

# Sui criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati a fini agricoli ai fini dell'esenzione IMU

Cass. Sez. Trib. 23 marzo 2026, n. 6967 ord. - Candia, pres.; Benatti, est. - Me.Ca., Me.Ma., Me.Fr. (avv. Di Tolle) c. Comune di Carugate (avv. Corbetta). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. Lombardia 17 aprile 2023)

**Imposte e tasse - Accertamento IMU per intervenuta modifica della destinazione urbanistica dell'area da agricola a edificabile - Comproprietà - Terreno coltivato da imprenditrice agricola professionale (IAP) mediante contratto di comodato - Criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati a fini agricoli.**

(Omissis)

## FATTO

Il Comune di Carugate notificò alle ricorrenti, tra loro sorelle e nella loro qualità di comproprietarie di un'area in quel Comune, avvisi d'accertamento IMU per l'anno 2016 sulla base di una valutazione che teneva conto dell'intervenuta modifica della destinazione urbanistica dell'area da agricola a edificabile, avvenuta nel 2009.

Le contribuenti impugnarono gli atti avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano che, con la sentenza n. 2144/2022, respinse il gravame.

Le stesse comproprietarie proposero appello e la Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia, con la sentenza indicata in epigrafe, ha respinto l'appello ritenendo che:

- la modifica della destinazione urbanistica avvenne nel settembre 2009, quando alcuna delle ricorrenti svolgeva attività d'imprenditore agricolo.

Tale attività fu iniziata da Me.Ca. solamente nel 2012, beneficiando poi il 10/2/2014 del comodato della rispettiva quota di proprietà dell'area da parte delle sorelle Me.Fr. e Me.Ma., non sussistendo pertanto il diritto all'esenzione;

- la sentenza CTR Milano n. 1012/16, intercorsa tra le medesime parti, con riferimento al medesimo compendio e confermativa del valore indicato dal Comune, è passata in giudicato e i suoi effetti si riverberano anche oltre gli anni d'imposta che ne erano oggetto (2009-2011);

- il valore venale dei terreni è stato correttamente valutato dall'ente locale con atto di Giunta 213/2005, ben noto alle ricorrenti che lo hanno accettato ad esito di quel contenzioso ormai definito;

- la consulenza di parte dell'ing. Ce. non rileva atteso risale all'ottobre 2008, prima della modifica della destinazione urbanistica del terreno;

- gli avvisi notificati alle contribuenti sono regolari in quanto sottoscritti dall'unico soggetto competente, ossia il funzionario responsabile dell'ufficio tributi del comune di Carugate.

Ricorrono per Cassazione le comproprietarie con tre motivi di ricorso integrati da successiva memoria.

Resiste il Comune di Carugate con controricorso anch'esso seguito da memoria.

## DIRITTO

1. Con il primo motivo le ricorrenti lamentano la violazione degli artt. 2, comma 1, lett b) del D.Lgs. 504/92 e 1 comma 13 legge n. 208/2015, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

Sostengono che, poiché il terreno è coltivato da Me.Ca. quale imprenditrice agricola professionale (IAP), va considerato agricolo ed esente IMU per l'annualità 2016 in esame.

Richiama la predetta disposizione secondo cui i terreni "posseduti e condotti" dagli agricoltori sui quali "persiste" l'utilizzazione "agrosilvopastorale", mediante coltivazione, silvicoltura funghicoltura e allevamento, sono considerati "non fabbricabili". Non osterebbe il fatto che solo una delle comproprietarie sia imprenditrice agricola, come evidenziato nella circolare del Ministro delle Finanze n. 9485 del 18/6/2012.

Avendo la ricorrente Me.Ca. condotto in affitto (rectius comodato) i terreni quale IAP, l'esenzione dovrebbe operare e nei confronti di tutte le ricorrenti. Non rileverebbe, in particolare, l'osservazione di cui alla sentenza impugnata secondo cui la ricorrente Me.Ca. non era IAP al momento della modifica della destinazione urbanistica del terreno, atteso che la modifica normativa che ha introdotto l'esenzione è avvenuta solamente nel 2015.

1.1 Il motivo è fondato nei termini che seguono, atteso che non appare configurabile la richiesta esenzione, mentre potrebbero ricorrere i presupposti di fatto per la riduzione tariffaria.

1.2 Quanto al primo profilo, con riferimento all'anno d'imposta 2016, va infatti osservato che trova infatti applicazione l'invocato art. 1, comma 13, della legge n. 208/2015, secondo cui, a decorrere dall'anno 2016, sono esenti dall'IMU i terreni agricoli, tra l'altro, posseduti e condotti da coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui



all'articolo 1 del D.Lgs. 99/2004 iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione. Appare evidente come la norma sia volta a differenziare, nella generale categoria dei terreni aventi destinazione agricola, tra quelli effettivamente posseduti e condotti dai soggetti suindicati o comunque rientranti nelle altre categorie previste dal comma 13 citato, che godono dell'invocata esenzione, e quelli che non lo sono. Si tratta però in ogni caso di terreni aventi destinazione agricola, o non avrebbe significato la specificazione operata dal legislatore. Nel caso specifico e sin dal 2009 è pacifico come i terreni oggetto di questo procedimento siano divenuti aree fabbricabili e pertanto estranei alla norma invocata.

1.3 Il motivo censura però la violazione, oltre che della disposizione già menzionata, anche dell'art. 2, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 504/92 (richiamato dall'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011 in ambito IMU) ove è previsto che siano considerati non fabbricabili: "I terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'art. 9 (coltivatori diretti imprenditori agricoli) sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo...". L'art. 9 richiamato prevede particolari riduzioni dell'imposta dovuta in base al valore dei terreni.

Contrariamente a quanto ipotizzato dalla Corte di merito, non pare potersi condividere la tesi secondo cui il requisito della "persistenza" dell'attività agricola implichi la necessaria preesistenza della medesima al momento del mutamento di destinazione urbanistica dei fondi, atteso che la norma non contiene tale specificazione, dovendo invece ritenersi che l'aver iniziato l'attività agricola prima del periodo impositivo cui ci si riferisce possa originare il diritto alla prospettata riduzione, indipendentemente dalla risalenza del mutamento predetto.

La scelta del proprietario fondiario, i cui terreni siano stati precedentemente dichiarati fabbricabili come nel caso specifico, d'iniziare su di essi un'attività agricola non può ritenersi preclusiva del diritto alle riduzioni previste per tal sorta d'imprenditori, che fanno riferimento all'oggettività della utilizzazione agricola dei fondi (vv. Cass. 11979/2017 e 10144/2010). Ne consegue che, pur non essendo configurabile l'esenzione invocata, vanno considerate "non fabbricabili", ai fini della predetta riduzione, le aree in cui persiste l'attività agricola nel senso sopra indicato, attività che dovrà essere provata dal contribuente in tal senso.

1.4 A tal fine, non risulta pertinente il richiamo a un precedente di questa Corte (Cass. Sez. 5, 26/11/2024, n. 30456, Rv. 672959 - 01) - relativo al diverso problema della riduzione d'imposta prevista dall'art. 13, comma 8-bis, del D.L. n. 201 del 2011, conv. con modif. dalla L. n. 214 del 2011 e la successiva esenzione fiscale, disciplinata dall'art. 1, comma 758, della L. n. 160 del 2019 - ove si è sostenuto il diritto alla riduzione indipendentemente dall'accertamento dell'attività effettivamente svolta e della prevalenza dei redditi, ritenendo sufficiente la condizione di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale.

Si tratta infatti, come nel caso di cui all'art. 1, comma 13 della legge n. 208/15, d'agevolazioni previste per terreni aventi destinazione agricola e non aree fabbricabili.

2. Con il secondo motivo le ricorrenti si dolgono della violazione dell'art. 2909 c.c., ove la Corte di merito ha ritenuto la sussistenza d'un giudicato esterno tra le parti, anche con riferimento ai già richiamati artt. 2, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 504/92 e 1, comma 13 della legge 208/2015, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

Lamentano che il giudicato esterno non opererebbe, atteso che il giudicato tributario non rileverebbe in relazione agli elementi variabili, ritenendo tale il valore del terreno, richiamando la sentenza di questa Corte n. 20319/22.

2.1 Il motivo è infondato, benché le affermazioni sopra riportate siano astrattamente corrette: infatti, la relativa motivazione costituisce solo una delle rationes decidendi che la Corte territoriale ha posto a base della sua decisione.

2.2 Non può infatti accogliersi l'eccezione di giudicato esterno formulata dal Comune resistente in relazione alle sentenze: - n. 1012/2016 della CTR Lombardia, relativa all'ICI degli anni 2009/2011; - n. 2847/2023 della stessa Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia, relativa all'IMU del 2014 (depositata unitamente alla memoria illustrativa del Comune controricorrente);

atteso che:

1) per ciò che concerne le valutazioni giuridiche e non fattuali operate nelle citate sentenze, in tema di giudicato esterno, l'interpretazione delle norme giuridiche compiuta dal giudice non può mai costituire limite all'attività esegetica esercitata da altro giudice, la quale, in quanto consustanziale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non può incontrare vincoli, non trovando riconoscimento, nell'ordinamento processuale italiano, il principio dello stare decisis (Cass. Sez. 5, 05/03/2024, n. 5822, Rv. 670813 - 01);

2) per quanto riguarda gli elementi oggetto di valutazione, quali il valore delle aree in questione e alla luce dei principi generali in tema di giudicato tributario - secondo cui nel processo tributario l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, opera soltanto quando riguardi fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie, i quali, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, abbiano carattere tendenzialmente permanente o pluriennale, non anche... attenga a elementi variabili, destinati a modificarsi nel tempo (Cass. Sez. 5, 03/03/2021, n. 5766, Rv. 660691 - 01) - deve ritenersi che il giudizio sul valore di un'area sia destinato a modificarsi a seconda di molteplici eventi che possono interessarla, sotto il profilo giuridico ed economico, costituendo pertanto un elemento variabile sicché la valutazione operata dal giudice con riferimento a un periodo d'imposta non può assurgere a elemento definitivamente accertato con efficacia di giudicato sui periodi precedenti e successivi.

2.3 Va in ogni caso ribadito che molteplici sono le ragioni poste a base della decisione, come elencate supra; pertanto, il

richiamo al giudicato esterno vale solo come mero obiter dictum al fine di rafforzare la decisione.

3. Con il terzo motivo di ricorso le contribuenti lamentano l'omesso esame di fatti decisivi in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c. I fatti sarebbero da identificare nella consulenza di parte dell'ing. Ce. e nella pronuncia invocata dalle stesse ricorrenti quale giudicato.

Osservano come:

- la consulenza di parte avesse svolto le proprie valutazioni nel 2008 tenendo conto del progetto d'attivare sul terreno un'attività ricettiva, pertanto prevedendone già la trasformazione in area edificabile, avvenuta nel settembre successivo;  
- la stessa non avrebbe pertanto accertato valori agricoli, ma fabbricabili.

3.1 Il terzo motivo è inammissibile sotto più profili.

3.2 Lo è innanzi tutto perché i fatti di cui si sarebbe omesso l'esame non sono fatti storici, ma valutazioni di documenti in atti. È noto come la richiamata disposizione (art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c.), riformulata dall'art. 54, comma 1, lett. b, del D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, nella Legge 7 agosto 2012 n. 134, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c., il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (tra le tante: Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054; Cass., Sez. 6°-3, 27 novembre 2014, n. 25216; Cass., Sez. 2°, 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., Sez. Lav., 21 ottobre 2019, n. 26764; Cass., Sez. 5°, 12 luglio 2021, nn. 19820, 19824, 19826 e 19827; Cass., Sez. 5°, 22 luglio 2021, n. 20963; Cass., Sez. 5°, 27 luglio 2021, n. 21431).

Non può pertanto condividersi il conio della categoria del "fatto storico probatorio", come formulato dalle ricorrenti, atteso che uno è il fatto storico e altro la sua prova e solo il primo può integrare la censura proposta quale condizione d'ammissibilità.

3.3 Sotto ulteriore profilo, deve evidenziarsi come, con il motivo in esame, si solleciti quella che in realtà è una rivalutazione delle prove in atti.

Esula infatti dal vizio di legittimità ex art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. qualsiasi contestazione volta a criticare il "convincimento" che il giudice di merito si è formato, ex art. 116, primo e secondo comma c.p.c., in esito all'esame del materiale probatorio e al conseguente giudizio di prevalenza degli elementi di fatto, operato mediante la valutazione della maggiore o minore attendibilità delle fonti di prova, essendo esclusa, in ogni caso, una nuova rivalutazione dei fatti da parte della Corte di legittimità (Cass. Sez. 3, 01/06/2021, n. 15276, Rv. 661628-01).

3.4 Sotto un terzo profilo deve rilevarsi come la Corte di merito non abbia per nulla omesso di valutare sia il contenuto della consulenza che della sentenza invocata quale giudicato esterno, essendosi anzi espressamente pronunciata su entrambe le questioni.

3.5 Ne risulta pertanto irrilevante accertare se sussista o meno anche il profilo d'inammissibilità di cui all'art. art. 360, quarto comma c.p.c. per la c.d. "doppia conforme", posto che le ricorrenti sostengono che le ragioni poste dalle corti di merito alla base della prova dei suddetti "fatti storici" sarebbero diverse nelle due pronunce.

4. Sulla base pertanto dell'art. 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. 504/1992, richiamato dall'art. 13, comma 2, D.L. 201/2011, va accolto il primo motivo di ricorso, respinti gli altri e la causa rinviata alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado - in diversa composizione - per un nuovo esame sul diritto della contribuente alla riduzione della base imponibile, nonché per regolare le spese del presente grado di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo motivo di ricorso, respinti gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia - Milano - in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese della fase di legittimità.

*(Omissis)*