

Pensionato CD iscritto nella gestione previdenziale. Condizione necessaria per usufruire dell'agevolazione IMU

Cass. Sez. Trib. 23 aprile 2024, n. 10876 ord. - Balsamo, pres.; Penta, est. - Ri.Gi. (avv.ti Szego e Contaldi) c. Comune di Carisio (avv. Berti). (Cassa in parte senza rinvio Comm. trib. reg. Piemonte 12 ottobre 2020)

Imposte e tasse - IMU - Agevolazioni spettanti ai coltivatori diretti - Diritto - Percettore di pensione coltivatore diretto - Reddito da pensione superiore a quello derivante dalla coltivazione dei terreni - Permanenza del requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola - Condizione necessaria per il riconoscimento dei benefici fiscali.

In tema di IMU, per effetto delle norme di interpretazione autentica di cui all'art. 78 bis, commi 2 e 3, del d.l. n. 104 del 2020, conv. con modif., dalla legge n. 104 del 2020, applicabili retroattivamente, la condizione di pensionato non può costituire di per sé un elemento ostativo ai fini del trattamento agevolativo per i terreni agricoli dallo stesso posseduti, in quanto la permanenza del requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola, che già presuppone una valutazione del reddito agrario rispetto ad altri redditi, secondo i criteri fissati ai fini previdenziali, costituisce l'unica condizione richiesta per la fruizione dei benefici fiscali.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

La proprietà fondiaria è in massima parte gestita da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) i quali, ancorché abbiano raggiunto l'età pensionabile, continuano a condurre il proprio fondo poiché conservano vivo il legame che li unisce alla terra. Si tratta di un vincolo quasi indissolubile fatto di dedizione, amore e sacrifici, destinato a perdurare nel tempo e che è riconducibile a quella secolare cultura «contadina» propria del mondo rurale. Questo sodalizio va, quindi, al di là di quei limiti temporali imposti per legge che segnano il compimento dell'attività lavorativa e si esaurisce con l'avvicendamento delle nuove generazioni alle quali, quei valori, sono trasferiti.

Se sul piano pratico il connubio, fra pensionato e fondo, non è mai stato messo in discussione altrettanto non si può dire per quanto concerne i risvolti fiscali che lo stesso tuttora implica posto che ai titolari di trattamenti pensionistici derivanti dall'esercizio dell'attività in agricoltura i Comuni sono soliti contestare il riconoscimento delle agevolazioni, in materia di tributi locali (nello specifico l'IMU), che la normativa garantisce invece a coloro che, non avendo raggiunto il traguardo della quiescenza, attendono alla conduzione diretta dei terreni agricoli. In sostanza, per i Comuni il maturare del trattamento pensionistico escluderebbe che colui che abbia fruito dei benefici fiscali fino a quel momento possa essere ancora considerato coltivatore diretto, in quanto lo *status* di pensionato sarebbe ostativo al riconoscimento del beneficio, indipendentemente dalla circostanza che la pensione si riferisca o meno all'attività lavorativa in agricoltura, essendo inoltre irrilevante che il medesimo sia ancora iscritto negli elenchi e continui a versare i contributi volontari in costanza di trattamento pensionistico.

Com'è facilmente intuibile, questa presa di posizione ha generato non pochi dubbi dando così luogo ad un considerevole contenzioso, testimoniato dal fatto che presso la Suprema Corte pendono ricorsi relativi a controversie sorte quando ancora era vigente l'ICI, disciplinata dal d.lgs. n. 504/1992, che è rimasta in vigore fino al 31 dicembre 2011 quando vi è subentrata l'IMU (imposta municipale propria), introdotta dal d.lgs. n. 23/2011 (artt. 8 e 9).

Da sempre, quindi, questo problema è stato al centro di contrasti sia giurisprudenziali che di prassi amministrativa.

Prima di entrare nel merito di quanto affermato dai giudici di legittimità con la recente ordinanza 23 aprile 2024, n. 10876, in epigrafe, sembra opportuno ripercorrere alcuni passaggi di come si è giunti al principio di diritto da questi enunciato.

Nel periodo di vigenza dell'ICI, ai fini delle agevolazioni per i terreni agricoli, la norma faceva riferimento, sotto il profilo soggettivo, all'art. 58 del d.lgs. n. 446/1997, il quale stabiliva che «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».

Pertanto, coloro che non risultavano più iscritti sia negli appositi elenchi comunali e nelle relative gestioni previdenziali (ad esempio: INPS) non potevano usufruire delle agevolazioni previste dall'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992 ed erano così obbligati all'intero versamento dell'imposta.

Per i terreni agricoli posseduti (a titolo di proprietà o di diritto reale di godimento) e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale (IATP), l'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992, prevedeva infatti due tipologie di agevolazioni ICI e precisamente:

- una franchigia fino a 50 mln di lire (25.822,84 euro);
- riduzioni d'imposta, per la parte eccedente l'importo della suddetta franchigia e fino a 250 mln di lire (129.114,22 euro).

L'art. 2, comma 1, lett. b), secondo periodo, dello stesso decreto precisava inoltre che non erano considerate fabbricabili le aree utilizzate come terreni agricoli da parte di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli professionali (*ex* imprenditori agricoli a titolo principale).

I terreni in questione – secondo la disposizione di legge – erano quelli sui quali, ancorché inseriti nel Piano regolatore generale, persisteva l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

La norma contemplava, quindi, «una finzione giuridica» di non edificabilità di alcuni terreni che, nel rispetto di specifiche condizioni, dovevano essere considerati agricoli e non aree fabbricabili. Ai fini dell'imposta, quindi, usufruivano degli stessi benefici previsti dal suddetto art. 9.

La Suprema Corte era intervenuta ripetutamente per chiarire, in relazione anche a quanto previsto dal secondo periodo dell'art. 2, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 504/1992, che per il conseguimento delle citate riduzioni dovevano sussistere dei requisiti fondamentali, e cioè:

- la qualifica di coltivatore diretto o di IATP;
- il possesso e la conduzione diretta dei terreni e/o aree edificabili;
- l'iscrizione negli appositi elenchi comunali (riservati espressamente a coloro che erano dediti all'attività agricola) nonché all'Ente previdenziale;
- il carattere principale di tali attività rispetto alle altre¹.

Queste considerazioni sono state successivamente ribadite evidenziando altresì come il requisito della conduzione diretta dei terreni dovesse essere provato a parte e in via autonoma poiché poteva accadere che un soggetto, iscritto in quell'elenco, di fatto non conducesse direttamente il fondo, presupposto per il disconoscimento dell'agevolazione².

I giudici di legittimità, richiamandosi a quanto rilevato dalla Corte costituzionale³, con cui era stata dichiarata manifestamente infondata l'eccezione di legittimità costituzionale delle norme in materia di ICI, osservarono come il godimento di una pensione sociale fosse incompatibile con la qualità di coltivatore diretto. La Corte delle leggi aveva, infatti, affermato che, «in relazione alla *ratio* del beneficio fiscale in funzione incentivante di un'attività agricola volta ad un razionale sfruttamento del suolo, 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 la loro esclusiva fonte di reddito».

¹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 7 gennaio 2005, n. 214, in *Giust. civ. Mass.*, 2005, 5; Cass. Sez. V Civ. 11 aprile 2008, n. 9510, *ivi*, 2008, 4, 564.

² Cfr. Cass. Sez. V Civ. 30 giugno 2010, n. 15516, in questa Riv., 2011, 6, 417, con nota di CENICOLA.

³ Corte cost. 7 novembre 2003, n. 336 ord., in *Riv. Corte dei conti*, 2003, 263.

L'indirizzo era quindi delineato per cui per la Corte di legittimità il trattamento agevolato previsto dal citato art. 9 del d.lgs. n. 504/1992 per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale, spettava solo a quanti traevano dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non andava, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione⁴. Ancor più incisivamente era stato affermato che il riconoscimento delle agevolazioni non potesse essere ancorato al solo criterio formale dell'iscrizione agli elenchi *ex* SCAU; la *ratio* della disposizione agevolativa era quella di incentivare la coltivazione della terra e di alleggerire del carico tributario quei soggetti che ritraevano dal lavoro della terra la loro esclusiva fonte di reddito, così come richiamato dalla Corte costituzionale⁵ la quale, pronunciandosi sulla legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 2, d.lgs. n. 446/1997, nella parte in cui escludeva i coltivatori diretti, titolari di pensione dalle relative agevolazioni, aveva statuito che il beneficio in questione risiedeva nell'intento, appunto, di favorire l'attività agricola oltre alla finalità di razionale sfruttamento del suolo, con specifico riferimento all'art. 44 della Costituzione.

Per tali ragioni, quindi, il principio consolidato della giurisprudenza si fondava sulla considerazione che il maturare del trattamento pensionistico non consentisse a colui che aveva fruito dell'agevolazione fino a quel momento di poter essere ancora considerato coltivatore diretto, in quanto la condizione di pensionato era di per sé ostativa al riconoscimento dell'agevolazione, indipendentemente dalla circostanza che la pensione si riferisse o meno all'attività lavorativa in agricoltura ed essendo irrilevante che il soggetto fosse ancora iscritto negli elenchi e continuasse a versare i contributi volontari in costanza di trattamento pensionistico⁶.

Con l'introduzione dell'IMU, le agevolazioni sono state confermate, ma le disposizioni richiamate sono confluite nel d.lgs. n. 99/2004 che riguarda sia le persone fisiche, sia le società, con particolare riferimento, per queste ultime, alle società in possesso della qualifica di IAP.

Intervenendo sul tema, l'Amministrazione finanziaria ha fatto presente che la disciplina che regola l'IMU contempla espressamente l'ipotesi in cui il coltivatore diretto e lo IAP pensionati continuino a svolgere la loro attività in agricoltura, dal momento che è possibile essere iscritti nella previdenza agricola anche nel caso in cui il soggetto sia già pensionato e continui a svolgere effettivamente l'attività agricola⁷.

In ragione di questo, la stessa Direzione del federalismo fiscale ha quindi chiarito che quei principi delineati dalle Corti (Costituzionale e di legittimità), di cui si è detto, non potevano essere più ritenuti attendibili dal momento che tali pronunce riguardavano esclusivamente l'ICI, tributo diverso dall'IMU. Quest'ultima imposta ha infatti introdotto significative modifiche per quanto concerne il settore agricolo; in particolare, non è più fatto cenno all'art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997 il quale riconosceva l'agevolazione coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali, ormai soppressi.

Pertanto, ai fini dell'attuale imposta municipale propria, sono esenti tutti i terreni agricoli, 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, anche se già pensionati, indipendentemente dall'ubicazione dei terreni stessi, e sono considerati non edificabili i terreni posseduti e condotti dai medesimi soggetti, 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.

Stante comunque il perdurare dell'attività di accertamento da parte dei Comuni, il legislatore, al fine di porvi rimedio, con l'art 78 *bis*, comma 3, del d.l. n. 104/2020, ha disposto, con effetto retroattivo, che l'esenzione spetta anche ai pensionati che continuano a svolgere l'esercizio di attività agricole, a condizione che abbiano la qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale e mantengano

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 31 maggio 2017, n. 13745, in *Giust. civ. Mass.*, 2017; Cass. Sez. V Civ. 30 gennaio 2020, n. 2142, in *OneLegale deJure*.

⁵ Corte cost. 2 marzo 2005, n. 87 ord., in *Il fisco*, 2005, 2150.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 8 novembre 2017, n. 26455, in *OneLegale deJure*.

⁷ Dipartimento delle finanze, ris. 28 febbraio 2018, n. 1/DF.

l'iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale agricola. Con tale provvedimento, avente natura interpretativa, si è inteso offrire ai diretti interessati l'opportunità di definire eventuali vertenze pendenti. A chiarimento di quanto sopra, la Corte di legittimità ha, quindi, osservato che, ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 2, della legge n. 212/2000, le disposizioni in materia di IMU si interpretano nel senso che si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola. Richiamandosi alle norme che disciplinano il tributo ed a quelle previdenziali, appurato che nell'ordinamento manca una nozione generale di coltivatore diretto applicabile ad ogni fine di legge, i giudici di legittimità hanno ritenuto che sia ormai sufficiente, anche ai fini fiscali, la presenza della sola iscrizione ai fini previdenziali, senza necessità di procedere ad un accertamento ulteriore in ordine all'attività in concreto svolta ed alla prevalenza dei redditi. Infatti, l'art. 78 *bis*, comma 3, del d.l. n. 104 del 2020, nell'interpretare autenticamente e con effetti retroattivi la disciplina IMU, nel senso di considerare coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati, richiede soltanto che gli stessi continuino a svolgere attività in agricoltura con modalità idonee a mantenere l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola. In ragione di questo è stato affermato che: *«In tema di IMU, per effetto delle norme di interpretazione autentica di cui all'art. 78 bis, commi 2 e 3, del d.l. n. 104 del 2020, conv. con modif., dalla l. n. 104 del 2020, applicabili retroattivamente, la condizione di pensionato non può costituire di per sé un elemento ostativo ai fini del trattamento agevolativo per i terreni agricoli dallo stesso posseduti in quanto la permanenza del requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola, che già presuppone una valutazione del reddito agrario rispetto ad altri redditi, secondo i criteri fissati ai fini previdenziali, costituisce l'unica condizione richiesta per la fruizione dei benefici fiscali»*⁸. Nonostante le puntualizzazioni da ultimo citate, la questione si è riproposta poiché, come anticipato, la Suprema Corte, con l'ordinanza 23 aprile 2024, n. 10876, in epigrafe, è tornata ad occuparsene, chiamata a pronunciarsi su una nuova controversia.

Nel caso di specie la vicenda, non dissimile da tante altre, trae origine da un accertamento del Comune, relativo all'anno d'imposta 2015, condotto nei confronti di un coltivatore diretto al quale erano state negate le agevolazioni IMU.

Il ricorso alla C.T.P. non aveva avuto il successo sperato perché per i giudici tributari il contribuente era percettore di pensione e, in quanto coltivatore diretto, aveva dichiarato un reddito da pensione superiore a quello derivante dalla coltivazione dei terreni.

Allo stesso modo la C.T.R., rigettando l'appello, si era espressa rilevando che il maturare del trattamento pensionistico escludeva che il contribuente potesse essere considerato coltivatore diretto, indipendentemente dalla circostanza che la pensione si riferisse o meno all'attività lavorativa in agricoltura ed essendo irrilevante che egli fosse ancora iscritto negli elenchi e continuasse a versare i contributi volontari in costanza di trattamento pensionistico, e che, in assenza di specifici elementi ostativi, le sanzioni dovevano essere confermate.

La vertenza era così demandata al giudizio della Corte di legittimità, per cassazione della sentenza, dove l'interessato confutava il verdetto della C.T.R. per aver:

- escluso la qualifica di coltivatore diretto per il semplice fatto di percepire la pensione di anzianità;
- erroneamente ritenuto mancante il requisito dell'iscrizione obbligatoria all'INPS per il semplice fatto che egli fosse in pensione;
- non aver considerato che l'art. 78 *bis*, comma 3, del d.l. n. 104/2020, essendo norma di interpretazione autentica, era applicabile retroattivamente.

La Suprema Corte ha condiviso le motivazioni del ricorrente, ritenendole fondate. A tale riguardo, è stata ripercorsa la normativa di riferimento, dalle origini e cioè dalle disposizioni in materia di ICI, passando per la giurisprudenza e arrivando poi alle novità introdotte dal d.lgs. n. 23/2011 ai fini IMU che hanno radicalmente cambiato assetto per quello che riguarda il settore agricolo.

⁸ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 15 maggio 2023, n. 13192, in www.osservatorioagromafie.it.

Anche in questa circostanza è stato ribadito che ai fini della qualificazione dei terreni come non edificabili, sono rimasti immutati, rispetto all'ICI, i requisiti oggettivi, quali la persistenza dell'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali, e quindi incompatibili con la possibilità dello sfruttamento edilizio dell'area, mentre sono stati modificati i requisiti soggettivi, risultando richiesta la qualifica di coltivatore diretto o IAP desumibile dall'iscrizione nella previdenza agricola, nel senso che hanno diritto alle agevolazioni i soli coltivatori diretti o IAP che ne hanno le caratteristiche ai fini previdenziali. È venuto meno il requisito della conduzione diretta del fondo che, in tema di ICI, conseguiva al richiamo all'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992; conduzione diretta del fondo che continuava invece a rilevare ai fini delle riduzioni d'imposta previste all'epoca dei fatti.

Ciò comporta che non è più esigibile l'iscrizione nei suddetti elenchi comunali, bensì quella negli elenchi o albi delle Regioni, alle quali, in base alla sopravvenuta disciplina del d.lgs. n. 99/2004, è stato demandato il compito di verificare il possesso, in capo all'imprenditore agricolo richiedente, dei requisiti soggettivi per l'attribuzione della qualifica di professionalità, da cui dipendono le agevolazioni fiscali⁹.

Con l'art. 78 bis, comma 3, del d.l. n. 104/2020, la volontà del legislatore è stata quella di sostenere l'esercizio delle attività imprenditoriali agricole per cui, per accedere alle agevolazioni IMU previste per i terreni agricoli, è divenuto sufficiente che il soggetto, anche se già pensionato, mantenga l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola, iscrizione che di per sé certifica che lo stesso continua a svolgere attività in agricoltura versando i relativi contributi. Con tale intervento normativo, focalizzato sulla retroattività delle disposizioni in materia di IMU, si è inteso porre fine a quel contenzioso giudiziale fatto di contrasti giurisprudenziali nei giudizi di merito e di una certa prassi interpretativa¹⁰.

Concludendo, i giudici di legittimità hanno riaffermato quel principio di diritto già espresso in altre occasioni. Con l'accoglimento del ricorso sono decadute anche le sanzioni.

Va aggiunto che la Suprema Corte aveva altresì risolto un altro aspetto legato al pensionato che era anche coadiuvante di un fratello coltivatore diretto, asserendo che «*In tema di IMU, per effetto della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 78 bis, comma 1, del d.l. n. 104 del 2020, conv. con modif., dalla l. n. 104 del 2020, applicabile retroattivamente in riferimento all'art. 1, comma 705, della l. n. 145 del 2018, la qualifica di coadiutore non può costituire di per sé un elemento ostativo ai fini del trattamento agevolativo per i terreni agricoli dallo stesso posseduti in quanto la permanenza del requisito dell'iscrizione alla previdenza agricola, che già presuppone una valutazione di abitualità e prevalenza della partecipazione attiva all'attività del familiare, secondo i criteri fissati ai fini previdenziali, costituisce l'unica condizione richiesta per la fruizione dei benefici fiscali*».

A completamento del discorso sui pensionati in agricoltura occorre sottolineare che le dispute non hanno riguardato i soli terreni agricoli ma anche i fabbricati rurali; in particolare quelli ad uso abitativo, come dimostrato dalla giurisprudenza e dalla prassi ministeriale.

La Cassazione, ad esempio, ha chiarito che il fabbricato utilizzato dal pensionato agricolo conserva la ruralità anche quando l'annesso terreno è condotto da terzi in possesso dei requisiti fiscali previsti dall'art. 9, comma 3, lett. d) del d.l. n. 557/1993¹¹.

Parimenti, per l'Amministrazione finanziaria¹², nel caso di continuità dell'attività agricola del pensionato sul fondo deve sussistere la condizione richiesta dall'art. 9, comma 3, lett. d), il quale dispone che il volume d'affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Pertanto, il requisito relativo all'ammontare del volume d'affari va verificato in capo al pensionato medesimo senza tener conto del trattamento pensionistico percepito. In tal caso l'attività esercitata direttamente da costui sul fondo deve assumere i connotati di una vera e

⁹ Cass. Sez. V Civ. 16 gennaio 2023, n. 112 ord., in *Giust. civ. Mass.*, 2023.

¹⁰ Dipartimento delle finanze, circ. 18 maggio 2012, n. 3/DF; nota 23 maggio 2016, prot. n. 20535/2016.

¹¹ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 14 luglio 2010, n. 16527, in questa Riv., 2011, 707, con nota di CENICOLA e ORLANDO.

¹² Nota prot. n. 2208/164688 del 2008.

propria attività economica, produttiva di ricavi, quale, per esempio, quella finalizzata alla produzione dei prodotti agricoli per la vendita. A tal scopo può essere indicativo il possesso, da parte del pensionato medesimo, della partita IVA senza trascurare poi l'eventuale necessità della riapertura di una nuova posizione previdenziale (nel caso in cui non sia più iscritto all'INPS) e l'iscrizione alla Camera di commercio con la qualifica di imprenditore agricolo.

Luigi Cenicola