

IMU in agricoltura: esenzioni “a maglie larghe” con effetti retroattivi

di Barbara Ianniello (*)

Attraverso un ampio ricorso alla tecnica dell’“interpretazione autentica”, il legislatore fiscale ha ridisegnato a più riprese, e con effetti retroattivi, il quadro delle agevolazioni IMU in agricoltura. I ripetuti interventi - contenuti prima nel c.d. Decreto crescita del 2019 e poi nel c.d. Decreto Agosto 2020 - non solo mettono la parola fine ai disallineamenti interpretativi su questioni ampiamente dibattute, ma sono destinati ad avere inevitabile impatto sui contenziosi in corso, aprendo anche la strada a possibili rimborsi per quanti si sono visti sinora negare le esenzioni. Il tutto in un difficile equilibrio tra opposte esigenze: da un lato, la necessità di garantire il gettito erariale ai Comuni, soprattutto quelli con vocazione agro-silvo-pastorale; dall’altro, assicurare il conseguimento dei centrali obiettivi di equità tributaria tra contribuenti.

1. Premessa

Quello delle agevolazioni IMU in agricoltura è terreno particolarmente accidentato: il quadro normativo di riferimento, oggetto di continui aggiustamenti, ha per lungo tempo alimentato contrastanti interpretazioni. Da qui, inevitabili incertezze - generatrici di un ampio contenzioso - a cui il legislatore ha recentemente tentato di porre rimedio attraverso la tecnica dell’“interpretazione autentica”.

E così, in ordine di tempo, con il c.d. Decreto crescita dell’aprile 2019, si è avuta una prima

norma di interpretazione autentica (1) in forza della quale le **società agricole** devono intendersi incluse nella platea dei **soggetti esentati dal pagamento dell’IMU**, al pari dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali (2).

A distanza di poco più di un anno, il mosaico si è poi arricchito di nuovi tasselli.

L’art. 78-*bis* del c.d. Decreto Agosto (D.L. 14 agosto 2020, n. 104) (3), al fine di sostenere l’esercizio delle attività imprenditoriali agricole garantendo la corretta applicazione delle agevo-

(*) Avvocato in Grosseto.

(1) Ci si riferisce all’art. 16-*ter* introdotto, in sede di conversione del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. Decreto “crescita”), dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58. La citata disposizione così stabilisce: “1. Le agevolazioni tributarie riconosciute ai fini dell’imposta municipale propria, alle condizioni previste dal comma 2 dell’art. 13 del Decreto-Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, si intendono applicabili anche alle società agricole di cui all’art. 1, comma 3, del Decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99. La presente disposizione ha carattere interpretativo ai sensi dell’art. 1, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212”. Il richiamo all’art. 13 del D.L. n. 201/2011 riguarda, appunto, la definizione di coltivatore diretto e IAP, che deve essere individuata in coloro che sono “iscritti alla previdenza agricola”; un

requisito, questo, la cui natura tipicamente personale aveva portato, in passato, al disconoscimento del regime di esenzione IMU alle società di persone e di capitali ancorché in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale.

(2) In argomento, cfr. circolare del Dipartimento delle Finanze n. 3 del 18 maggio 2018. Dubbi sull’equità tributaria della recente norma di interpretazione autentica sono stati espressi dall’IFEL sul rilievo che, per effetto della novella, viene riconosciuto identico trattamento di favore, a dispetto della notevole differenza in termini di redditività e di contesto operativo, tanto agli IAP ed alle piccole realtà agricole quanto alle medie e grandi imprese del settore agricolo (cfr. IFEL, Istituto per la finanza e l’economia locale, Fondazione ANCI, nota 3 luglio 2019).

(3) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 13 ottobre

lazioni in materia di imposta municipale propria (IMU), ha infatti stabilito quanto segue:

- familiari coadiuvanti del coltivatore diretto

- L'art. 1, comma 705, Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019), deve essere interpretato nel senso che le disposizioni in esso contenute, concernenti il regime fiscale dei familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, si applicano anche ai periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore della citata Legge n. 145/2018. Per effetto della novella viene dunque estesa anche alle annualità antecedenti il 2019 - così risolvendo le controversie anche giudiziali in materia - l'equiparazione, a fini fiscali, dei familiari coadiuvanti del coltivatore diretto (appartenenti al medesimo nucleo familiare e che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti) ai titolari dell'impresa agricola;

- soci delle società di persone esercenti attività agricole

- L'art. 9, comma 1, D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, va interpretato nel senso che tra le agevolazioni tributarie cui la norma fa riferimento sono comprese anche quelle relative ai tributi locali. Si ha quindi il riconoscimento normativo - in linea con le già tracciate indicazioni della prassi e della giurisprudenza di legittimità - della ricomprensione, nel novero delle agevolazioni tributarie previste dalle norme in materia di soci di società di persone esercenti attività agricole (art. 9, comma 1, D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228), anche di quelle relative ai tributi locali. In questo caso, va peraltro osservato, l'intervento interpretativo pare avere portata più ampia rispetto alle altre modifiche retroattive operando un generale riferimento ai tributi locali e non solo all'IMU.

- agricoltori pensionati - Le disposizioni in materia di imposta municipale propria 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. In tal modo, si segna il definitivo superamento della tesi, accolta da alcune pro-

nunce di merito, che ha individuato nello *status* di pensionato un elemento ostativo alla fruizione delle agevolazioni IMU in agricoltura.

Tutte le segnalate disposizioni hanno natura di **interpretazione autentica**, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 2, Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) (4); si tratta dunque di norme suscettibili di **applicazione retroattiva** che - come si vedrà - non solo rafforzano il regime di favore IMU in agricoltura, superando i notevoli disallineamenti interpretativi in materia, ma riverbereranno i loro effetti sui contenziosi in corso aprendo la strada a possibili **istanze di rimborso**.

Il tutto in un difficile equilibrio tra opposte esigenze: da un lato, la necessità di garantire il gettito erariale ai Comuni, soprattutto quelli con vocazione agricola; dall'altro, centrare gli imprescindibili obiettivi di equità tributaria tra contribuenti.

2. Esenzioni IMU e terreni agricoli

Prima di esaminare nel dettaglio la portata dei recenti interventi è bene tracciare, per quel che più interessa, il perimetro applicativo delle agevolazioni IMU in agricoltura.

Il decreto istitutivo ICI (D.Lgs. n. 504/1992) include, all'art. 2 lett. c), nell'ambito oggettivo di applicazione del tributo anche i **terreni agricoli**, stabilendo che per tali si intendono i terreni adibiti all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c. La medesima disposizione (5), dopo aver fornito la definizione di area fabbricabile, al secondo comma, lett. b), dispone tuttavia che sono considerati **non fabbricabili i terreni** posseduti e condotti da **coltivatori diretti e IAP** (soggetti indicati all'art. 9, comma 1, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504), 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 Comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla citata lett. b) dell'art. 2.

2020, n. 126.

(4) L'art. 1, comma 2, della Legge n. 212/2000 dispone che "L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica". Ciò in quanto, in deroga ai principi generali secondo cui la "legge non dispone che per l'avvenire" ed al disposto dell'art. 3 dello stesso Statuto, le norme di interpretazione autentica esplicano i propri effetti retroattivamente, dal momento

che attribuiscono un significato ad una norma preesistente e, dunque, formano con essa un "precetto normativo unitario" (cfr. Corte costituzionale, sentenza 10 novembre 1994, n. 397).

(5) Cfr. art. 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 504/1992, ai sensi del quale "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".

L'ICI è stata poi sostituita dall'imposta municipale propria (IMU), introdotta inizialmente in via sperimentale dall'art. 13, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, nel contesto della nuova imposta unica comunale (IUC); in particolare, per quanto qui rileva, il comma 2 del citato art. 13 ha previsto che "l'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili; restano ferme le definizioni di cui all'art. 2 del Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. I soggetti richiamati dall'art. 2, comma 1, lettera b), secondo periodo, del Decreto legislativo n. 504 del 1992, sono individuati nei coltivatori diretti e negli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del Decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola".

Le definizioni di **terreno fabbricabile** e **terreno agricolo** poste dal Decreto ICI sono, dunque, state confermate anche per l'IMU; è stata inoltre recepita la *fictio iuris* per la quale non sono considerati terreni fabbricabili quelli che, pur rientrando in tale situazione urbanistica, sono posseduti e condotti da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali e sui quali persiste il tipo di utilizzazione previsto dal D.Lgs. n. 504/1992.

Il quadro descritto risulta sostanzialmente immutato anche dopo la riforma della Legge di bilancio 2020 (art. 1, commi da 738 a 783 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160), che ha ridisegnato l'assetto dell'imposizione immobiliare locale, unificando le due vigenti forme di prelievo (l'imposta comunale sugli immobili, IMU e il tributo per i servizi indivisibili, TASI) e facendo confluire la relativa normativa in un unico testo (6).

Questo per quel che concerne il presupposto oggettivo di imposizione.

Quanto invece alla misura dell'IMU dovuta sui terreni agricoli, la normativa risulta caratterizzata da forme di **agevolazione** variamente graduate, nel corso del tempo, fino alla totale **esenzione**.

Una prima disposizione di favore è stata introdotta con l'art. 7, comma 1, lett. h), D.Lgs. n. 504/1992 che dispone l'esenzione da ICI/IMU dei terreni agricoli ricadenti in **aree montane o di collina** delimitate ai sensi dell'art. 15 della Legge 27 dicembre 1977, n. 984; l'esenzione si applica sulla base dei criteri individuati dalla C.M. n. 9 del 14 giugno 1993.

In forza di quanto stabilito dall'art. 1, comma 13, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, a decorrere dall'anno 2016 sono altresì esenti dall'IMU anche i terreni agricoli:

- a) posseduti e condotti dai **coltivatori diretti** e dagli **imprenditori agricoli professionali** di cui all'art. 1 del Decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- b) ubicati nei Comuni delle **isole minori** di cui all'allegato A annesso alla Legge 28 dicembre 2001, n. 448;
- c) a immutabile **destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile**.

Sulla base di quest'ultima previsione, per godere del trattamento agevolato riservato ai coltivatori diretti e IAP occorre verificare la contemporanea **sussistenza di tutti i requisiti** di natura sia oggettiva che soggettiva (7), individuabili sulla base del combinato disposto dell'art. 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011 e dell'art. 1, D.Lgs. n. 99/2004, vale a dire: il possesso del fondo; la persistenza dell'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo stesso; la qualifica soggettiva di coltivatore diretto (CD) o di imprenditore agricolo professionale (IAP) di cui all'art. 1, D.Lgs. n. 99/2004; l'iscrizione nella previdenza agricola (8).

A seguito dell'intervento sistematico della Legge di bilancio 2020 sull'imposizione immobiliare locale, le elencate esenzioni per i terreni agricoli risultano adesso riversate nell'art. 1, comma 758, Legge n. 160/2019 (9).

(6) Si veda in particolare, l'art. 1, comma 741, Legge n. 160/2019, che ripropone la *fictio iuris* per cui sono considerati non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali ed iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'art. 1, comma 3, del citato D.Lgs. n. 99/2004, sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

(7) Sugli obblighi dichiarativi posti dall'art. 13, comma 12-ter, D.L. n. 201/2011, cfr. risoluzione 16 giugno 2017, n. 3/DF. Nel ribadire quanto già precisato nella risoluzione n.

2/DF/2013, il dicastero finanziario ha chiarito che la dichiarazione IMU non deve essere ripresentata, qualora il Comune sia già in possesso delle informazioni necessarie - vale a dire la qualifica soggettiva di CD e di IAP - per verificare la sussistenza dei requisiti richiesti per il riconoscimento dell'esenzione dall'IMU.

(8) Per una puntuale illustrazione dei requisiti, cfr. circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012.

(9) L'art. 1, comma 758, citato così stabilisce: "Sono esenti dall'imposta i terreni agricoli come di seguito qualificati:

a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del Decreto legi-

3. Esenzione IMU per gli agricoltori pensionati

Alla luce del delineato quadro normativo, una questione particolarmente dibattuta è quella della compatibilità dello *status* di pensionato con la qualifica di CD e di IAP e con la possibilità per gli stessi di continuare ad essere iscritti nella previdenza agricola.

La **giurisprudenza tributaria di merito**, va detto, si è spesso attestata su posizioni restrittive negando l'esenzione IMU ai pensionati che continuino la coltivazione del fondo. È stato in particolare rilevato che lo **status di pensionato** è di **ostacolo al riconoscimento delle agevolazioni IMU**, poiché la *ratio* della normativa di favore "è quella di incentivare la coltivazione della terra" e di allentare il carico tributario solo per "quei soggetti che ritraggono dal lavoro la loro esclusiva principale fonte di reddito"; pertanto, l'elemento impeditivo opera "indipendentemente dal fatto che la pensione si riferisca o meno all'attività lavorativa in agricoltura", essendo irrilevante che la persona risulti "iscritta negli elenchi comunali e previdenziali e continui per libera scelta a versare i contributi volontari" (10).

A tale soluzione si è giunti ponendo l'accento sulla sostanziale continuità tra la disciplina ICI e la disciplina IMU: quest'ultima, nel riscrivere le agevolazioni, si è limitata a sistematizzare quando già previsto dalla precedente. Di talché, viene fatto notare, non vi sarebbe ragione per non conformarsi, anche ai fini IMU, ai principi fissati dalla Corte costituzionale (11) e dalle successive sentenze della Corte di cassazione (12) in tema di ICI.

Decisamente più favorevole ai contribuenti, invece, la **posizione ministeriale**.

Capovolgendo completamente l'angolazione prospettica, la risoluzione n. 1/DF del 28 febbraio 2018, ha escluso che la questione possa essere risolta sulla scorta dell'orientamento tracciato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e di Cassazione: detto orientamento, è stato osservato, assume rilevanza con esclusivo riguardo all'**ICI** che è un **tributo diverso dall'IMU** (13).

Argomento addotto a sostegno della descritta lettura interpretativa è quello della sostanziale differenza di contenuti tra il disposto dell'art. 58, D.Lgs. n. 446/1997 e l'art. 13 del D.L. n. 201/2011: mentre la prima norma, per l'ICI, imponeva all'agricoltore la **contribuzione obbligatoria**, e quindi escludeva letteralmente i pensionati, la seconda richiede solo l'**iscrizione nella previdenza agricola**. Pertanto, conclude l'Amministrazione finanziaria, ai fini IMU, devono ritenersi **esenti** tutti i **terreni agricoli**, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1, D.Lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, anche se già pensionati, indipendentemente dall'ubicazione dei terreni stessi, ai sensi dell'art. 1, comma 13 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, e sono considerati **non fabbricabili** i terreni posseduti e condotti dagli stessi 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, in virtù dell'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011.

Il recente intervento normativo, come anticipato, mette la parola fine alla *querelle* (14) e già si

slativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del citato Decreto legislativo n. 99 del 2004, indipendentemente dalla loro ubicazione;

b) ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla Legge 28 dicembre 2001, n. 448;

c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile;

d) ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della Legge 27 dicembre 1977, n. 984, sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993".

(10) Comm. trib. prov. di Modena, Sez. II, sent., 25 giugno 2019, n. 302; Sez. I, sentenza n. 18 del 10 febbraio 2020; conforme Comm. trib. reg. Emilia-Romagna, sent. n. 2861 del 14 dicembre 2018. In senso non favorevole al contribuente, si veda altresì Comm. trib. reg. Piemonte Torino, Sez. IV, sent., 12 ottobre 2020, n. 596.

(11) Sentenze 7 novembre 2003, n. 336 e 2 marzo 2005, n. 87.

(12) Si vedano, al riguardo, Cass., n. 26643 del 10 novembre 2017, n. 26455 del 8 novembre 2017, n. 14135 del 7 giugno 2017 e n. 13745 del 31 maggio 2017.

(13) Sottolinea la diversità tra ICI e IMU, in quanto aventi caratteristiche tali da non poter essere considerate l'una sostitutiva dell'altra, anche Comm. trib. reg. Umbria Perugia, Sez. II, sent., 14 luglio 2016, n. 342.

(14) Perplessità sull'introduzione di un'"interpretazione autentica" in materia sono espresse dall'IFEL - Istituto per la finanza e l'economia locale, Fondazione ANCI (nota 3 novembre 2020). Viene fatto rilevare, al riguardo, come la norma si ponga in contrasto rispetto all'orientamento della Suprema Corte (sentenza n. 13745/2017), in forza del quale nei contenziosi intrapresi è stata generalmente negata l'esenzione IMU ai pensionati agricoli. Sui profili di problematicità in ordine alla corretta individuazione dell'ambito della disposizione in oggetto, L. Lovecchio, "Attività turistiche esentate anche dalla seconda ra-

registrano le prime sentenze di merito che, in dichiarata applicazione della nuova disposizione di interpretazione autentica, riconoscono anche ai **pensionati agricoltori** l'esenzione in esame, concorrendo gli ulteriori requisiti di legge (15).

4. Soci e coadiuvanti

Ulteriore norma oggetto di interpretazione autentica è, poi, l'art. 1, comma 705, della Legge n. 145/2018 (16), per il quale - in forza di quanto disposto dal più volte citato art. 78-bis - viene chiarita l'applicabilità anche ai periodi di imposta precedenti alla sua entrata in vigore.

Ciò comporta che, anche per il passato, se hanno la qualifica di coltivatori diretti e risultano iscritti nella previdenza agricola, i coadiuvanti hanno diritto ai benefici normalmente spettanti ai titolari dell'impresa agricola.

Attraverso il recente intervento viene dunque ulteriormente rafforzato, estendendone la portata temporale, il regime agevolativo in un'ottica di *favor* già ampiamente accolta sia dalla giurisprudenza che dalla prassi amministrativa.

Con specifico riferimento figura del coadiuvante, è stato più volte affermato (17) che i requisiti, ai fini agevolativi descritti, sono soddisfatti qualora il coadiuvante del titolare dell'impresa agricola: a) eserciti direttamente l'attività agricola e risulti iscritto negli elenchi previdenziali appositi come coltivatore diretto nel nucleo familiare del titolare dell'azienda (**requisito soggettivo**); b) risulti proprietario/comproprietario dei terreni agricoli coltivati dall'impresa agricola diretto coltivatrice, di cui è titolare un altro componente del nucleo familiare (**requisito oggettivo**). L'applicabilità delle **agevolazioni/esenzioni IMU ai terreni agricoli coltivati da**

coadiuvanti deve infatti ritenersi pacifica, posto che anche ai medesimi deve riconoscersi la qualifica soggettiva di coltivatore diretto; nessuna disparità, pertanto, può crearsi nell'ambito della coltivazione dei fondi, tra persone che operano, direttamente e abitualmente, in un sistema organizzato rurale, anche se con funzioni diverse (18).

Sul punto si era peraltro espressa anche l'Amministrazione finanziaria, che, in diverse occasioni (19), ha riconosciuto l'applicazione dell'esenzione introdotta dal comma 13, dell'art. 1, Legge n. 208/2015 (Stabilità 2016) anche ai **proprietary dei fondi rustici** che coltivano il medesimo terreno in qualità di **coadiuvanti/collaboratori** di imprese agricole, costituite dai propri familiari.

Alle medesime conclusioni si ritiene debba pervenirsi anche dopo la riforma della Legge di bilancio 2020, atteso che l'attuale formulazione nell'art. 1, comma 758, lett. a), Legge n. 160/2019 riprende il contenuto del richiamato articolo 13 (20).

5. Soci di società di persone

Infine, il comma 2 dell'art. 78-bis, D.L. n. 104/2020 fornisce un'interpretazione autentica dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 228/2001 (21), imponendo un'applicazione delle agevolazioni previste da quest'ultima norma anche ai tributi locali.

Il citato art. 9, con l'evidente finalità di incentivare le forme di coltivazione associata in agricoltura, considera del tutto indifferente, ai fini del godimento delle agevolazioni in parola (una volta che sussistano le due condizioni della qualifica soggettiva e della diretta coltivazione del fondo), che la coltivazione avvenga nella **diretta**

ta IMU", in *il fisco*, n. 41/2020, pag. 3959.

(15) Comm. trib. reg. Piemonte Torino, Sez. III, sent. 18 gennaio 2021, n. 39.

(16) L'art. 1, comma 705, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 così recita: "I familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente".

(17) Comm. trib. reg. Piemonte Torino, Sez. III, sent. 15 giugno 2020, n. 441.

(18) Così, Comm. trib. prov. di Lecco, Sez. II, sent., 6 febbraio 2017, n. 41.

(19) Cfr., nota n. 20535/2016 del 23 maggio 2020, Dipartimento Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale - Ufficio XII, nonché circolare n. 3/DF/2012 del medesimo dicastero.

(20) Con la precisazione che, secondo l'indirizzo di legitti-

mità in materia (da ritenersi non superato alla luce della testuale formulazione della novella interpretativa), l'esenzione resta preclusa in difetto del requisito della conduzione diretta da parte del proprietario del terreno. Si veda, al riguardo, Cass. civ., Sez. VI-5, ord., 12 maggio 2017, n. 11979.

(21) Ai sensi dell'art. 9, D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, "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. I predetti soggetti mantengono la qualifica previdenziale e, ai fini del raggiungimento, da parte del socio, del fabbisogno lavorativo prescritto, si computa anche l'apporto delle unità attive iscritte nel rispettivo nucleo familiare".

detenzione da parte della persona fisica o nella detenzione **mediata** attraverso la qualità di socio di società di persone, qualunque sia la compagine che la compone (22).

Il recente intervento di interpretazione autentica, in linea con giurisprudenza e prassi amministrativa (23), scioglie definitivamente ogni residua incertezza sul punto; con il che, ai **soci delle società di persone** che svolgono attività agricola, in possesso della qualifica di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli a titolo principale, deve essere riconosciuto il **trattamento agevolato** per l'imposta municipale. Pertanto, sulla scorta della *fictio juris* riguardante i suoli edificatori, l'esenzione va riconosciuta ai soci di società personali, qualificati come IAP o coltivatore diretto che abbiano concesso in godimento (affitto e/o comodato) il fondo agricolo di loro proprietà alla società partecipata.

6. Conclusioni

Le disposizioni di interpretazione autentica sin qui esaminate, attesa la loro efficacia *ex tunc*, avranno inevitabile impatto sulle **controversie in corso**, ancorché inerenti a rapporti precedentemente insorti.

Non va esclusa, inoltre, la possibilità di chiedere il **rimborso** di quanto indebitamente versato a titolo di IMU; viene in rilievo, al riguardo, l'art. 1, comma 164, della Legge n. 296/2006, in forza del quale il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'istanza an-

drà presentata all'ente locale (24) essendo l'IMU un tributo comunale, nonostante la destinazione di una quota del gettito del tributo allo Stato. Una volta appurato il diritto al rimborso del contribuente, l'ente ha l'obbligo di provvedere al rimborso (anche nella possibile forma della compensazione) per la quota di propria competenza entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza (art. 1, comma 164, ultimo periodo).

Resta però da capire quale sarà l'impatto attuativo delle nuove disposizioni sulle risorse finanziarie dei Comuni e se tale incidenza, laddove consistente, potrà in qualche modo condizionare i tempi di restituzione delle somme indebitamente versate.

L'art. 78-bis che, al comma 4, introduce al riguardo una **clausola di invarianza finanziaria** (25), prevedendo che, dall'attuazione delle disposizioni contenute nel richiamato articolo, non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica (26). Tuttavia, come si legge nella relazione tecnica al provvedimento in esame, "al fine di verificare la neutralità finanziaria indicata nel comma 4 ... andrebbe chiarito quali siano i criteri utilizzati per la stima delle entrate iscritte nei tendenziali in relazione alla materia in esame e andrebbero acquisite informazioni in merito alla presenza di un possibile contenzioso sulle materie nelle quali si interviene. Ulteriori informazioni andrebbero acquisite in merito alla possibilità che alcuni contribuenti possano chiedere il rimborso di quanto eventualmente versato prima dell'entrata in vigore della norma in esame" (27).

(22) In questi termini, Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 27 gennaio 2016, n. 1565.

(23) Circolare n. 3/DF/2012.

(24) L'esigenza di presentare l'istanza di rimborso al Comune è dettata dalla circostanza che, anche nell'ipotesi di errato versamento nei confronti dello Stato, l'ente locale è l'unico soggetto legittimato alla verifica dell'esatto assolvimento dell'obbligo tributario da parte dei soggetti passivi (cfr. circolare n. 1/DF del 14 aprile 2016).

(25) La riforma dell'art. 81 Cost. - e la relativa disciplina applicativa di cui alla Legge n. 1/2012 e alla Legge n. 243/2012 - dopo aver introdotto espressamente un obbligo complessivo di "equilibrio dei bilanci", ha ribadito la necessità del rispetto del vincolo di copertura, da verificare con riferimento a ciascuna legge di spesa. In particolare, il vigente art. 81, terzo comma, stabilisce che ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri "provvede" (non più "indica" come era previsto al quarto comma del testo originario) ai mezzi per farvi fronte. Il principio dell'obbligo di copertura viene pertanto confermato come un preciso vincolo al legislatore, che opera per ogni nuova legge e che si traduce nell'obbligo di predisporre, all'atto dell'approvazione dalle nuove norme, anche i mezzi per fronteggiarne gli

oneri che ne derivano. L'esplicita previsione di neutralità finanziaria non esclude, tuttavia, che nel concreto possa aversi la violazione del parametro evocato; tant'è che, in varie occasioni, "sono state censurate leggi che prevedevano una clausola di invarianza ma, al contempo, contraddittoriamente introducevano nuovi oneri a carico dell'Amministrazione [...]". In particolare, allorché sono stati disposti interventi inevitabilmente onerosi, senza che né nella legge né altrove si fosse data alcuna spiegazione in merito alle spese e alla loro copertura, questa Corte è stata dell'avviso che la previsione dell'assenza di oneri aggiuntivi costituisse "una mera clausola di stile, priva di sostanza"; in termini, Corte costituzionale, sentenza n. 163/2020, ove ulteriori richiami giurisprudenziali).

(26) Per approfondimenti in tema, cfr., *Dossier* giugno 2018 "Analisi degli effetti finanziari delle norme: principi legislativi e criteri metodologiche", <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01067825.pdf>.

(27) Cfr. Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia (c.d. "Decreto Agosto"), *Dossier* D.L. n. 104/2020 - A.C. 2700 Parte II - Profili finanziari, in <https://documenti.camera.it/Leg18/Dossier/Pdf/VQ2700.Pdf>.

Non vanno altresì taciute le manifestate preoccupazioni sui contraccolpi, tutt'altro che neutrali, che le nuove disposizioni potrebbero avere sugli **equilibri finanziari dei Comuni** (soprattutto quelli a vocazione agricola). Tanto da far ritenere "auspicabile un ripensamento dei contenuti dell'art. 78-bis, non foss'altro che sotto il profilo della compensazione delle perdite di gettito comunale che ne derivano" (28).

Il capitolo rimborsi potrebbe dunque, all'atto pratico, presentare profili di problematicità: pur

non essendo in discussione - a legislazione vigente - il diritto soggettivo alla restituzione di quanto versato, atteso il quadro normativo innovato con effetti retroattivi, non può tuttavia escludersi che, nell'eventualità di inutile decorrenza dei termini di legge entro i quali l'ente deve provvedere al rimborso, i contribuenti possano trovarsi a dover azionare il proprio diritto in sede giudiziale. Con apertura, ancora una volta, di nuovi fronti di contenzioso tributario.

(28) Nota IFEL del 3 novembre 2020, cit.