

Agevolazioni ICI e società agricole: il requisito soggettivo IAP non è escluso dalla forma societaria

Cass. Sez. Trib. 11 maggio 2026, n. 13664 - Stalla, pres.; Candia, est.; Dell'Erba, P.M. (conf.) - Azienda Agricola San Lorenzo Snc (avv.ti Paolucci e Letizia) c. Comune di A (avv. Giangrande). (Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 23 novembre 2017)

Imposte e tasse - ICI - Imprenditore agricolo professionale (IAP) - Società agricola - Agevolazioni fiscali - Terreni agricoli - Area edificabile - Utilizzazione agro-silvo-pastorale - Requisito soggettivo.

In tema di ICI, le agevolazioni previste dall'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992 si applicano anche alle società agricole di persone che possiedano i requisiti previsti dal d.lgs. n. 99/2004 per la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP), non potendo l'agevolazione essere esclusa per il solo fatto della veste societaria del soggetto passivo. Ai fini del beneficio, il giudice deve verificare sia il requisito soggettivo, relativo alla sussistenza della qualifica IAP in capo alla società secondo i criteri normativi, sia il requisito oggettivo della concreta utilizzazione agro-silvo-pastorale del fondo. In presenza di tali presupposti, l'area edificabile è considerata non fabbricabile ai fini della determinazione della base imponibile e il valore del terreno va calcolato secondo il criterio del reddito dominicale di cui all'art. 5, comma 7, D.Lgs. n. 504/1992.

(Omissis)

FATTO

1. Oggetto di controversia sono gli avvisi di accertamento in atti con cui il Comune di A liquidò, per omessa denuncia, l'ICI per gli anni 2008/2010 in relazione all'area edificabile in possesso della suindicata società, applicando le relative sanzioni.

2. Con la suindicata sentenza la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna accoglieva l'appello avanzato dal Comune contro la pronuncia n. 37/5/2013 della Commissione tributaria provinciale di Bologna ed in sua riforma respingeva l'originario ricorso della società e confermava gli avvisi impugnati.

Tutto ciò, considerando

a. gli avvisi motivati, come ritenuto dal primo Giudice;

b. l'area edificabile in base allo strumento urbanistico (Piano Strutturale Comunale – da ora anche P.S.C. - adottato il 30 maggio 2008 ed approvato il 27 marzo 2009), non assumendo rilevanza, in relazione alla predetta natura del terreno, la mancata adozione degli strumenti attuativi;

c. non sussistente il beneficio previsto per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli a titolo principale alla luce del disposto dell'art. 59 D.Lgs. n. 446/1997, che esclude dall'agevolazione ogni forma societaria, restando così irrilevante la nozione civilistica di imprenditore agricolo;

d. dovute le sanzioni e gli interessi, non ricorrendo alcuna le ipotesi previste dall'art. 10, comma 2, della legge n. 212/2000;

e. congrui i valori attribuiti ai terreni, come confermati anche dai contratti preliminari stipulati dalla società.

2. Avverso tale pronuncia l'AZIENDA AGRICOLA SAN LORENZO Snc proponeva ricorso per cassazione, notificandolo in data 9 febbraio 2018, formulando otto motivi d'impugnazione, depositando in data 16 gennaio 2025 memoria ex art. 380-bis.1., c.p.c. e poi in data 15 gennaio 2026 memoria ex art. 378 c.p.c.

3. Il Comune di Argelato resisteva con controricorso notificato in data 26 marzo 2018.

4. La Sostituta Procuratrice Generale, Rosa Maria Dell'Erba, ha depositato conclusioni scritte.

Diritto

RAGIONI DELLA DECISIONE

Il ricorso va accolto nel suo terzo motivo, non senza aver prima respinto le eccezioni di inammissibilità dell'intera impugnazione sollevate dal Comune, in quanto, al netto delle valutazioni che si svolgeranno sui singoli motivi, essa, nel suo complesso, non coinvolge la Corte in nuove valutazioni di merito, lamentando invece - per come si avrà modo di chiarire - specifiche violazioni di legge.

Va premesso che, per ragioni di ordine logico-giuridico, si esaminerà, in prima battuta, il sesto motivo di ricorso, che concerne il tema, di evidente natura pregiudiziale, del difetto di motivazione degli avvisi.

Verranno esaminati congiuntamente, per ragioni di connessione, il quarto ed il quinto motivo, nonché la settima e l'ottava censura.

Ciò chiarendo, che le valutazioni su tali doglianze sono doverose e non possono ritenersi assorbite - come ritenuto dalla Procura Generale - stante la loro autonoma efficacia e la loro incidenza sulla base imponibile dell'imposta ai sensi dell'art. 9 D.Lgs. n. 504/1992.



1. Con la sesta censura la ricorrente ha eccepito, a mente dell'art. 360, primo comma, num. 5, l'omesso esame del motivo di ricorso, riproposto in appello, relativo al contestato vizio di motivazione degli avvisi.

1.1. La doglianza in parte non ha fondamento e, per altro verso, rivela plurimi profili di inammissibilità.

Essa va, in primo luogo, riqualificata ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c. (omessa statuizione) sulla suindicata eccezione riproposta in appello, non risultando pertinente il riferimento all'omesso esame di un fatto storico, che non può riguardare l'omessa pronuncia su di un'eccezione (cfr., tra le tante, Cass. n. 6979/2025, che richiama Cass. n. 29952/2022).

In secondo luogo, nemmeno vi è stato l'omesso esame dell'eccezione.

La Commissione regionale ha, infatti, sul punto assunto che il "il lamentato vizio di motivazione non sussiste per i motivi chiaramente espressi nella sentenza della CTP" (v. pagina n. 7 della pronuncia impugnata).

Si è trattato di una espressa pronuncia sull'eccezione in questione, caratterizzata da una motivazione per relationem ai sensi dell'art. 118 disp. att. c.p.c., giuridicamente consentita anche quando si richiami il contenuto della sentenza oggetto di impugnazione di cui si condividano le argomentazioni logico-giuridiche.

Ricorre piuttosto, in tal caso, l'onere della parte che impugna la pronuncia di compiere una precisa analisi anche delle argomentazioni (svolte dal primo giudice), le quali devono considerarsi inserite nel provvedimento mediante la predetta operazione inclusiva del precedente, rispettando, per tale via, i requisiti di specificità propri di ciascun modello di gravame, identificando, quindi, il tenore della motivazione del primo giudice che ha giustificato l'affermazione condivisa dal giudice d'appello, giacché la ritualità della motivazione per relationem non si può apprezzare senza conoscere quel tenore e quelle critiche (v. su tali principi, amplius, Cass. n. 33305/2025 ed i vari precedenti ivi menzionati).

Ebbene, detta tecnica motivazionale non è stata specificamente impugnata con l'appropriata censura di un'inadeguata applicazione di tale modello, cominciando, ai fini dell'autosufficienza del motivo, ad illustrare il contenuto rilevante sul punto della pronuncia di primo grado (che aveva ritenuto il vizio di motivazione degli avvisi non sussistente), i cui contenuti sono stati fatti propri dalla Commissione regionale.

L'istante, infatti, ha, in primo luogo, dedotto il "totale vizio di motivazione" degli avvisi, per poi assumere che "la C.T.P. ci dava ragione !!! E neppure si era pronunciata su tutti i vizi di motivazione" (v. pagina n. 22 del ricorso), lamentando altresì "la totale superficialità con la quale la vicenda è stata esaminata in appello" (v. pagina n. 23 del ricorso).

In tal modo, il motivo mischia il profilo dell'inesistenza della motivazione con quello della valutazione di tale vizio, dimenticando che la Commissione di prima istanza aveva dato ragione alla ricorrente nel merito (dopo aver disposto una consulenza tecnica di ufficio), ribadendo nel ricorso in esame censure concernenti il merito, le quali, non solo sono inammissibili nella presente sede, ma risultano anche non pertinenti con il tema della motivazione degli avvisi, essendo attenendo al distinto profilo della fondatezza della pretesa fiscale (v. sul principio, tra le tante, Cass. n. 13305/2024 e, nello stesso senso, Cass. n. 14744/2022).

Per tutte tali concorrenti ragioni la censura non può, quindi, essere accolta.

2. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., la società ha dedotto l'omesso esame del motivo riproposto in sede di appello relativo al contestato inserimento del terreno in ambito edificabile del Piano Strutturale Comunale.

In particolare, la ricorrente ha rappresentato di aver dedotto che l'area oggetto di tassazione, priva di perimetrazione, era stata solo ideogrammaticamente (con una stella), in modo simbolico, indicata come area di possibile futura previsione a Polo Funzionale, ma non ancora inserita nel predetto ambito, essendo tale destinazione subordinata alla sottoscrizione di un accordo territoriale non ancora sussistente.

Sul punto, l'istante ha così lamentato "... il vizio di omessa pronuncia..." (v. pagina n. 7 del ricorso).

2.1. La censura non ha fondamento.

Essa va, in primo luogo, riqualificata ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c. sulla suindicata eccezione riproposta in appello, non risultando, anche in tal caso, conferente il riferimento all'omesso esame di un fatto storico, che – come in precedenza osservato - non può riguardare l'omessa pronuncia.

In secondo luogo, nemmeno vi è stata omessa pronuncia.

Tale vizio, per pacifica giurisprudenza di questa Corte, non ricorre quando, pur non essendovi un'espressa statuizione da parte del giudice in ordine ad un motivo di impugnazione, tuttavia la decisione adottata comporti necessariamente la reiezione di tale motivo, dovendosi ritenere che tale vizio sussista solo nel caso in cui sia stata completamente omessa una decisione su di un punto che si palesi indispensabile per la soluzione del caso concreto.

In altri termini, il vizio di omessa pronuncia si concreta nel difetto del momento decisorio, per integrare il quale occorre che sia stato completamente omesso il provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, ciò che si verifica quando il giudice non decida su alcuni capi della domanda, che siano autonomamente apprezzabili, o sulle eccezioni proposte, ovvero quando pronuncia solo nei confronti di alcune parti.

Per contro, il mancato o insufficiente esame delle argomentazioni delle parti integra un vizio di natura diversa, relativo all'attività svolta dal giudice per supportare l'adozione del provvedimento, senza che possa ritenersi mancante il momento decisorio (vedi su tali principi, Cass., Sez. T., nn. 5224, 5226, 5228, 5230, 5231, 5233, 5235 del 2025; Cass. n. 4656/2024; Cass. n. 2942/2024).



2.2. Nella specie, il Giudice regionale ha considerato "... fabbricabile anche l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, quale il P.S.C., ancorchè non siano stati adottati gli strumenti attuativi del medesimo" (v. pagina n. 6 della sentenza), il che dà conto di un'espressa pronuncia sul punto, in cui si è resa manifesta la valutazione di irrilevanza, ai fini che occupano, della mancata sottoscrizione dell'accordo territoriale.

3. Con la seconda doglianza la ricorrente ha lamentato, con riferimento al canone di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la falsa applicazione dell'art. 28 della legge regionale dell'Emilia-Romagna n. 20/2000, nonché degli artt. 2e 5 D.Lgs. n. 504/1992 e 11- quater-decies, comma 16, D.L. n. 203/2005 e 36, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, sostenendo che, anche a voler considerare che i terreni oggetto di tassazione fossero ricompresi nel P.S.C. e quindi in via residuale tra quelli che il P.O.C. (Piano Operativo Comunale) potrà rendere o meno edificabili, la pronuncia impugnata doveva considerarsi errata, in quanto non vi è parallelismo tra P.R.G. e P.S.C., tenuto conto che l'art. 28 della menzionata legge regionale stabilisce che detto ultimo piano non attribuisce in nessun caso potestà edificatoria alle aree, né conferisce una potestà edificatoria subordinata all'approvazione del P.O.C., avendo efficacia conformativa del diritto di proprietà limitatamente all'apposizione dei vincoli e condizioni non aventi natura espropriativa, per cui un'area inserita in un ambito di P.S.C. di possibile futura edificazione nel P.O.C. diventerà edificabile solo quando sarà inclusa in detto ultimo Piano, essendo questo nell'Emilia-Romagna lo strumento urbanistico generale.

Da ultimo, l'istante ha reputato non pertinente il riferimento al prezzo del preliminare di vendita dell'area, poiché la vendita avrebbe dovuto avere luogo al prezzo stabilito solo dopo che le aree fossero divenute edificabili.

3.1. Il tema in esame – come rilevato dalla Procura Generale – è stato di recente esaminato in analoghi contenziosi con il Comune di Argelato da questa Corte, la quale, con riferimento al P.S.C. dell'Emilia-Romagna, ha ribadito principi ormai consolidati nell'elaborazione di questa Corte, che, in assenza di contrari convincenti elementi, vanno qui ribaditi (cfr. Cass. 6258/2024 e 6269/2024).

3.2. Ed allora, va confermato che l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile, fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita dal piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione di esso da parte della Regione e dell'adozione di strumenti urbanistici attuativi (cfr. tra le altre, Cass. n. 16174/2007; Cass. n. 20137/2012; Cass. n. 5161/2014; Cass. n. 4091/2015; Cass. n. 10476/2017).

Dette considerazioni sono esattamente riproponibili nel rapporto tra previsione generale di piano e norme attuative, quali siano le denominazioni in concreto assunte anche secondo le legislazioni regionali (si veda in proposito, Cass. n. 2109/2017, con specifico riferimento a rapporti tra Piano Strutturale Comunale e Piano Operativo Comunale nell'ambito della legislazione urbanistica di riferimento dell'Emilia - Romagna).

L'affermazione di edificabilità del terreno ai fini della determinazione del suo valore venale non può, una volta riconosciuta tale edificabilità da uno strumento urbanistico generale, ritenersi inficiata dalla (eventuale) mancanza di un piano particolareggiato o attuativo, atteso l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità incentrato sull'art. 36, comma 36, D.L. n. 223/2006 (convertito dalla legge n. 248/2006), secondo il quale "in tema di Ici, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 11- quaterdecies, comma 16, D.L. n. 203/2005 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2005) e dell'art. 36, comma 2, D.L. n. 223/2006 cit., che hanno fornito l'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lettera b), D.L. n. 504/1992, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi" (Cass. n. 21156/2016; Cass. n. 11182/2014; Cass. n. 15792/2012 ed altre).

Si tratta di orientamento che recepisce quanto stabilito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 25506/06, la quale ha osservato che "L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo ius aedificandi o di modifiche del piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione, senza che ciò comporti il diritto al rimborso per gli anni pregressi, a meno che il Comune non ritenga di riconoscerlo, ai sensi dell'art. 59, comma primo, lettera f), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. L'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone peraltro di tener conto, nella determinazione della base imponibile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio".

Per cui, anche quando la legge regionale preveda che il Piano Strutturale Comunale, inteso quale strumento di pianificazione urbanistica generale da adottarsi dai Comuni per delineare le scelte strategiche di assetto e sviluppo, non attribuisca la potestà edificatoria alle aree, nè conferisca alle stesse una potenzialità edificatoria subordinata all'approvazione del Piano Operativo Comunale, potendo solo il piano operativo comunale regolare la reale possibilità di trasformazione del territorio, comunque esso è assimilabile ai piani attuativi previsti dalla normativa statale.

La valenza "programmatica" di tale strumento non esclude una sua diretta incidenza sulla natura delle aree, dovendo considerarsi che la nozione di edificabilità da un punto di vista urbanistico si discosta dalla relativa nozione in ambito fiscale, la quale poggia su di un concetto più ampio di "potenzialità edificatoria".



Sono pertanto, ai fini tributari, edificabili tutti quei terreni che tali sono qualificati da uno strumento urbanistico, indipendentemente dalla sussistenza dell'approvazione regionale dello strumento urbanistico e di strumenti attuativi che rendano possibile in concreto il rilascio della concessione edilizia in quanto è di comune esperienza la circostanza che la vocazione edificatoria di un suolo formalizzata in uno strumento urbanistico, ancorché non operativo, è sufficiente a far lievitare il suo valore venale secondo le leggi di mercato.

Ciò nondimeno, l'aspettativa di edificabilità di un suolo non comporta, ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione tout court all'edificabilità, ma determina soltanto l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli, valutazione che quindi non può essere identica per un terreno già concretamente edificabile e per uno che invece attende il compimento dell'iter previsto dalla legge per poter procedere all'edificazione (Cass. n. 17933/2021).

A tal proposito, non rileva la circostanza che la potestà edificatoria possa conseguire unicamente dall'inclusione del terreno nel successivo Piano Operativo Comunale, trattandosi di strumento urbanistico che incide sul mero ius edificandi, laddove la natura edificabile del terreno consegue all'approvazione dello strumento generale di pianificazione (v. Cass. n. 2109/2017; Cass. n. 8549/2019; Cass. n. 12938/2019).

Come detto, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'affermazione di edificabilità del terreno ai fini della determinazione del suo valore venale - una volta riconosciuta tale edificabilità da uno strumento urbanistico generale - non può ritenersi inficiata dalla (eventuale) mancanza di un piano particolareggiato o attuativo, atteso l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità incentrato sull'art. 36, co. 2, D.L. 223/2006 cit., secondo il quale l'edificabilità deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi" (Cass. n. 28175/2018; Cass. n. 2109/2017; Cass. n. 21156/2016; Cass. n. 11182/2017; Cass. n. 7928/2022 e Corte cost. n. 64/2021).

3.3. Nel caso di specie è, dunque, dirimente osservare come il terreno dovesse considerarsi, in tesi, edificabile e, pertanto, sottoponibile a stima secondo il valore venale di mercato ex art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 504/1992, quand'anche in assenza di adozione di uno strumento particolareggiato attuativo, per il solo fatto che l'edificabilità di esso era prevista dal Piano Strutturale Comunale.

Ed a nulla rileva il fatto che la potestà edificatoria potesse conseguire unicamente dall'inclusione del terreno nel successivo Piano Operativo Comunale, trattandosi di strumento urbanistico che incide sul mero ius edificandi laddove la natura edificabile del terreno consegue all'approvazione dello strumento generale di pianificazione (cfr. Cass. 6258/2024 e 6269/2024, che richiamano sul punto a Cass. nn. 2107, 2108, 2109 del 2017).

3.4. Per le suddette ragioni il motivo va, pertanto, respinto nei termini in cui è stato formulato.

Subito avvertendo che sul tema della natura dell'area si tornerà, sotto altro distinto profilo, con le riflessioni di cui al par. 4.4.

4. Con la terza ragione di contestazione la società il Comune ha eccepito, con riguardo al parametro di cui all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 9, D.Lgs. n. 504/1992 e degli artt. 9 D.Lgs. n. 228/2001 e 5 D.Lgs. n. 99/2004, rimproverando al Giudice regionale di aver escluso l'applicazione dell'agevolazione prevista per gli imprenditori agricoli sol perché l'istante aveva veste societaria.

4.1. La doglianza è fondata, per dato normativo e consolidata giurisprudenza di questa Corte.

Ai sensi dell'art. 1 D.Lgs. n. 99/2004 "Ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (I.A.P.) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro".

A mente del comma terzo della predetta disposizione "Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari; b) nel caso di società cooperative, ivi comprese quelle di conduzione di aziende agricole, qualora almeno un quinto dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; c) nel caso di società di capitali, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale".

Il comma quarto della stessa norma ha previsto che "Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale...".

4.2. Dinanzi a tale mutato quadro normativo, si è consolidato (dopo un isolato arresto di segno contrario, Cass. n. 22484/2017), l'ordine di idee secondo cui (già il D.Lgs. 228/2001, abrogato, e poi) il D.Lgs. n. 99/2004 ha profondamente inciso sulla stessa configurazione del requisito soggettivo per la fruizione dell'agevolazione, fornendo una lettura più in



linea con la normativa eurounitaria.

Si è così affermato, in tema di ICI, che le agevolazioni previste dall'art. 9 D.Lgs. n. 504/1992, consistenti nel considerare agricolo anche il terreno posseduto da una società agricola di persone si applicano (a seguito della modifica dell'art. 12 della legge n. 153/1975, da parte dell'art. 10 D.Lgs. n. 228/2001 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con l'art. 1 D.Lgs. n. 99/2004) qualora detta società possa essere considerata imprenditore agricolo professionale ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. ed almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero abbia conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'art. 5 del regolamento (CE) n. 1257 del 17 maggio 1999, e dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c. almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo, ricavando da dette attività almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro (tra le tante Cass. n. 3028/2024, che richiama Cass. n. 375/2017; Cass. n. 28062/2018; Cass. n. 11415/2019; Cass. n. 2609/2020; Cass. n. 14206/2020; Cass. nn. 17003/2021 e 17004/2021; Cass. n. 2921/2022; Cass. nn. 12639/2022 e Cass. 12640/2022; Cass. nn. 26474/2022 e 26475/2022).

4.3. Alla luce di quanto precede, risulta allora chiaro che la valutazione del Giudice regionale si sia discostata da tali principi, non operando nessun accertamento fattuale sul requisito soggettivo dell'agevolazione richiesta, limitandosi (erroneamente, per quanto detto) a negarla solo perché la ricorrente ha veste di società di persona.

4.4. Va aggiunto che la ritenuta natura vocazione edificatoria dell'area alla luce di quanto sopra illustrato, non esclude la necessità di confrontarsi, altresì, ai fini della invocata applicazione dell'art. 9 D.Lgs. n. 504/1992, con la previsione dell'art. 1, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 504/1992, che detta la regola in base alla quale l'area va considerata fabbricabile (che è quella della sua utilizzabilità per scopi edificatori in base agli strumenti generali urbanistici o attuativi o in base alle possibilità effettive di edificazione), ma considera altresì, per fictio iuris, "non fabbricabili i terreni posseduti e condotti da soggetti indicati dal comma 1 dell'articolo 9 sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo...".

Va, infatti, osservato che il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b) e art. 9, comma 1, disciplinano profili diversi, individuabili, rispettivamente, nella qualificazione dell'area (come non fabbricabile) ai fini del criterio del calcolo della base imponibile e nelle agevolazioni, di carattere soggettivo, applicabili ai fini del calcolo dell'imposta in concreto applicabile.

Si tratta di aspetti distinti e non sovrapponibili, il che significa che l'area "considerata" dall'art. 2, comma 1, lett. b), del citato decreto come non fabbricabile (perché impiegata a fini agricoli dall'imprenditore agricolo professionale) non è, per ciò stesso, ritenuta esente dal pagamento dell'imposta in esame, risultando piuttosto sottoposta ad un regime agevolato, nel duplice senso di assoggettare il terreno alla tassazione in relazione al suo valore catastale-dominicale, al netto quindi della sua potenzialità edilizia, e di calibrare la misura dell'imposta secondo i criteri di calcolo stabiliti dall'art. 9, comma 1, del menzionato decreto, che pure prevedono, nella parte di valore eccedente 25.822,84 Euro, l'applicazione dell'imposta con le riduzioni ivi previste (cfr. su tali principi, Cass. n. 1121/2023, che cita Cass. n. 17337/2018).

Per tale via, la valutazione del giudice di merito dovrà coinvolgere, ai fini dell'eventuale applicazione dell'art. 9 D.Lgs. n. 504/1992, anche la verifica della sussistenza della concreta utilizzazione e destinazione dell'area da parte della ricorrente e, dunque, il requisito oggettivo dell'invocata operatività della suddetta disposizione, che concerne "i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purchè dai medesimi condotti...", il tutto secondo i principi sopra esposti, sia con riguardo all'accezione di area non fabbricabile (requisito oggettivo), che con riferimento all'estensione dell'agevolazione alle società agricole di persone, che presentino le suindicate caratteristiche (requisito soggettivo).

Una volta accertata la sussistenza di detti requisiti il valore dell'area andrà calcolato secondo il criterio del reddito dominicale di cui all'art. 5, comma 7, D.Lgs. n. 504/1992.

5. Con la quarta doglianza, la società ha lamentato, in base all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 10, comma 2, della legge n. 212/2000 e degli artt. 5e 6, D.Lgs. n. 472/1997 ed 8 D.Lgs. n. 546/1992.

Con la quinta censura, la ricorrente ha denunciato, a mente dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., l'omesso esame del motivo di ricorso, riproposto in appello circa la mancata applicazione degli artt. 5e 6, D.Lgs. n. 472/1997 ed 8 D.Lgs. n. 546/1992.

Con detti motivi, la contribuente ha contestato al Giudice regionale di aver deciso considerando la previsione dell'art. 10, comma 2, della legge n. 212/2000, che non aveva costituito oggetto di domanda, avendo l'istante invocato l'applicazione degli artt. 5e 6, D.Lgs. n. 472/1997 ed 8 D.Lgs. n. 546/1992.

Per altra via, la decisione di applicare le sanzioni è stata posta in discussione, in ragione dell'incolpevole errore sul fatto determinato dall'obiettiva incertezza normativa sulla portata e sull'ambito delle disposizioni.

5.1. Dette censure non possono ricevere seguito.

Esse risentono, infatti, di un'errata impostazione di fondo, basata sul diritto all'esenzione dal pagamento dell'imposta, che, per quanto in precedenza esposto, non sussiste, operando semmai, ai sensi dell'art. 9 D.Lgs. n. 504/1992 solo un diritto alla riduzione della tassazione.

La contestazione ha riguardato l'omessa denuncia, per cui, non essendo in discussione, anche a mente della predetta



disposizione, l'obbligo del pagamento del tributo (sia pure in misura ridotta, ove dimostrate le relative condizioni), nessuna incertezza normativa può essere invocata e le sanzioni sono certamente dovute sebbene, eventualmente, da parametrare sulla diversa base imponibile di cui all'art. 9 citato, ove dimostrate le condizioni (soggettive ed oggettive) per ottenere la riduzione.

6. Con il settimo e l'ottavo motivo, la contribuente ha dedotto, secondo il parametro di cui all'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., l'omesso motivo di ricorso, riproposto in sede di appello, sia con riferimento alla violazione dell'art. 59, comma 1, lett. g), D.Lgs. 446/1997, che con riguardo all'art. 3 della legge n. 212/2000, per avere il Comune accertato i valori dell'area senza alcun tipo di valutazione dei beni accertati, applicando un valore stabilito dalle deliberazioni n. 72 del 3 giugno 2009 e n. 111 del 26 novembre 2009 per gli anni di imposta 2008/2009 e quindi in violazione del principio di irretroattività, peraltro adottate dalla giunta comunale e non dal consiglio comunale.

6.1. Si tratta di motivi che non possono ricevere seguito.

Anche qui, va ribadito che non si tratta di un omesso esame rilevante ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., avendo il Giudice regionale ritenuto congrui i valori attribuiti ai terreni.

Appena aggiungendo che, in tema di Ici, l'avviso d'accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili assume valore presuntivo, spettando al contribuente l'onere di fornire elementi oggettivi sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'ufficio (cfr., tra le tante, anche da ultimo, Cass. n. 15994/2025; Cass. n. 1250/2024).

Le delibere in questione, poi, in ragione della loro natura (non imperativa) e funzione (probatoria), ben possono essere utilizzate anche con riferimento ad annualità anteriori a quella della loro adozione (cfr. Cass. 2550/2024 cit., che richiama Cass. n. 15312/2018; Cass. n. 5068/2015; Cass. n. 11171/2010; Cass. n. n. 9135/2005), per cui non ha fondamento la dedotta violazione del principio di irretroattività delle predette delibere.

Infine, sebbene il potere di determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili sia attribuito, dall'art. 59, comma 1, lett. g), D.Lgs. n. 446/1997 al consiglio comunale, lo stesso può essere esercitato anche dalla giunta, cui il D.Lgs. n. 267/2000 ha assegnato la competenza in materia di ICI (cfr. Cass. n. 27572/2018).

7. Sulla scorta delle considerazioni svolte va accolto il terzo motivo di ricorso, mentre vanno respinti gli altri; la sentenza impugnata va cassata e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romana, in diversa composizione – per gli accertamenti relativi alla agevolazione prevista per le società agricole e dunque per l'eventuale rideterminazione della tassa e delle sanzioni sulla base della nuova base imponibile, nonché per regolare le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

la Corte accoglie il terzo motivo di ricorso e rigetta gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna – in diversa composizione – anche per regolare le spese del presente giudizio di legittimità.

(Omissis)