

Esenzione IMU per i terreni edificabili se coltivati da uno dei comproprietari: necessaria la prova documentale dell'effettiva ed attuale coltivazione dei fondi

Corte giust trib. II grado Milano, Sez. XIX 13 maggio 2025, n. 1243 - Borgonovo, pres.; Borsani, est. - F.M.D.M. (avv. Germiniani) c. Comune di Carugate (avv. Romagnano).

Imposte e tasse - IMU - Fabbricati e terreni agricoli - Esenzione IMU per i terreni edificabili se coltivati da uno dei comproprietari (IAP) in forza di un contratto di comodato gratuito - Prova documentale dell'effettiva ed attuale coltivazione dei fondi - Assenza.

(Omissis)

FATTO

Con avviso di accertamento n. (Omissis...), il Comune di Carugate richiedeva a F.M. il pagamento di complessivi € 29.043,00 quale maggiore I.M.U. dovuta per l'anno 2018 sui fabbricati e terreni agricoli di proprietà della contribuente e delle sorelle, anch'esse destinatarie di distinti avvisi di accertamento.

F.M. proponeva ricorso contestando:

- la nullità dell'accertamento per violazione dell'art. 2, comma 1 lettera B, D.Lgs. n. 504 del 1992 (e relativa Delib. comunale n. 60 del 2017), che prevede l'esenzione I.M.U. per i terreni edificabili se coltivati da uno dei comproprietari, come nella presente fattispecie, dalla sorella C.M. coltivatrice diretta iscritta alla Iap dal 2012, in forza di contratto di comodato stipulato in data 10.2.2014 e registrato;
- la violazione dell'art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 504 del 1992 in quanto i valori delle aree edificabili non risultavano aggiornati al 2018;
- la nullità dell'atto impositivo per carenza di motivazione;
- l'omessa notificazione dei valori determinati dal Comune con le delibere di cui sopra;
- la nullità dell'atto impositivo per mancata allegazione della delega di firma del responsabile.

Con controdeduzioni il Comune di Carugate, ricostruite le vicende processuali, per diverse annualità e ribadito che la contribuente e le altre comproprietarie non avevano dato riscontro ad una proposta di mediazione formulata dal Comune di Carugate nel 2023, faceva presente che:

- nel 2009, quando il terreno era stato trasformato da agricolo in edificabile, non era posseduto da coltivatore diretto; non era condotto direttamente da uno dei comproprietari; non veniva utilizzato per attività agro-silvopastorale. Inoltre, non era stata fornita la prova che la sorella imprenditrice agricola svolgesse effettivamente l'attività di coltivatrice diretta in relazione ai terreni di Carugate e, dunque, in definitiva, non vi erano i presupposti per l'esenzione I.M.U.;
- l'inesatta interpretazione del citato art. 5, comma 5, che non prevede l'aggiornamento annuale dei valori delle aree edificabili, non necessari in assenza di informazioni specifiche idonee a richiedere una rivalutazione dei terreni; conseguentemente venivano confermati i valori di cui alla Delib. del 2013 che rimandava a quelli del 2005;
- l'infondatezza degli altri motivi di impugnazione.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano respingeva il ricorso ritenendo fragili e prive di elementi probatori le contestazioni della ricorrente, condannata anche alla rifusione delle spese.

F.M. proponeva appello, contestando l'omesso esame di alcune questioni di diritto (carenza di motivazione - mancata allegazione delega di firma) ed il richiamo acritico alle altre pronunce emesse dalle Corti di Giustizia Tributaria. Produceva ulteriore documentazione a sostegno delle proprie tesi difensive. Nel merito, riproponeva i motivi dedotti in primo grado e depositava la perizia di stima fatta predisporre dal nominato C.T.U. in altro giudizio relativo al 2013 ove il valore dei terreni, alla data dell'1.1.2023, era stimato in € 110,00 al mq.

Con controdeduzioni il Comune di Carugate, preliminarmente eccepiva l'inammissibilità dell'appello per carenza di motivi specifici, mentre nel merito ribadiva le difese di primo grado, con richiesta di condanna di parte appellante anche per lite temeraria ex art. 96 c.p.c., facendo presente che il valore delle aree di € 150 mq era stata proposta dalla stessa contribuente con atto di transazione del 22.10.2015 e confermata con sentenza n. 1012/2016 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, passata in giudicato. Contestava altresì le risultanze della predetta C.T.U. in quanto avrebbe fatto riferimento all'area come residenziale e non come zona edificabile con finalità ricettive/alberghiere.

Con nota di deposito documenti del 27.2.2025, F.M. produceva nuovi documenti (documentazione Regione Lombardia relativa a terreni coltivati; e certificazione Inps relativi a C.M. per contributi versati 2013-2024).

Con memoria difensiva del 14.3.2025 il Comune di Carugate ribadiva che le sorelle M. non avevano dato riscontro alla proposta di mediazione formulata nel 2023 che prevedeva una riduzione del 40% delle sanzioni e la conferma dei valori

I.M.U. accertati, con pagamento anche degli interessi. Contestava altresì la documentazione dell'appellante in quanto superflua, non essendo, per la maggior parte, riferibile all'anno (2018) ed ai terreni per cui è causa. Faceva altresì presente che le signore M. non avevano comunicato e dimostrato l'esistenza dei presupposti per ottenere l'agevolazione prevista dalla normativa Imu, né l'effettivo utilizzo agricolo dei terreni oggetto di causa. Inoltre, non vi era la prova che C.M. fosse un imprenditore agricolo professionale ai sensi dell'art. 1, D.Lgs. n. 99 del 2004 e che coltivasse i terreni di Carugate. Insisteva per la condanna alla spese e per lite temeraria.

DIRITTO

Preliminarmente deve essere respinta l'eccezione d'inammissibilità dell'appello proposta dal Comune appellato.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la reiterazione delle argomentazioni difensive dedotte in primo grado, non costituisce causa di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità di motivi. Numerose sono in materia le sentenze secondo le quali "la specificità dei motivi di appello nel rito tributario non è esclusa dalla riproposizione delle ragioni, e delle argomentazioni, già poste a fondamento del ricorso introduttivo del giudizio, ovvero delle controdeduzioni, quando queste *ex se* esprimano le ragioni di critica della pronuncia appellata nel suo intero contenuto"; ed ancora: "nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992" (*ex multis* Cass. n. 3218/2024; Cass. n. 6302/2022; Cass. n. 21489/2022).

Chiarisce inoltre la Suprema Corte che i motivi di censura possono desumersi anche implicitamente dall'atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni. Nella presente fattispecie, F.M., nella prima parte dell'atto di appello (motivi di impugnazione della sentenza), ha focalizzato l'attenzione sulla motivazione della sentenza di primo grado ed individuato i capi ritenuti censurabili, evidenziando anche le questioni sulle quali la Corte di primo grado ha omesso di pronunciarsi (delega di firma e motivazione atto impositivo), o si è pronunciata in modo, a suo avviso, erroneo (questione relativa all'esenzione I.M.U.), mentre nella successiva parte dell'atto (fatto e diritto), ha riproposto le tesi difensive dedotte nel precedente grado di giudizio circa la sussistenza dei requisiti per il riconoscimento dell'esenzione I.M.U. ed il valore del terreno, al fine di confutare in modo circostanziato le conclusioni e la *ratio decidendi* della sentenza gravata, di cui viene chiesta l'integrale riforma.

Nel merito, tuttavia, l'appello non può trovare accoglimento in quanto le censure non sono idonee a supportare la richiesta riforma della sentenza impugnata.

La vertenza si incentra sulla natura dei terreni, oggetto dell'accertamento I.M.U. per l'anno 2018 che F.M., nonostante la formale qualifica di terreni edificabili attribuita dallo strumento urbanistico del Comune di Carugate sin dal 2009, considera agricoli, vista l'attività di coltivazione sugli stessi esercitata in via permanente da una delle comproprietarie, C.M., in forza di un contratto di comodato gratuito del 10.2.2014 (doc. 7 fascicolo I grado ricorrente) e della qualifica di IAP dal 2012.

L'appellante ritiene, dunque, sussistano tutti i presupposti per usufruire dell'esenzione dal tributo ai sensi dell'art. 2, comma 1 lett. b), D.Lgs. n. 504 del 1992.

Prescindendo dalla questione se la qualifica di IAP ed il contratto di comodato, comprovante il diritto e l'effettivo svolgimento da parte di una delle comproprietarie dell'attività di coltivazione delle aree, dovessero preesistere al 2009 (epoca in cui i terreni agricoli furono dichiarati edificabili), ciò che difetta nel caso di specie, è la prova documentale dell'effettiva ed attuale coltivazione dei fondi -pur edificabili fin dal 2009- con riguardo all'annualità in esame (2018) e a quelle precedenti, da parte di C.M..

Giova premettere che tale prova è stata già ritenuta insussistente, relativamente ad altre annualità I.M.U. da numerose sentenze di primo e di secondo grado, alcune delle quali già definitive, emesse da questa stessa Corte, sia nei confronti dell'odierna appellante sia delle sorelle comproprietarie (C.M. e M.A.M.).

Si osserva, inoltre preliminarmente, che in base al principio generale di cui all'art. 2697 c.c., l'onere della prova dei requisiti di esenzione, anche in ossequio al criterio di vicinanza della prova, spetti a chi la invoca, trattandosi di un'eccezione al principio generale di assoggettabilità dei terreni edificabili all'Imu, come ribadito dalla giurisprudenza (*ex multis* Cass. n. 33765/2021).

Sul punto l'appellante non ha comprovato i presupposti dell'invocata esenzione, stante l'insufficienza/irrelevanza dei documenti prodotti, seppur copiosi ma del tutto generici ed in gran parte, espressamente riferiti ad altre annualità e ad altre aree e non già a quelle di Carugate, pur essendo anche queste ultime comprese nell'oggetto del contratto di comodato.

In particolare, risulta che la maggior parte delle fatture di vendita prodotte, riportano una descrizione della prestazione generica e non espressamente riferita ai terreni di Carugate (una delle fatture è anzi inerente ai terreni di V.), così come le fatture emesse da terzi non sono riferibili ai terreni di Carugate (ad eccezione di un'unica fattura emessa da R.L.), con la conseguenza che non può ritenersi raggiunta la prova che su dette aree si sia svolto l'esercizio permanente e continuativo dell'attività agricola, in assenza di ulteriori dati relativi alla produttività, al raccolto ed ai corrispondenti ricavi.



Anche la comunicazione inerente i nitrati del 2018 non è riferita ai terreni di Carugate, anzi è indicato, quale Comune di competenza, quello di V., mentre i fascicoli aziendali prodotti, di cui solo uno riferibile al 2018, (documenti presenti nel fascicolo appellante denominati F.L.A. S.R.L. OPR 2014 -2015 e allegato 1 Terreni coltivati Carugate), riportano informazioni amministrative e fiscali ma non sono sufficienti, in assenza di altri elementi probatori, a dimostrare l'effettiva coltivazione dei fondi per cui è causa.

Alla luce dell'analisi dettagliata dei documenti prodotti, non si ritiene dimostrata la dedotta conduzione agraria delle aree in esame, con la conseguente esclusione del richiesto beneficio fiscale.

Si tratta ora di accertare se il valore di € 150,00 al mq attribuito dal Comune di Carugate e contestato dall'odierna appellante, sia congruo.

Deve essere evidenziato che su tale valore si è formato il giudicato: invero, con sentenza n. 1012/2016 - non impugnata nei termini, come ammesso dalla stessa contribuente- la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia aveva "confermato i valori I. già accertati". Detta sentenza si fonda su una proposta conciliativa formulata proprio dalle sorelle M. che prevedeva il riconoscimento del valore al mq di € 150,00 ed il pagamento delle sole imposte, con stralcio, sia degli interessi che delle sanzioni. Il Comune di Carugate, con propria delibera, si era dichiarato disponibile a definire la vertenza riconoscendo la sola riduzione del 40% delle sanzioni, con integrale conferma del valore al mq e degli interessi. Le sorelle M., come riportato nella citata sentenza n. 1012/2016, dichiaravano espressamente di accettare il contenuto delle citata delibera del Comune e, di conseguenza, i giudici di appello decidevano in modo conforme.

Non vi sono pertanto dubbi sulla circostanza che l'odierna appellante (così come le altre comproprietarie) abbia fatto espressa e totale acquiescenza per quanto attiene il valore al mq, considerato altresì che anche nella proposta di transazione giudiziale si erano dichiarate "disponibili ad accettare il valore determinato dal Comune pari ad Euro 150 al metro quadro", senza limitare tale accettazione ai soli anni allora in contestazione, ossia il 2009-2010-2011 e, senza ulteriori riserve. Dunque, gli effetti del giudicato esterno non possono che riverberarsi anche nel presente giudizio considerato che la sentenza passata in giudicato non esaurisce i propri effetti nell'ambito del relativo giudizio, bensì esprime capacità espansiva anche in eventuali altri giudizi successivi tra le stesse parti, relativi alle stesse circostanze fattuali e con riferimento alle medesime eccezioni di diritto, come precisato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza n. 13916/2006: i giudici di legittimità, basandosi sulla concezione dualistica del processo tributario, hanno precisato che il giudicato non esaurisce i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio ma ha una potenziale capacità espansiva in altri giudizi tra le stesse parti, secondo le medesime regole che disciplinano, nel processo civile, il giudicato esterno. Di conseguenza, il criterio dell'autonomia dei periodi di imposta non impedisce che il giudicato relativo ad uno di essi faccia stato anche per altri quando incide su elementi che siano rilevanti per più periodi di imposta e riguardi elementi costitutivi di fattispecie a carattere duraturo, ovvero fatti o qualificazioni giuridiche di fatti rimasti immutati nei diversi periodi di imposta (*ex multis* anche Cass. n. 15613/2024).

Nella presente fattispecie, le contestazioni proposte da F.M. circa il valore del terreno sono del tutto analoghe a quelle fatte valere per le precedenti annualità 2009-2010-2011, non essendo emerse, per l'anno di cui si discute, circostanze tali da giustificare un riesame della questione e della congruità del valore del terreno (anzi, questa stessa Corte, si è pronunciata in identico giudizio per la stessa annualità 2018, respingendo l'appello della comproprietaria M.A.M.). D'altra parte, il pgt era stato variato solo nel 2020, mentre nel 2018 "i valori fabbricabili con riferimento ad una D.G. comunale del 2005, intervenuta ben prima della variante di PGT del 2009" (pag. 14 atto di appello), dunque precedenti all'intervenuta acquiescenza prestata dalle signore M..

Per le ragioni esposte, il secondo ed il quarto motivo di censura non possono trovare accoglimento.

Anche gli ulteriori motivi di gravame non sono fondati.

L'eccepita nullità dell'avviso di accertamento per carente od omessa motivazione è destituita di fondamento atteso che l'atto impositivo riporta, previo richiamo della normativa e delle delibere comunali, tutti i dati essenziali per individuare la pretesa tributaria: immobili, rendita, valore dei terreni, imposta dovuta in acconto ed a saldo, imposta già versata ed imposta ancora dovuta.

D.R.F.M. ha pienamente compreso le ragioni sottostanti la richiesta del Comune, considerata l'identità degli accertamenti per le ulteriori annualità d'imposta ed ha quindi potuto esercitare il proprio diritto di difesa nella maniera più ampia. Del pari infondata è l'eccepita nullità dell'atto impositivo impugnato per mancata allegazione della delega di firma.

Invero, l'appellante applica estensivamente agli avvisi di accertamento relativi ai tributi locali, quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con riferimento agli atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate. Nel primo caso, invece, il potere di accertamento e di firma spetta al funzionario responsabile del tributo, designato, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 14 comma 36 D.L. n. 201 del 2011.

Non risponde al vero l'affermazione dell'appellante secondo cui mancherebbe nell'atto impositivo ogni riferimento alla delega da parte del Sindaco nei confronti del funzionario sottoscrittore. Al contrario, come si evince nelle premesse dell'atto di accertamento impugnato, vi è un vero e proprio conferimento di poteri da parte del Sindaco al funzionario "responsabile del tributo", nominato con decreto sindacale n. 4 del 2022, in attuazione dell'art. 14, comma 36, D.L. n. 201 del 2022, al quale "sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative

al tributo stesso".

Avendo il medesimo funzionario, in tale espressa veste, sottoscritto l'accertamento per cui è causa, l'atto é pertanto perfettamente legittimo.

Alla luce di tutto quanto esposto, la sentenza impugnata deve essere integralmente confermata.

Le spese seguono la soccombenza.

PQM

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione 19,

- respinge l'appello e, per l'effetto,
- conferma la sentenza di primo grado.
- Condanna l'appellante alla rifusione delle spese del grado, liquidate in € 4.000,00, oltre accessori di legge, se dovuti.

(Omissis)

