

ICI

Non è sufficiente la qualifica di coltivatore diretto per l'esonero dal pagamento. Sanzione unica per la stessa violazione reiterata per più anni

di Federico Gavioli - Dottore commercialista, revisore legale e giornalista pubblicista

Ai fini ICI le agevolazioni contenute nell'art. 9 (terreni condotti direttamente) del D.Lgs. n. 504/1992, per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale - IAP - spettano solo a quei soggetti che trovano dal lavoro agricolo la loro prevalente fonte di reddito; non devono essere riconosciute agevolazioni al contribuente che, pur lavorando il fondo come coltivatore diretto è proprietario di molti immobili condotti in locazione il cui reddito complessivo è superiore a quello derivante dal fondo. Sempre in tema di ICI la Cassazione ha affermato che in presenza di più violazioni dello stesso tipo che si sono reiterate negli anni, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Si applica l'istituto della continuazione per la quantificazione della somma dovuta.

La Corte di cassazione con la sentenza n. 11612, depositata lo scorso 16 giugno, ha fornito alcuni interessanti chiarimenti in materia di ICI e agevolazioni sia in riferimento ai coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli a titolo principale, sia sull'applicazione della sanzione unica reiterata per più anni. La questione riguarda il ricorso in Cassazione di due contribuenti nei confronti degli avvisi di accertamento concernenti ICI 2006-2007 e 2008 con i quali il Comune ha assoggettato ad ICI, quale area edificabile, un terreno di loro proprietà. Vediamo di analizzare le diverse questioni trattate dai giudici di legittimità.

Le esenzioni ICI per i coltivatori diretti e gli IAP

I ricorrenti lamentano la violazione e falsa applicazione degli articoli:

- 2, lett. b) e c), e 9 del D.Lgs. n. 504 del 1992;
- 3 della Legge n. 241 del 1990;
- 7 della Legge n. 212 del 2000;

- 2697 Cod. civ., poiché la CTR avrebbe errato nel negare loro l'esenzione dall'ICI prevista dalla vigente normativa per i fondi posseduti da coltivatori diretti, dovendosi tenere conto che la relativa qualifica va attribuita in relazione alla prevalenza del tempo dedicato all'attività agricola.

L'imprenditore agricolo: cenni

L'imprenditore agricolo è il soggetto che esercita una delle seguenti attività (art. 2135 c.c.):

- coltivazione del fondo;
- silvicoltura;
- allevamento di animali;
- attività connesse alle precedenti.

Per attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali si intendono quelle dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

La normativa considera, quindi, agricola la coltivazione del fondo, la silvicoltura, l'allevamento di animale, quando sussista un necessario collegamento con il fondo, il bosco o le acque e tali attività siano rappresentate dalla cura e sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso; pertanto, è evidente che l'individuazione del principio della cura e dello sviluppo di un ciclo biologico, animale o vegetale, scardina la concezione tradizionalistica dell'essere imprenditore agricolo, ancorata al vecchio concetto che qualunque attività agricola, per essere tale, doveva comunque essere collegata allo sfruttamento del fondo.

È imprenditore agricolo professionale chi, in possesso di conoscenze e competenze professionali, dedichi alle attività agricole, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro, ridotti al 25% per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate.

Per la definizione di coltivatore diretto, occorre evidenziare che il Codice civile inquadra tale figura nella categoria dei piccoli imprenditori (art. 2083), senza darne una definizione chiara e generale, ad eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 al soggetto che coltiva il fondo "col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia". Inoltre, dalle leggi speciali emergono diverse definizioni di carattere settoriale, dalle quali possono, comunque, evincersi degli elementi comuni ai fini di una nozione onnicomprensiva e, precisamente, il fatto che il soggetto 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.

Coltivatore diretto e IAP: quali differenze

Per la definizione di coltivatore diretto, occorre evidenziare che il Codice civile inquadra tale figura nella categoria dei piccoli imprenditori (art. 2083), senza darne una definizione chiara e generale, ad eccezione del riferimento operato dall'art. 1647 al soggetto che coltiva il fondo "col lavoro prevalentemente proprio o di persone della sua famiglia".

Inoltre, dalle leggi speciali emergono diverse definizioni di carattere settoriale, dalle quali possono, comunque, evincersi degli elementi comuni ai fini di una nozione onnicomprensiva e, precisamente, il fatto che il soggetto 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.

Va chiarito se il rapporto tra IAP e coltivatore diretto sia di genere a specie e se, quindi, il coltivatore diretto sia sempre ed anche IAP.

Il quesito nasce analizzando la disciplina in vigore (art. 7, D.Lgs. n. 99/2004), che, nell'accordare benefici a chi si impegni a condurre o coltivare in qualità di IAP, si preoccupa di estenderli a chi si impegni a ciò in qualità di coltivatore diretto, (ripetendo quanto previsto dall'art. 52, Legge n. 448/2001).

Il raffronto tra la previsione del D.Lgs. n. 99/2004 (art. 1), che richiede l'impiego del 50% del tempo di lavoro ed il ricavo del 50% del reddito da lavoro, ridotti al 25% per le zone svantaggiate e quella della Legge n. 590/1965 (art. 31), che risulta applicabile, in forza di rinvii, modifiche e richiami contenuti nello stesso articolo e nelle norme precedenti, agli acquisti per la formazione e l'arrotondamento della piccola proprietà contadina (e che considera "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. Nel calcolo della forza lavorativa il lavoro della donna è equiparato a quello dell'uomo. La presente disposizione, a modifica di quanto previsto al n. 2, dell'art. 2 della legge 6 agosto 1954, n. 604, si applica anche agli interventi previsti dal decreto legislativo 24 febbraio 1948, n. 114 e successive modificazioni ed integrazioni") mette in evidenza che nell'un caso rilevano dati quantitativi ben precisi e nell'altro dati di professionalità e dati aziendali di proporzione tra energie di lavoro "proprie" e "altrui" impiegate nell'attività d'impresa.

Ne deriva l'impossibilità di sovrapporre le due discipline e, conseguentemente, la possibilità che un coltivatore diretto (il quale, ad esempio, ritragga meno del 50% del suo reddito da lavoro da tale attività) non sia anche IAP.

L'orientamento della Cassazione

La Corte di cassazione con riferimento ad uno dei motivi di ricorso che interessa il presente commento ritiene che le motivazioni di ricorso dei due contribuenti siano infondate. I giudici di legittimità ricordano che, in tema di ICI, il trattamento agevolato di cui all'art. 9, del D.Lgs. n. 504 del 1992, 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 prevalente fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto al contribuente che, pur lavorando il fondo come coltivatore diretto, sia proprietario di numerosi

immobili condotti in locazione, il cui reddito complessivo sia superiore a quello derivante dal fondo. Nel caso in esame, il giudice del merito ha accertato proprio la prevalenza dei redditi derivanti da altre fonti su quelli provenienti dall'agricoltura.

Domanda: il Decreto ICI, in materia di terreni agricoli condotti direttamente cosa dispone?

Risposta: l'art. 9 dal titolo "Terreni condotti direttamente", del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n.504, afferma che:

"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'articolo 4".

Il concorso di violazioni e continuazioni

Il meccanismo del cosiddetto cumulo giuridico è disciplinato dall'art. 12 (Concorso di violazioni e continuazione), del D.Lgs. n. 472 del 1997 ed è un procedimento la cui applicazione spetta agli uffici finanziari nelle fasi di accertamento e irrogazione delle sanzioni tributarie.

In estrema sintesi si tratta di un meccanismo attraverso cui si irroga una sola sanzione nel caso di più violazioni commesse dal contribuente: la sanzione da irrogare viene determinata applicando alla sanzione prevista per la violazione più grave commessa dal contribuente gli aumenti previsti dalla legge.

In questo modo il meccanismo del cumulo giuridico evita il più gravoso cumulo materiale che comporterebbe per il contribuente l'applicazione della somma delle sanzioni previste per tutte le violazioni commesse.

Corretta l'applicazione dell'istituto della continuazione per la quantificazione della somma dovuta

I ricorrenti in Cassazione censurano anche la violazione e falsa applicazione degli artt. 7, 12, 16 e 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 perché la CTR:

- avrebbe ommesso di considerare che gli avvisi di accertamento emessi dall'ente locale non erano motivati in riferimento alle sanzioni inflitte;

- non avrebbe valutato che la sanzione più equa da infliggere sarebbe stata quella per infedele dichiarazione o per ommesso versamento e non avrebbe valutato che l'Ente locale aveva applicato l'istituto della continuazione.

Per la Corte di cassazione le censure dei ricorrenti sono infondate.

I giudici del merito di secondo grado, evidenzia la Cassazione, hanno rigettato l'appello sul punto con il richiamo della decisione di primo grado, la quale, come riportano i ricorrenti, aveva rilevato il carattere fisso della sanzione inflitta, circostanza che escludeva ogni possibilità di graduazione della stessa.

Questa affermazione del giudice di primo grado non è stata specificamente contestata dai ricorrenti in appello, con la conseguenza che la questione non può più essere oggetto di discussione.

Il profilo relativo all'individuazione della sanzione più equa da infliggere, invece, è inammissibile, non risultando che sia stato sollevato in grado di appello. Tuttavia, osserva la Cassazione, la contestazione che interessa la continuazione merita accoglimento.

La Commissione tributaria regionale, nel motivare il rigetto della doglianza, ha fatto riferimento (come si evince dal testo della sentenza di primo grado, trascritto nel ricorso) a quanto esposto dalla Commissione tributaria provinciale al riguardo che, per disattendere la doglianza, si era basata sul carattere fisso delle sanzioni medesime.

Questa considerazione non può essere condivisa, poiché il fatto che l'omessa dichiarazione ICI vada sanzionata per ogni anno in cui si verifica in maniera fissa non comporta automaticamente l'inapplicabilità dell'istituto della continuazione.

I giudici di legittimità sottolineano che, in assenza di ogni precisazione ad opera dei ricorrenti, si ritiene che essi abbiano domandato l'applicazione del comma 5, dell'art. 12, del D.Lgs. n. 472 del 1997, che si occupa delle violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi.

Ai sensi dei commi 5 e 6, dell'art. 12, del D.Lgs. n. 472 del 1997 (nella versione che qui interessa): "5. Quando violazioni della stessa indole vengono

commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione”.

Alcuni precedenti orientamenti giurisprudenziali

Nella giurisprudenza di legittimità, quanto all'imposta comunale sugli immobili, è stato affermato che:

- in tema di sanzioni amministrative tributarie, le previsioni dell'art. 12, del D.Lgs. n. 472 del 1997, secondo cui, quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la continuazione e la stessa viene interrotta dalla contestazione, opera anche in caso di violazioni della stessa disposizione in materia di ICI commesse in periodi di imposta diversi, non rilevando la natura periodica del tributo, rapportato all'anno solare, con la conseguenza che, quando, come nella specie, le sanzioni per le diverse annualità siano state irrogate con avvisi notificati contemporaneamente al contribuente, la continuazione si applica per tutte le violazioni antecedenti a tale contestazione, operando l'interruzione solo per quelle successive (così Cass. n. 16051/2010);

- ancora, in tema di ICI, l'omessa denuncia dell'immobile deve essere sanzionata per tutte le annualità per cui si protrae in quanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 504 del 1992, a ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione che rimane inadempita non solo per il versamento dell'imposta, ma anche per l'adempimento dichiarativo, fermo restando che, trattandosi di violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo, secondo l'istituto della continuazione *ex art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997* (Cass. n. 13391/2016).

La Cassazione ritiene, di conseguenza, che, in generale, la continuazione possa trovare spazio con riguardo all'ICI e che, in presenza di più violazioni della stessa indole reiterate negli anni (come l'omessa dichiarazione), si applichi l'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

I giudici di legittimità si pongono il quesito se sia, o meno, da valutare un ulteriore profilo che concerne la presente controversia.

Infatti, i contribuenti hanno affermato che altri avvisi erano stati notificati dal Comune in precedenza per identica infrazione (per le annualità dal 2003 al 2005), con la conseguenza che la continuazione era stata interrotta ai sensi del comma 6, del citato art. 12, per le omissioni successive (nella specie, vengono in rilievo le annualità 2006, 2007 e 2008).

Il dubbio che si pone è se l'interruzione della continuazione, sicuramente avvenuta in passato per la medesima violazione per gli anni dal 2003 al 2005, non impedisca di applicare l'istituto alle inosservanze commesse dopo la comunicazione dell'atto interruttivo o se, invece, detta continuazione non debba essere riconosciuta per i periodi successivi a quelli per i quali la detta interruzione si è verificata.

In concreto, bisogna decidere se, cessata la continuazione per gli anni dal 2003 al 2005, questa non possa riprendere ad operare per il 2006, il 2007 ed il 2008, le cui sanzioni andrebbero, allora, unificate e ridotte, nel rispetto dell'istituto in esame, o se, venuta meno la continuazione per la stessa violazione con le contestazioni inerenti gli anni dal 2003 al 2005, questa non possa più venire in rilievo per le epoche successive e, quindi, per ciò che rileva, negli anni 2006, 2007 e 2008. Al riguardo, la giurisprudenza e la dottrina non hanno mai espresso una posizione definitiva.

La Cassazione, dopo una approfondita analisi dei diversi e contrapposti orientamenti sull'argomento, è del parere, nel caso specifico, che la continuazione può continuare ad operare anche dopo la prima interruzione, ovviamente con riferimento ad infrazioni successive alla comunicazione delle contestazioni al contribuente.

Conclusioni

La Corte di cassazione, in conclusione, respinge il ricorso dei due contribuenti; limitatamente alle sanzioni cassa con rinvio alla CTR, in diversa composizione, la quale deciderà la causa nel merito, anche in ordine alle spese di legittimità, attenendosi al seguente principio: “in tema di continuazione nelle sanzioni tributarie, l'art. 12, comma 6, del D.Lgs. n. 472 del 1997 va interpretato nel senso che, con riferimento ad infrazioni che siano avvenute nel corso di diversi periodi di imposta, l'interruzione, una volta avvenuta, non impedisce che la detta continuazione possa nuovamente operare limitatamente alle violazioni della stessa indole perfezionate successivamente”.