

Antonio Piccolo

Dottore commercialista e revisore dei conti

# Aree edificabili, trattamento ai fini dell'ICI

Con ordinanza n. 10062 del 13 maggio 2005 (a pag. 1522) la Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ha rimesso la questione sul trattamento delle aree edificabili ai fini dell'ICI alle Sezioni unite. La decisione di trasmettere gli atti al primo Presidente per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni unite è apparsa inevitabile, alle luce degli opposti indirizzi delineati dalla stessa Corte.

■ Nell'ambito della fiscalità locale, la disciplina delle aree edificabili ai fini dell'ICI rappresenta ormai una vera e propria *vetusta quaestio*, attesi i recenti contributi interpretativi forniti anche dai supremi giudici di legittimità, i quali non hanno potuto fare a meno di rimettere la questione alle Sezioni unite. L'incertezza riguarda l'esatta applicazione della norma di legge e precisamente la disposizione contenuta nella lett. b) del comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. 504/1992, in forza della quale l'area fabbricabile è quella «utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità». Sul punto abbiamo già rimarcato la convincente risposta scritta all'interrogazione parlamentare n. 5-06681 del 23 novembre 1999, secondo cui la nozione di edificabilità "di fatto" deve essere utilizzata solo qualora l'area sia priva di un piano regolatore generale o di un piano di fabbricazione, vale a dire soltanto nell'ipotesi in cui non possa trovare applicazione il concetto di edificabilità "di diritto o legale" in quanto assente. Tale precisazione non sarebbe altro che l'esatta interpretazione dell'endiadi «ovvero». Perciò, ai soli fini dell'ICI, con esclusione

quindi degli altri tributi come, per esempio, l'imposta di registro la cui disciplina è marcatamente differente dal tributo comunale, contrariamente a quanto ritenuto da alcuni giudici distratti (si veda proprio l'ord. n. 10062 del 13 maggio 2005) e avvalorato da taluni commentatori superficiali, la locuzione legislativa «ovvero» avrebbe valore "disgiuntivo" e non "aggiuntivo o rafforzativo", come invece affermato dalla Corte di cassazione (Sez. trib.) nella sent. n. 21644 del 16 novembre 2004.

## Tesi ministeriale

Secondo il condivisibile pensiero del Ministero delle finanze, il concetto di "edificabilità" contemplato nel primo periodo della citata lett. b) del comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. 504/1992 «non deve necessariamente discendere da piani urbanistici particolareggiati, essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale» (ris. min. n. 209/E del 17 ottobre 1997; in senso conforme, risposta scritta all'interrogazione parlamentare n. 4-10543 del 10 aprile 1998). Per l'autorevole interprete, l'assenza di un piano attuativo o particolareggiato (per esempio piano di lottizzazione o piano di recupero) dello strumento urbanistico generale (piano regolatore generale) non ha alcuna influenza sul-

la qualificazione del terreno, che rimane un'area fabbricabile, ma incide solo sulla quantificazione dell'imposta dovuta poiché ne attenua la relativa base imponibile.

Relativamente alla nozione della potenzialità edificatoria, lo stesso Ministero delle finanze ha altresì puntualizzato *apertis verbis* che, per le aree poste al di fuori degli strumenti particolareggiati, ma entro lo strumento generale, la potenzialità «normalmente è attenuata nel senso che possono esistere gradi, più o meno ampi, di incertezza sulla effettiva possibilità di utilizzare il suolo a scopo edificatorio nel futuro, allorquando cioè la zona rientrerà in un piano particolareggiato» (ris. n. 209/E del 17 ottobre 1997). Tale situazione, prosegue il Ministero, pur se influente sulla qualificazione dell'area, non sarà però priva di effetto pratico, giacché inciderà sulla quantificazione della base imponibile.

## Posizione della giurisprudenza

Nell'attesa di conoscere il pregevole contributo interpretativo delle Sezioni unite civili della Corte di cassazione, non possiamo fare a meno di rimarcare che la tesi ministeriale risulta condivisa – a quanto ci consta – dai seguenti giudici:

- Cass., Sez. trib. (Sez. V civ.), sent. n. 19750 del 4 ottobre 2004 e n. 16751 del 24 agosto 2004;
- Comm. trib. Il grado Trento, Sez. I, sent. n. 10 del 7 febbraio 2005;
- Comm. trib. reg. Molise, Sez. II, sent. n. 36 del 21 settembre 2004;
- Comm. trib. reg. Basilicata, Sez. I, sent. n. 8 del 17 marzo 2003;
- Comm. trib. reg. Emilia Romagna, Sez. I, sent. n. 20 del 21 febbraio 2003; Sez. XIII, sent. n. 138 dell'8 ottobre 2002; Sez. XXXV, sent. n. 181 del 6 settembre 2002;
- Comm. trib. reg. Veneto, Sez. I, sent. n. 217 del 28 gennaio 2003; Sez. V, sent. n. 109 del 18 novembre 2002; Sez. VII, sent. n. 89 del 12 novembre 2002;
- Comm. trib. reg. Umbria, Sez. IV, sent. n. 489 del 18 ottobre 2002;
- Comm. trib. reg. Toscana, Sez. IX, sent. n. 198 del 16 maggio 2002; Sez. XXVII, sent. n. 20 del 6 maggio 2002; Sez. XXXI, sent. n. 165 del 23 gennaio 2002; Sez. XXIX, sent. n. 127 del 14 dicembre 2001; Sez. IX, sent. n. 54 dell'11 ottobre 2001;
- Comm. trib. prov. Reggio Emilia, Sez. II, sent. n. 69 del 5 aprile 2005;

- Comm. trib. prov. Matera, Sez. II, sent. n. 25 dell'8 aprile 2004;
- Comm. trib. prov. Alessandria, Sez. VI, sent. n. 1 del 6 febbraio 2004;
- Comm. trib. prov. Udine, Sez. IV, sent. n. 194 dell'11 novembre 2002;
- Comm. trib. prov. Milano, Sez. XLI, sent. n. 172 del 19 luglio 2001;
- Comm. trib. prov. Piacenza, Sez. IV, sent. n. 36 del 7 agosto 2000;
- Comm. trib. prov. Modena, Sez. VII, sent. n. 91 del 17 luglio 2000;
- Comm. trib. prov. Arezzo, Sez. I, sent. n. 496 del 17 dicembre 1999.

In particolare, l'orientamento giurisprudenziale di segno opposto è invece così costituito:

- Cass., Sez. trib., sent. n. 21644 del 16 novembre 2004 e n. 21573 del 15 novembre 2004;
- Comm. trib. reg. Toscana, Sez. XXXII, sent. n. 34 del 29 ottobre 2003; Sez. V, sent. n. 25 del 10 ottobre 2003;
- Comm. trib. reg. Sardegna, Sez. VI, sent. n. 60 del 15 ottobre 2003;
- Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XLII, sent. n. 32 del 10 giugno 2003;
- Comm. trib. reg. Lazio, Sez. III, sent. n. 30 del 23 maggio 2003; Sez. XI, sent. n. 88 del 12 febbraio 2003;
- Comm. trib. prov. Foggia, Sez. IX, sent. n. 31 del 21 marzo 2005;
- Comm. trib. prov. Milano, Sez. XL, sent. n. 28 del 15 febbraio 2005;
- Comm. trib. prov. Bari, Sez. VII, sent. n. 104 del 19 ottobre 2004; Sez. IX, sent. n. 422 del 14 gennaio 2004;
- Comm. trib. prov. Catanzaro, Sez. IV, sent. n. 739 del 14 marzo 2003;
- Comm. trib. prov. Torino, Sez. V, sent. n. 50 del 19 giugno 2002;
- Comm. trib. prov. Frosinone, Sez. I, sent. n. 141 del 20 giugno 2002; Sez. VI, sent. n. 235 del 12 giugno 2002;
- Comm. trib. prov. Vicenza, Sez. IV, sent. n. 568 del 25 maggio 2001;
- Comm. trib. prov. Milano, Sez. XX, sent. n. 308 del 13 febbraio 2001;
- Comm. trib. prov. Rieti, Sez. I, sent. n. 547 del 30 gennaio 2001;
- Comm. trib. prov. Arezzo, Sez. V, sent. n. 12 del 24 febbraio 2000;
- Comm. trib. prov. Rovigo, Sez. III, sent. n. 238 del 18 ottobre 1999.

## Determinazione della base imponibile

Per quanto concerne la determinazione del valore ai fini dell'ICI, è utile ricordare che il comma 5 dell'art. 5 del D.Lgs. 504/

1992 dispone che la base imponibile delle aree fabbricabili è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio di ogni anno di tassazione, tenendo conto dei seguenti elementi valutativi:

- zona territoriale di ubicazione;
- indice di edificabilità;
- destinazione d'uso consentita;
- oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione;
- prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Il valore imponibile delle aree fabbricabili può quindi facilmente mutare per ogni anno di imposizione, giacché la sua determinazione dipende principalmente dalla situazione dei piani urbanistici attuativi e dall'andamento del mercato immobiliare. Perciò, appare piuttosto difficile sostenere che alla data del 1° gennaio di ciascuna annualità di imposta i valori possano essere identici. Così, per esempio, non sarebbe credibile ritenere che i valori di un'area fabbricabile al 1° gennaio 1995 e al 1° gennaio 2002 siano identici: o si è registrato un deprezzamento o si è verificato un incremento.

Tuttavia, anche nell'ambito della disciplina dell'ICI la determinazione del valore delle aree fabbricabili rappresenta un aspetto spinoso e, quindi, controverso. In tale ottica bene ha fatto il legislatore a concedere ai comuni impositori competenti la possibilità di «determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza del contenzioso» (art. 59, comma 1, lett. g), del D.Lgs. 446/1997). Peccato che gli enti impositori approfittino un po' troppo di questa ulteriore potestà regolamentare loro attribuita, con la conseguenza che il conten-

zioso tributario aumenta vertiginosamente anziché diminuire drasticamente.

Nell'economia del discorso è opportuno rimarcare che anche nel caso in cui l'amministrazione comunale abbia attuato la citata disposizione legislativa, rimane ferma la regola, sancita dal predetto comma 5 dell'art. 5 del D.Lgs. 504/1992 e avvalorata anche dalla giurisprudenza, secondo la quale il valore delle aree fabbricabili è quello venale in comune commercio (*cf. ex multis*, Cass., Sez. trib., sent. n. 16751 del 24 agosto 2004 e n. 19515 del 17 dicembre 2003; Comm. trib. reg. Toscana, Sez. XXXII, sent. n. 1 del 2 febbraio 2004; Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. IV, sent. n. 12 del 12 luglio 2004; Comm. trib. prov. Grosseto, Sez. II, sent. n. 21 del 25 ottobre 2004).

Ciò comporterà, come condivisibilmente puntualizzato dal Ministero delle finanze nella circ. n. 296/E del 31 dicembre 1998, che il contribuente può, per esempio, dichiarare un valore inferiore a quello stabilito nel regolamento comunale e il relativo ufficio tributario ritenerlo congruo in quanto corrispondente al valore di mercato. Qualora invece l'ente locale impositore, avendo il contribuente dichiarato un valore inferiore a quello prefissato, intendesse accertare un maggior valore, l'accertamento deve essere motivato facendo riferimento ai valori di mercato (*cf. Cass.*, Sez. trib., *ex multis*, sent. n. 6301 del 23 marzo 2005).

In tale scenario è apparsa recentemente la sent. n. 9135 del 3 maggio 2005 con la quale la Suprema Corte di cassazione (Sez. trib.) ha ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento fondati sulla comparazione tra i valori indicativi contenuti nella delibera consiliare e l'effettivo valore delle aree stesse. Inoltre le norme regolamentari, con le quali gli enti impositori (come s'è detto) determinano periodicamente e per zone omogenee tali valori, esplicano effetto anche per il passato.

Il tema delle aree edificabili ai fini dell'ICI, già delicato e controverso, si arricchisce così di un altro aspetto particolare che non mancherà di fare parlare di sé.

**Imposta comunale immobiliare; area fabbricabile; applicabilità dell'imposta; sconti per il settore agricolo; ordinanza interlocutoria; rimessione degli atti alle Sezioni unite  
Cass. civ., ord. n. 10062, 13.5.2005, Sez. trib. civ., Pres. Cristarella Ornestano, Rel. Cultrera**

### Motivi della decisione

Col primo motivo il ricorrente censura l'impugnata sentenza denunciando "errata applicazione e/o omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 2 lett. b) del D.Lgs. 504/1992, con riferimento alla qualificazione e al momento impositivo dei suoli ai fini ICI". Deduce a sostegno della sua critica che, a mente della norma rubricata, ai fini dell'applicazione del tributo controverso, assume rilevanza anche il mero inserimento di un terreno in un'area edificabile sulla base del piano regolatore generale. Ed infatti, com'è stato chiarito nella ris. min. n. 209/E del 17 ottobre 1997, e confermato dal Ministro all'epoca competente in risposta a un'interrogazione innanzi alle Camere, la vocazione edificatoria, sia essa di fatto o di diritto, determina *tout court* l'imposizione tributaria ai fini considerati.

In questa chiave, la conclusione cui sono pervenuti i giudici del gravame è errata, siccome si fonda sull'errata premessa di principio, secondo la quale rappresenta area edificabile solo quella in tal senso indicata dallo strumento urbanistico perfezionato, e tale non era qualificabile quello che era stato adottato negli anni controversi dal comune di N., dal momento che esso, all'epoca suddetta, non era stato ancora approvato dalla regione.

Cita a sostegno della sua censura i precedenti in termini di questa Corte n. 13802/2003, n. 467/2003 e n. 4381/2002, soffermandosi in particolare sul principio enunciato nell'arresto n. 13817/2003, secondo cui un'area è già fiscalmente valutabile come edificabile, ancor prima che lo strumento urbanistico venga approvato, giacché la sua mera adozione imprime al terreno in esso inserito qualità edificatoria percepita dai consociati.

La Commissione regionale ha risolto la questione asserendo che l'inserimento del terreno in area edificabile deve risultare da strumento urbanistico perfetto, e nel periodo di salvaguardia intermedio, la qualificazione dell'area discende dal precedente piano regolatore, che qualificava agricola l'area in discussione. Il comune non potrebbe altrimenti attestare, ai sensi dell'ultima parte del punto b) della norma rubricata, la fabbricabilità dell'area, ma dovrebbe certificarne la natura agricola, anche alla stregua dei criteri operanti ai fini dell'indennità di espropriazione. Richiama, a conforto della conclusione, il precedente arresto di questa Corte n. 11764/2001, in termini.

Con l'altro motivo, il ricorrente, denunciando violazione e/o falsa applicazione degli artt. 9 del D.Lgs. 504/1992, 11 della legge 9/1963 e 58 del D.Lgs. 446/1997, critica la pronuncia impugnata, rilevandone l'erroneità laddove, in particolare, assume la natura innovativa, e perciò non retroattiva, dell'art. 58 comma 2 della legge 44/1997, che ha modificato l'art. 9 del D.Lgs. 504/1992 inserendo tra i presupposti per l'operatività dell'agevolazione prevista per i soggetti passivi d'imposta che siano coltivatori diretti del terreno, anche la loro iscrizione negli appositi elenchi comunali. La suddetta modifica ha invece natura retroattiva, versandosi in un caso di norma interpretativa, così espressamente definita dal legislatore nella relazione d'accompagnamento del testo normativo. A mente delle norme rubricate, quindi, l'esenzione indicata non spetta alla contribuente, siccome essa non ha provato né di aver condotto personalmente il fondo né di essere iscritta negli elenchi indicati.

La Commissione regionale ha risolto la questione asserendo che la norma tributaria di riferimento deve applicarsi in combinato con quella contenuta nell'art. 12 della legge 153/1975, che definisce la nozione d'imprenditore agricolo. L'assenza del requisito dell'iscrizione negli appositi elenchi di cui all'art. 11 della legge 9/1963, previsto dall'art. 58 del D.Lgs. 446/1997, non rileva nella fattispecie, siccome tale ultima disposizione, non avendo efficacia retroattiva, non può trovare applicazione.

In relazione alla questione oggetto del primo motivo, deve rilevarsi l'esistenza di un contrasto interpretativo sorto nella giurisprudenza di questa Corte.

Un primo indirizzo, richiamato dal comune ricorrente ed espresso nelle pronunce da esso citate, definito "sostanzialistico", afferma infatti che il suolo, che sia stato considerato edificabile da uno strumento urbanistico, costituisce entità immobiliare fiscalmente valutabile, benché lo strumento stesso non sia ancora in vigore, né sia stato ancora approvato dall'organo regionale, per il solo fatto di esser stato adottato dal comune. La *ratio* di questa esegesi poggia sulla considerazione che tale inserimento imprime al terreno, inserito con destinazione edificatoria, una qualità recepita dalla generalità dei consociati, e difficilmente reversibile, che influisce sul suo valore. Il principio è stato enunciato in particolare in materia di INVIM, ma è chiaramente suscettibile di ricaduta anche in relazione al tributo in esame, a partire dalla sent. n. 4120/2002, e quindi è stato confermato dai successivi arresti n. 4381/2002, n. 17513/02, e in materia d'imposta di registro n. 17513/2002, cui segue la sent. n. 13817/2003 citata dal comune.

Sul medesimo tracciato, con la pronuncia n. 19750/2004, questa Corte ha sostenuto che, ai fini ICI, il terreno deve considerarsi edificatorio per il solo fatto che esistano per lo stesso effettive possibilità di edificazione, sicché non rappresenta requisito imprescindibile, a tal fine, il suo inserimento negli strumenti urbanistici.

In altre parole, quest'esegesi valorizza, anche a fini fiscali, l'incremento di valore che si determina per il solo fatto dell'inclusione del terreno nella zona edificabile e dell'aspettativa, che per essa si crea, sia per il proprietario che per i consociati.

Altro e diverso orientamento, definito "formale-legalistico", sostiene invece che gli strumenti urbanistici adottati, ma non ancora approvati, non consentono la realizzazione delle opere in essi previste, dal momento che l'approvazione della Regione s'inserisce, nel procedimento perfezionativo dell'iter amministrativo, in funzione di condizione di legittimità e di efficacia. La tesi, enunciata in materia d'imposta di registro dalle SS.UU. con sent. n. 10406/1994, ha trovato ampia conferma nei successivi arresti di cui alle pronunce n. 15320/2000 in tema di INVIM, e in materia di registro n. 13296/2001, cui hanno fatto seguito, più di recente le sentenze n. 2416/2002, n. 14024/2002 e n. 5433/2003. Segnatamente con la sentenza n. 2416/2003, si è asserito che, laddove la norma tributaria fa riferimento alla destinazione edificatoria prevista negli strumenti urbanistici, devono intendersi tali solo quelli perfezionati, e, dunque, già approvati dall'organo di controllo regionale, siccome la loro approvazione rappresenta elemento costitutivo della fattispecie procedimentale, e non già mera condizione di efficacia.

Più di recente questa costruzione è stata ribadita dalla sent. n. 10406/2004, pronunciata in materia d'imposta di registro, con la quale si è affermato che, prima della sua approvazione, il PRG non può considerarsi atto definitivo.

In linea con questo indirizzo, ed ulteriormente sviluppandolo, la Sez. V di questa Corte con la pronuncia n. 21573/2004, smentendo il precedente arresto della stessa sezione n. 16751/04, ha altresì sostenuto, proprio in materia di ICI, che l'art. 2 comma 1 del D.Lgs. 504/92, che definisce area edificabile quella inserita nel piano regolatore generale o negli strumenti attuativi, deve interpretarsi nel senso che sono imponibili solo le aree che sono suscettibili di edificazione effettiva, cosicché devono escludersi dal loro novero quelle che, seppur inserite nel piano regolatore generale, non sono suscettibili di edificazione a causa della mancata approvazione dei necessari piani attuativi.

La soluzione del contrasto appare decisiva per la soluzione della controversia, e ciò rende opportuna la trasmissione degli atti al Primo Presidente di questa Suprema Corte, affinché valuti se vi siano le condizioni per l'assegnazione della, causa alle Sezioni Unite.

È opportuno rilevare che la questione è stata già sottoposta al vaglio delle SS.UU., che, tuttavia, non hanno risolto il contrasto, avendo disposto l'estinzione del giudizio per intervenuto condono con ord. n. 21634 del 16 novembre 2004.

## EDILIZIA E URBANISTICA

# LE SOCIETÀ DI TRASFORMAZIONE URBANA

Giancarlo Storto

Contesto legislativo, caratteri, profili giuridici  
e problematiche applicative  
Le modalità di attuazione nell'esperienza di 11 Comuni

Il volume affronta le problematiche inerenti alle Società di trasformazione urbana, istituite dal legislatore per consentire al Comune di mantenere la direzione politica di operazioni come acquisizione di immobili, commercializzazione e trasformazione: nella prima parte sono raccolti contributi disciplinari che approfondiscono i diversi aspetti per la formazione di una Società; nella seconda, con il racconto documentato di esperienze in corso di svolgimento in 11 Comuni, viene presentato uno spaccato utile per amministrazioni e partner privati che vorranno sperimentare il nuovo strumento.

Pagg. 384 -- € 35,00

Il Sole  
**24 ORE**

Per ulteriori informazioni: tel. 02.4587010

Disponibile anche nelle migliori librerie

SHOPPING24 Disponibile anche sul sito [www.shopping24.it](http://www.shopping24.it)