 2, approvato con delib. del Consiglio comunale 18 dicembre 1998, n. 96. Sostiene che il cit. regolamento comunale, art. 2, prevedeva quale ulteriore condizione, affinché i terreni, pur dichiarati edificabili, fossero considerati non fabbricabili, che il lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte del soggetto passivo e dei componenti il nucleo familiare dovesse fornire un reddito pari all'80 per cento di quello complessivo imponibile IRPEF determinato per l'anno precedente. La C.T.R., nel ritenere che l'elemento fondamentale fosse la quantità di lavoro effettivamente dedicata all'agricoltura rispetto alle altre attività lavorative svolte e non già l'entità del reddito ritratto, aveva violato la norma regolamentare che risultava fedele alla ratio e alla lettera del d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), in quanto: a) incentivando lo svolgimento dell'attività agricola da parte dei coltivatori diretti, era conforme al d.lgs. n. 446 del 1997, art. 59, al d.lgs. n. 504 del 1992; b) introduceva legittimamente un'ulteriore condizione ai fini dell'applicazione del beneficio, giusta la norma di cui al d.lgs. n. 446 del 1997, art. 59; c) era ragionevole in quanto aveva circoscritto l'agevolazione ai soggetti che, ritraendo il maggior mezzo di sostentamento dall'attività agricola, erano stati ritenuti più meritevoli di godere del beneficio stesso.

2. Con il secondo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per insanabile contrasto tra motivazione e dispositivo. Sostiene che nella parte motivazionale della sentenza la C.T.R. ha affermato che la C.T.P. aveva disposto la riduzione dell'imposta ICI con una decisione del tutto carente sotto il profilo motivazionale ma nel dispositivo ha respinto l'appello, contraddicendo quanto affermato nella motivazione.

3. Con il terzo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato in quanto la contribuente, con il ricorso introduttivo di primo grado, non si era doluta del valore attribuito all'area edificabile e la commissione tributaria provinciale di Livorno, nel ridurre il valore stesso, aveva giudicato *ultra petita*, posto che l'oggetto della domanda era circoscritto al solo accertamento negativo della qualifica di edificabilità attribuita ai terreni. Ne consegue che la C.T.R., con il rigetto del motivo svolto sul punto, ha illegittimamente confermato la decisione assunta in primo grado su questione che non era stata fatta oggetto di doglianza.

4. Con l'unico motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce omessa e/o insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, circa la determinazione dell'imposta dovuta. Sostiene che ha errato la C.T.R. nell'affermare che i primi giudici, nel ridurre il 50 per cento di imposta, avevano emesso una decisione del tutto carente nel merito.

5. In ordine al primo motivo di ricorso, mette conto rilevare che il d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), secondo periodo, prevede: Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nell'art. 9, comma 1, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.

Il d.lgs. n. 504 del 1992, art. 9, comma 1, prevede: I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente...

Il d.lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. a), prevede: Con regolamento adottato a norma dell'art. 52, i Comuni possono: a) stabilire ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. b), secondo periodo, riguardante i terreni considerati non fabbricabili, anche con riferimento alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui all'art. 58, comma 2 e del proprio nucleo familiare; Il regolamento per l'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili del Comune di Bibbona, art. 2, comma 2, approvato con delib. del Consiglio comunale 18 dicembre 1900, n. 96, prevede, quale ulteriore condizione, quella che i terreni siano posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale e quella che il lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte del soggetto passivo e dei componenti del nucleo familiare fornisca un reddito pari all'80 per cento del reddito complessivo imponibile IRPEF determinato per l'anno precedente.

Nel caso che occupa la contribuente ha chiesto la disapplicazione del regolamento comunale nella parte in cui prevede l'ulteriore condizione che il soggetto passivo ritragga dalla coltivazione l'80 per cento del reddito imponibile ai fini IRPEF, posto che tale condizione confligge con la norma sovraordinata che mira all'incentivazione del lavoro agricolo e tenuto conto che la qualifica di imprenditore agricolo professionale, ai sensi del d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, presuppone che questi ricavi dal lavoro agricolo il 50 per cento del proprio reddito globale da lavoro e non del reddito assoggettabile ad IRPEF, ivi compreso il reddito da capitale.

Va considerato che la C.T.R., nel disattendere il contenuto del regolamento comunale, ha disapplicato il regolamento stesso, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, affermandone implicitamente l'illegittimità e ritenendo che la riduzione dell'ICI spettava alla contribuente in considerazione del fatto che ella impiegava la preminente sua forza lavorativa della coltivazione dei fondi, non rilevando il fatto che da tale attività traesse meno dell'80 per cento del reddito complessivo assoggettabile ad IRPEF. Occorre, dunque, accertare se sussistessero i presupposti per la disapplicazione del regolamento. Ora, va tenuto conto che i regolamenti, pur avendo contenuto innovativo, non debbono essere in contrasto, quale fonte normativa secondaria, con le fonti di rango superiore. Tale contrasto può essere ravvisato sia nel caso in cui il regolamento violi una norma della costituzione o della legge sia quando il suo contenuto sia irragionevole rispetto alla finalità perseguita dalla norma primaria.

Nel caso che occupa il regolamento di che trattasi non viola né la norma di cui al d.lgs. n. 504 del 1992, art. 2 comma 1, lett. b), secondo periodo, né quella di cui al d.lgs. n. 446 del 1997, art. 59, comma 1, lett. a), consentendo quest'ultima l'emanazione di regolamenti che stabiliscano ulteriori condizioni per l'ottenimento del beneficio. Neppure è ravvisabile il profilo dell'irragionevolezza del regolamento medesimo. Invero la norma di cui all'art. 2 cit. è volta ad incentivare la coltivazione dei fondi da parte dei coltivatori diretti o degli imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale ed il regolamento, nel porre come ulteriore condizione la percezione di almeno l'80 per cento del reddito complessivo dall'esercizio dell'attività agricola, non introduce un elemento esogeno, estraneo alla ragion d'essere della nozione di imprenditore agricolo professionale in quanto, unicamente, restringe la platea dei beneficiari a quella degli imprenditori agricoli che ritraggono dal lavoro agricolo la parte preponderante del reddito complessivo, in tal modo limitando il depauperamento delle risorse comunali in funzione del beneficio concesso a chi dal lavoro agricolo trae la principale fonte del proprio sostentamento.

Peraltro questa Corte ha già avuto modo di enunciare, con riguardo a diversa fattispecie, il principio secondo cui ciò che rileva, ai fini dell'agevolazione in parola, è che il coltivatore tragga dal lavoro agricolo la sua fonte di sostentamento, avendo affermato: «In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il trattamento agevolato previsto dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 9, per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti».

Ne consegue che la C.T.R. è incorsa nella dedotta violazione per non aver fatto applicazione del regolamento comunale da ritenersi, per le ragioni esposte, pienamente legittimo.

6. Il secondo ed il terzo motivo di ricorso, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono parimenti fondati. Invero né dalla sentenza impugnata né dal controricorso è dato evincere che la contribuente si fosse doluta del valore attribuito all'area edificabile, essendosi limitata a contestare la qualifica di edificabilità attribuita ai terreni stessi. Ne consegue che la C.T.R., nel rigettare l'appello del Comune sul punto, ha illegittimamente confermato la decisione di primo grado resa su un argomento che esulava dall'oggetto del contendere.

7. Il motivo di ricorso incidentale rimane assorbito.

8. Il ricorso va dunque accolto e l'impugnata sentenza cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384 c.p.c., comma 2, ed il ricorso originario della contribuente va rigettato. Le spese processuali dell'intero giudizio si compensano tra le parti in considerazione della mancanza di precedenti giurisprudenziali sul punto controverso.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso del Comune di Bibbona, dichiara assorbito il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente. Compensa le spese processuali dell'intero giudizio.

(Omissis)

Terreni non fabbricabili. Agevolazioni ICI in base al lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola

Ai sensi dell'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011, il presupposto impositivo dell'IMU (imposta municipale propria) è costituito dal possesso di qualunque immobile, ivi comprese l'abitazione principale e le pertinenze della stessa. La norma ribadisce quanto già disposto dall'art. 2 del d.lgs. n. 504/1992, in materia di ICI, per cui:

- per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;
- 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;¹
- per terreno agricolo, infine, si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile.

Richiamandosi all'ICI, lo stesso articolo ha confermato anche le relative agevolazioni individuando i soggetti beneficiari. Pertanto, ai fini del tributo, non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali. In merito ai destinatari della norma, da ultimo citati, l'Amministrazione finanziaria² ha sottolineato che non esiste una definizione circostanziata, chiara e generale, della figura del coltivatore diretto. Il codice civile, ad esempio, inquadra tale soggetto nella categoria dei piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 c.c.³, ma non va oltre ad eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 c.c.⁴ al soggetto che coltiva il fondo «col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia». La stessa cosa avviene con quelle leggi speciali le quali, ciascuna per il proprio ambito di competenza⁵, precisano il ruolo e la funzione di

¹ L'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006 ha inoltre previsto che 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.

² Dipartimento finanze, Direzione federalismo fiscale, circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012.

³ Art. 2083. Piccoli imprenditori:

«Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia».

⁴ Art. 1647 c.c.:

«Quando l'affitto ha per oggetto un fondo che l'affittuario coltiva col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia si applicano le norme che seguono, sempre che il fondo non superi i limiti di estensione che, per singole zone e colture, possono essere determinati dalle norme corporative».

⁵ L'art. 6 della l. 3 maggio 1982, n. 203, secondo il quale «ai fini della presente legge sono affittuari coltivatori diretti coloro che coltivano il fondo con il lavoro proprio e della propria famiglia, sempreché tale forza lavorativa costituisca almeno un terzo di quella occorrente per le normali necessità di coltivazione del fondo, tenuto conto, agli effetti del computo delle giornate necessarie per la coltivazione del fondo stesso, anche dell'impiego delle macchine agricole»; l'art. 2 della l. 26 ottobre 1957, n. 1047, il quale prevede che «agli effetti della presente legge, sono considerati coltivatori diretti i proprietari, gli affittuari, gli enfiteuti e gli usufruttuari, i miglioratori, gli assegnatari, i pastori e gli altri comunque denominati che direttamente e abitualmente si dedicano alla manuale coltivazione dei fondi o all'allevamento ed al governo del bestiame»; l'art. 2 della l. 9 gennaio 1963, n. 9 a norma del quale «È condizione per il diritto all'assicurazione di invalidità e vecchiaia per i coltivatori diretti, mezzadri e coloni e per quello alla assicurazione di malattia per i coltivatori diretti che l'effettiva prestazione di lavoro del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per le normali necessità delle coltivazioni del fondo e per

tale soggetto senza però giungere anch'esse ad una definizione univoca per cui il concetto prevalente (ed omnicomprendente) è quello di colui che «si dedichi direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della sua famiglia, e che la sua forza lavorativa non sia inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo».

Per quanto riguarda, invece, la definizione di imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritto nella previdenza agricola, le norme sull'IMU rinviano all'art. 1 del d.l. n. 99/2004, il quale individua questa figura in colui che dedica alle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50 per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricava dalle attività medesime almeno il 50 per cento del reddito globale da lavoro. Come noto, la qualifica di IAP può essere riconosciuta, altresì, per espressa previsione normativa (art. 1, comma 3) anche alle società di persone, cooperative e di capitale, anche a scopo consortile, qualora lo statuto preveda come oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e che siano in possesso dei requisiti di legge richiesti.

Alla luce delle nuove disposizioni di legge, la transizione dall'ICI all'IMU ha comportato il mantenimento dell'agevolazione, così come definita dall'art. 2, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 504/1992, ma è mutato il requisito soggettivo. In precedenza, vigente l'ICI, i soggetti destinatari dell'agevolazione erano quelli individuati dall'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992⁶, ovvero i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli a titolo principale (IATP), di cui all'art. 12, legge n. 153/1975. Sul punto, l'art. 58 del d.lgs. n. 446/1997 chiariva che «si consideravano coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale (IATP) le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della legge n. 9/1963, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia»⁷.

Di conseguenza, ai fini del tributo comunale, le agevolazioni erano riconosciute, in precedenza, alle sole persone fisiche e non anche alle società.

Essendo mutati i requisiti, la normativa in materia di IMU non fa più richiamo all'art. 59 del d.lgs. n. 446/1997 il quale prevedeva, ai fini ICI, che i Comuni potessero, nell'ambito della loro autonomia impositiva (*ex art. 52 dello stesso decreto*)⁸, stabilire ulteriori condizioni per l'applicazione delle disposizioni di

l'allevamento ed il governo del bestiame»; l'art. 31 della l. 26 maggio 1965, n. 590, in base al quale sono coltivatori diretti «coloro che direttamente ed abitualmente si dedicano alla coltivazione dei fondi ed all'allevamento ed al governo del bestiame, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore ad un terzo di quella occorrente per la normale necessità della coltivazione del fondo e per l'allevamento ed il governo del bestiame».

⁶ Art. 9. Terreni condotti direttamente:

«1. I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente lire 50 milioni e con le seguenti riduzioni: a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti 50 milioni di lire e fino a 120 milioni di lire; b) del 50 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 120 milioni di lire e fino a 200 milioni di lire; c) del 25 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente 200 milioni di lire e fino a 250 milioni di lire. 2. Agli effetti di cui al comma 1 si assume il valore complessivo dei terreni condotti dal soggetto passivo, anche se ubicati sul territorio di più Comuni; l'importo della detrazione e quelli sui quali si applicano le riduzioni, indicati nel comma medesimo, sono ripartiti proporzionalmente ai valori dei singoli terreni e sono rapportati al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte ed alle quote di possesso. Resta fermo quanto disposto nel primo periodo del comma 1 dell'art. 4».

⁷ Art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 446/1997:

«Agli effetti dell'applicazione dell'art. 9 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, relativo alle modalità di applicazione dell'imposta ai terreni agricoli, si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della l. 9 gennaio 1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo».

⁸ Art. 52, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997. Potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni:

«Le Province ed i Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti».

cui all'art. 2, comma 1, lett. *b*) del d.lgs. n. 504/1992, riguardante appunto i terreni considerati non fabbricabili; in particolare, potevano fare riferimento anche «alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui al comma 2 dell'art. 58 e del proprio nucleo familiare».

In sostanza, l'art. 59 richiamato consentiva al Comune di attuare, con apposito regolamento, una propria disciplina in materia di ICI limitatamente però a quelle fattispecie espressamente individuate dalla stessa normativa di riferimento. L'intento del legislatore era stato, infatti, quello di riconoscere all'Ente locale un ruolo centrale nelle scelte di politica di gestione del tributo anche se circoscritto ad alcuni casi particolari, fra cui quello in oggetto, al fine di evitare possibili differenze nell'applicazione dell'imposta da parte dei diversi Comuni che avrebbero potuto dare luogo ad un notevole contenzioso.

L'ordinanza della Cassazione n. 7139 del 13 marzo 2019, in epigrafe, riguarda proprio il caso di un Comune che aveva stabilito, con proprio regolamento, un ulteriore requisito per usufruire del beneficio, ovvero quello secondo cui dal lavoro dedicato all'attività agricola doveva derivare il reddito pari all'80 per cento del reddito complessivo imponibile IRPEF.

L'Ente in questione aveva, infatti, notificato un avviso di accertamento per la maggiore imposta ICI (anno 2007) dovuta in relazione ad un terreno edificabile di proprietà della contribuente la quale, pur avendo conseguito consistenti redditi da alcune società partecipate, nelle quali però non rivestiva alcun ruolo operativo, aveva dedicato esclusivamente la sua attività lavorativa alla coltivazione del fondo.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva (parzialmente) il ricorso dell'interessata riducendo l'imposta dovuta nella misura del 50 per cento in considerazione del fatto che per il terreno non era stato ancora approvato il piano attuativo di iniziativa privata.

Il Comune si appellava e parimenti faceva la contribuente (appello incidentale). Appello che la C.T.R. respingeva, accogliendo, invece, quello incidentale per cui disponeva l'annullamento dell'atto impositivo richiamandosi a quanto previsto dall'art. 2, comma 1, lett. *b*) del d.lgs. n. 504/1992; nel caso di specie occorreva, a giudizio della Commissione, avere riguardo non tanto al reddito realizzato ma alla quantità di lavoro dedicato all'agricoltura ed in tal senso la contribuente era stata sempre impegnata nell'espletamento dell'attività agricola per cui poteva usufruire dell'esenzione, anche se dal lavoro in agricoltura traeva meno dell'80 per cento del suo reddito complessivo.

Nel ricorso per cassazione, il Comune giustificava sostanzialmente l'operato in quanto il relativo regolamento in materia di ICI prevedeva quale ulteriore condizione, affinché i terreni, pur dichiarati edificabili, fossero considerati non fabbricabili, che il lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte del soggetto passivo e dei componenti il nucleo familiare dovesse fornire un reddito pari all'80 per cento di quello complessivo imponibile IRPEF determinato per l'anno precedente. Aveva, quindi, recepito le disposizioni dell'art. 59 del d.lgs. n. 446/1997, che prevedono ulteriori condizioni per il conseguimento del beneficio, e applicate nel caso di specie.

L'Ente locale contestava altresì la sentenza dei giudici di secondo grado poiché sussisteva un insanabile contrasto fra motivazione e dispositivo circa la riduzione d'imposta operata a monte dalla C.T.P. Anche la contribuente contestava, dal canto suo, la sentenza della C.T.R. in quanto i primi giudici, nel ridurre il 50 IRPEF di imposta, avevano emesso una decisione del tutto carente nel merito.

La Suprema Corte, nel richiamare i riferimenti di legge [art. 2, comma 1, lett. *b*) del d.lgs. n. 504/1992, art.9 comma 1, dello stesso decreto e art 59, comma 1, lett. *a*) del d.lgs. n. 446/1997], ha osservato che il regolamento del Comune prevedeva tale ulteriore condizione; richiesta che per la contribuente confliggeva con la norma sovraordinata che mira all'incentivazione del lavoro agricolo e tenuto conto che la qualifica di imprenditore agricolo professionale, ai sensi del dell'art. 1 del d.lgs. n. 99/2004, presuppone che questi ricavi dal lavoro agricolo almeno il 50 per cento del proprio reddito globale da lavoro e non del reddito assoggettabile ad IRPEF, ivi compreso il reddito da capitale.

Orbene, è incontestabile che i regolamenti, pur avendo contenuto innovativo, non debbono essere in contrasto, quale fonte normativa secondaria, con le fonti di rango superiore. Tale contrasto può essere

ravvisato sia nel caso in cui il regolamento violi una norma della costituzione o della legge sia quando il suo contenuto sia irragionevole rispetto alla finalità perseguita dalla norma primaria.

Nel caso di specie il regolamento comunale non violava alcuna delle disposizioni normative già descritte per cui la C.T.R. disattendendo il regolamento lo ha anche disapplicato affermandone implicitamente l'illegittimità. Il regolamento, nel porre come ulteriore condizione la percezione di almeno l'80 per cento del reddito complessivo dall'esercizio dell'attività agricola, non aveva introdotto un elemento estraneo alla nozione di imprenditore agricolo professionale bensì si poneva la finalità di restringe la platea dei beneficiari a quella parte cioè di imprenditori agricoli che ritraevano dal lavoro agricolo la parte preponderante del reddito complessivo, in tal modo limitando il depauperamento delle risorse comunali in funzione del beneficio concesso a chi dal lavoro agricolo trae la principale fonte del proprio sostentamento. Da ultimo, la Cassazione richiama quanto dalla stessa affermato in altre circostanze, riguardanti fattispecie diverse, ribadendo che «*In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il trattamento agevolato previsto dal d.lgs. n. 504 del 1992, art. 9, per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti*»⁹.

La Corte ha, quindi, accolto il ricorso del Comune

Analoga decisione è contenuta nell'ordinanza n. 7140 di pari data, avente ad oggetto la stessa controversia, riguardante però l'anno d'imposta 2006.

Il caso esaminato non è dissimile da tanti altri di eguale contenuto. L'art. 59 del d.lgs. n. 446/1997, nel limitare il riconoscimento dei benefici ad una cerchia ristretta di soggetti, cioè a coloro che traevano dal lavoro agricolo la loro fonte di sostentamento, ha di fatto consentito ai Comuni di poter contenere il depauperamento delle proprie risorse economiche; in altri termini, potevano fare «cassa» restringendo la fascia dei soggetti destinatari del beneficio.

Tutto questo avveniva quando era in vigore l'ICI. Sta di fatto che, come accennato in precedenza, l'avvento dell'IMU, che ha recepito le novità recate dal d.lgs. n. 99/2004, ha avuto come conseguenza quella per cui, non essendo più possibile limitare la nozione di IAP alle sole persone fisiche, l'art. 59 non è più richiamato dall'art. 14, comma 6, del d.lgs. n. 23/2011¹⁰; la condizione che riconosceva ai Comuni di poter, relativamente ai terreni considerati non fabbricabili, fare riferimento anche alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola, non è più applicabile all'imposta municipale propria.

Luigi Cenicola

⁹ Cass. Sez. V Civ. 21 maggio 2010, n. 12565, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 5, 798; Cass. Sez. V Civ. 13 giugno 2012, n. 9601, *ivi*, 2012, 6, 784 e in *Vita not.*, 2012, 3, 1459; Cass. Sez. V Civ. 31 maggio 2017, n. 13745, in questa Riv., 4, 2017, con nota di L. CENICOLA.

¹⁰ Modificato dall'art. 4 del d.l. n. 16/2012.