

Esenzione IMU per terreni agricoli in zone montane o collinari

Cass. Sez. Trib. 19 maggio 2026, n. 14932 ord. - Politto, pres.; Massafra, est. - De.Ro. (avv. Chierroni) c. Comune Di Calenzano. (*Comm. trib. reg. Firenze 16 aprile 2021*)

Imposte e tasse - IMU - ICI - Terreni agricoli - Zone montane e collinari - Esenzione IMU - Terreni montani - Criteri altimetrici - Non retroattività della normativa tributaria - Classificazione dei terreni agricoli - Esenzione dell'imposta municipale.

(*Omissis*)

FATTO

1. Il Comune di Calenzano notificò due avvisi di accertamento IMU per gli anni 2012 e 2013 in relazione ad alcuni terreni ricadenti in zona montana di proprietà dell'odierno ricorrente che li impugnò.

Il giudice di prime cure accolse il ricorso in applicazione degli artt. 2, lett. c), e 7, comma 1, lett. h) del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Si osservò, in particolare, che i terreni oggetto della presente controversia, indipendentemente dalla conduzione diretta da parte del contribuente, in forza della normativa vigente nel periodo di riferimento, godevano dell'esenzione.

La decisione fu appellata dal Comune per non essere il terreno condotto direttamente dal proprietario ed in quanto l'inclusione nell'allegato della circolare del MEF 9/E 1993 non era sufficiente a giustificare l'esenzione, per quanto stabilito dall'art. 1, comma 13, della L. n. 208 del 2015.

L'appello fu accolto.

Il giudice di seconde cure statui in particolare: "Osservato che un atto amministrativo (quale la circolare ministeriale è) non può essere posto a base di una decisione di carattere giurisdizionale, essendo il giudice vincolato alla applicazione delle sole leggi, occorre semplicemente rilevare, come l'appellante ha fatto, che l'art. 1, c.13 della legge 208/2015 (norma del tutto trascurata dal primo giudice) stabilisce che a decorrere dall'anno 2016, l'esenzione municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h del comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, si applica sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993.

Appare evidente che detta norma - che fa propria la circolare del 1993, conferendole valore di legge - non può essere applicata ad anni di imposta anteriori al 2016 come agevolmente si ricava dal testo; e dunque, essendo la fattispecie in esame incentrata su imposizioni riferite agli anni

2012 e 2013 la tesi di parte ricorrente, e con essa l'opinione espressa dalla CTP non può essere condivisa."

Avverso la predetta decisione ricorre il contribuente con un motivo.

Il comune è rimasto intimato.

DIRITTO

1. Con il primo ed unico motivo di ricorso si denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. art. 2 e 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, quest'ultimo recepito dall'art. 9, comma 8, del D.Lgs. 23/2011; violazione e/o falsa applicazione della circolare 9/E/1993 del Ministero delle Finanze, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.

Secondo il ricorrente, il giudice di merito avrebbe mal interpretato la normativa di riferimento non ritenendo sufficiente, ai fini dell'esenzione, l'essere il terreno incluso nell'allegato della circolare MEF.

1.1. Il ricorso è fondato.

La questione al vaglio di questa Corte è volta a stabilire cosa deve intendersi per terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984 negli anni di imposta 2012-2013.

1.2 È opportuno a tal fine effettuare un breve excursus delle disposizioni rilevanti in materia.

Viene preliminarmente in considerazione il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 il cui art. 2, lett. c), *ratione temporis* vigente, prevede che per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile.

L'art. 7, comma 1, lettera h), del citato D.Lgs. dispone: "Sono esenti dall'imposta: (...) h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984."

Accanto al D.Lgs. n. 504 del 1992 occorre considerare l'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984 che dispone: "gli indirizzi di cui al precedente articolo 3 relativamente ai terreni di collina e di montagna avranno riguardo alle esigenze di utilizzare e di valorizzare i terreni medesimi mediante interventi volti a realizzare il riordino agrario e fondiario in funzione di nuovi assetti produttivi, con particolare riguardo a quelli che presentano una naturale capacità di assicurare elevate produzioni unitarie e di foraggi e cereali per uso zootecnico.



Gli indirizzi di cui al precedente comma individuano in particolare:

- a) le zone di intervento suscettibili di valorizzazione produttiva e le produzioni da sviluppare nelle medesime;
- b) le opere da realizzare, le priorità e le forme di incentivazione, favorendo in particolare la creazione e lo sviluppo di forme associative e cooperative alle quali assegnare i terreni incolti in base alle norme di legge vigenti".

In materia è poi intervenuto il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il cui art. 9, comma 8, dispone: "Sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992...";

Ancora rileva il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in legge 22 dicembre 2011, n. 214 il cui art. 13 definisce la base imponibile anche per i terreni agricoli.

Viene, quindi, in considerazione il D.L. 2 marzo 2012 n. 16, conv. in legge 26 aprile 2012, n. 44, il cui art. 4, comma 5-bis (abrogato dall'articolo 1, comma 6, del D.L. 24 gennaio 2015, n. 4, convertito con modificazioni dalla Legge 24 marzo 2015, n. 34), prevedeva:

"con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali, e dell'interno, sono individuati i comuni nei quali, a decorrere dall'anno di imposta 2014, si applica l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell' articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 , sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), diversificando tra terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all' articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 , iscritti nella previdenza agricola, e gli altri. Ai terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina, è riconosciuta l'esenzione dall'IMU.

Dalle disposizioni di cui al presente comma deve derivare un maggior gettito complessivo annuo non inferiore a 350 milioni di Euro a decorrere dal medesimo anno 2014. Il recupero del maggior gettito, come risultante per ciascun comune a seguito dell'adozione del decreto di cui al periodo precedente, è operato, per i comuni delle Regioni a statuto ordinario e delle Regioni Siciliana e Sardegna, con la procedura prevista dai commi 128 e 129 dell' articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 , e, per i comuni delle regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle province autonome di Trento e di Bolzano, in sede di attuazione del comma 17 dell' articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 , convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 . Con apposito decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità per la compensazione del minor gettito in favore dei comuni nei quali ricadono terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile non situati in zone."

Successivamente è intervenuto il D.M. 28 novembre 2014 (di attuazione dell'art. 4, comma 5-bis, sopra riportato) il cui art. 2, rubricato, Ambito applicativo dell'esenzione dall'imposta municipale propria,

prevede: "1. Sono esenti dall'imposta municipale propria, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 i terreni agricoli dei comuni ubicati a un'altitudine di 601 metri e oltre, individuati sulla base dell'"Elenco comuni italiani", pubblicato sul sito internet dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), <http://www.istat.it/it/archivio/6789>, tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna "Altitudine del centro (metri)".

2. Sono esenti dall'imposta municipale propria, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo n. 504 del 1992 i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, dei comuni ubicati a un'altitudine compresa fra 281 metri e 600 metri, individuati sulla base dell'"Elenco comuni italiani", pubblicato sul sito internet dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), <http://www.istat.it/it/archivio/6789>, tenendo conto dell'altezza riportata nella colonna "Altitudine del centro (metri)".

3. L'esenzione si applica anche ai terreni di cui al comma 2 nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola.

4. Per i terreni ubicati nei comuni diversi da quelli individuati nei commi 1 e 2, resta ferma l'applicazione della disciplina vigente dell'imposta municipale propria e, in particolare, delle disposizioni di cui all'art. 13, commi 5 e 8-bis, del decreto-legge n. 201 del 2011.

5. L'individuazione dei terreni, effettuata ai sensi del presente articolo, ai quali si applica l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera h) del decreto legislativo n. 504 del 1992, sostituisce quella effettuata in base alla circolare n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata sul supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993.

6. I terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che ricadono nelle fattispecie di cui ai commi 2, 3 e 4 sono esenti dall'imposta municipale propria".

Viene a questo punto in considerazione il D.L. 24 gennaio 2015 n. 4 conv. in L. 24 marzo 2015, n. 34, il cui art. 1, ai commi dall'1 al 5bis, prevedeva: "1. A decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica:

a) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);

a-bis) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge 28 dicembre 2001, n. 448;

b) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT.

1-bis. A decorrere dall'anno 2015, dall'imposta dovuta per i terreni ubicati nei comuni di cui all'allegato 0A, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, determinata ai sensi dell'articolo 13, comma 8-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, Euro 200. Nell'ipotesi in cui nell'allegato 0A, in corrispondenza dell'indicazione del comune, sia riportata l'annotazione parzialmente delimitato (PD), la detrazione spetta unicamente per le zone del territorio comunale individuate ai sensi della 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.

2. L'esenzione di cui al comma 1, lettera b), e la detrazione di cui al comma 1-bis si applicano ai terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, anche nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e a imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola.

3. I criteri di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche all'anno di imposta 2014.

4. Per l'anno 2014, non è, comunque, dovuta l'IMU per i terreni esenti in virtù del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali e dell'interno, del 28 novembre 2014, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 284 del 6 dicembre 2014 e che, invece, risultano imponibili per effetto dell'applicazione dei criteri di cui ai commi precedenti. Per il medesimo anno 2014 nonché per gli anni successivi, resta ferma l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina. Per il medesimo anno 2014, i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge 28 dicembre 2001, n. 448, sono esenti dal pagamento dell'IMU. Con decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità per la compensazione del minor gettito in favore dei comuni nei quali ricadono i terreni di cui al precedente periodo del presente comma. A tal fine, per l'anno 2014, è autorizzato l'utilizzo dello stanziamento previsto per la compensazione di cui all'ultimo periodo del comma 5-bis, dell'articolo 4 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

5. I contribuenti versano l'imposta complessivamente dovuta per l'anno 2014, determinata secondo i criteri di cui ai commi precedenti, entro il 10 febbraio 2015. Non sono applicati sanzioni ed interessi nel caso di ritardato versamento dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno 2014, qualora lo stesso sia effettuato entro il termine del 31 marzo 2015.

5-bis. I contribuenti che hanno effettuato versamenti dell'IMU relativamente ai terreni che risultavano imponibili sulla base di quanto disposto dall'articolo 22, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, e dal citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 novembre 2014, e che per effetto delle disposizioni di cui al presente articolo sono esenti, hanno diritto al rimborso da parte del comune di quanto versato o alla compensazione qualora il medesimo comune abbia previsto tale facoltà con proprio regolamento".

Viene infine in considerazione la legge 28 dicembre 2015, n. 208 il cui art. 1, comma 13, prevede:

"A decorrere dall'anno 2016, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica 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. Sono, altresì, esenti dall'IMU i terreni agricoli:

- a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 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 agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

A decorrere dall'anno 2016, sono abrogati i commi da 1 a 9-bis dell'articolo 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34..."

1.3 Dal combinato disposto di dette norme deve desumersi innanzitutto che l'esenzione (di stretta interpretazione) riguarda i terreni agricoli che debbono (qui) intendersi come terreni adibiti all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile e, nella fattispecie, i terreni erano in effetti adibiti ad attività agricole (essendo coltivati, sia pur da terzo conduttore).

Tornando alla questione posta, ossia cosa deve intendersi per terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'art. 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984, negli anni di imposta 2012/2013, prima che la circolare fosse esplicitamente considerata dal legislatore come strumento per individuare i terreni soggetti ad esenzione, deve considerarsi che, ai fini dell'Ilor, vigeva una specifica disposizione che delimitava l'agevolazione secondo specifici criteri (compreso quello altimetrico); disposizione (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 9) che non è stata richiamata dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. h).

Era, quindi, necessario che il terreno ricadesse nelle zone di intervento individuate ai sensi dell'art. 15, cit.

Poi, come sopra ripercorse, si sono susseguite diverse disposizioni che hanno disciplinato l'esenzione in questione, e che hanno avuto vigenza limitata nel tempo perché, da ultimo, ma solo a decorrere dall'anno 2016, l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, è stata attribuita "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".

L'oggetto della circolare è: "Imposta comunale sugli immobili (ICI). Decreto legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992 - Esenzione di cui all'art. 7, lettera h) - Terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984". 1.4 Certamente la disposizione di cui innanzi non ha effetto retroattivo, ma escluderne la rilevanza ai fini dell'individuazione dei terreni esenti è erroneo.

I criteri contenuti nella predetta circolare avevano, infatti, valore presuntivo.

La circolare, in quanto espressamente adottata in attuazione dell'art. 7, si raccorda coerentemente con la disciplina primaria di riferimento. Ne consegue che le delimitazioni territoriali in essa previste, che non introducono elementi innovativi o restrittivi, possono essere utilizzati quali parametri interpretativi e applicativi della norma di legge.

Difatti, anche per il passato, e prima che la disposizione normativa ne consolidasse l'applicazione, trovava applicazione la citata circolare le cui indicazioni venivano desunte dalla ricognizione di aree delimitate come montane, ai sensi dell'art. 15, legge 27 dicembre 1977, n. 984.

La circolare assume, infatti, di aver utilizzato i "dati forniti dal Ministero dell'agricoltura e delle foreste, (ove) sono indicati i Comuni, suddivisi per Provincia di appartenenza, sul cui territorio i terreni agricoli sono esenti dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) ai sensi dell'articolo 7, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504".

L'inclusione nella circolare corrisponde, dunque, ad atti di delimitazione e, come anticipato, per la nuova IMU, la legge 27 dicembre 2019, n. 160 art. 1, comma 758 espressamente prevedeva che "Sono esenti dall'imposta i terreni agricoli come di seguito qualificati: 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".

In questo senso si è espressa, del resto, anche Corte Cost., 2 febbraio n. 17/2018, la quale ha rilevato che "l'art. 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), in materia di Imposta comunale sugli immobili (ICI), aveva previsto l'esenzione per "i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984. Per individuare i terreni esenti si faceva riferimento all'ubicazione nel territorio dei Comuni di cui all'elenco allegato alla circolare del Ministero delle finanze - Dipartimento entrate fiscalità locale - Servizio I del 14 giugno 1993, n. 9".

2. In conclusione, il ricorso deve essere accolto, la sentenza cassata e la causa rinviata, anche per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi al principio di diritto sopra esposto.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia tributaria della Toscana di secondo grado, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del presente giudizio.

(Omissis)