

RASSEGNA TRIBUTARIA

Bimestrale giuridico di approfondimento e politica tributaria diretto da

Michele Cantillo, Adriano Di Pietro, Franco Gallo, Raffaello Lupi, Enzo Musco, Leonardo Perrone, Pasquale Russo e Alfonso Stile

ESTRATTO

Filippo Ricci

**Una nuova definizione
di area fabbricabile ai fini Ici?**



Editoriale Tributaria Italiana
WOLTERS KLUWER
Italia Professionale S.p.A.

P.I. S.p.A. - Sped. Abb. Post. - D.L. n. 353/2003
(conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1 co. 1, DCB Roma

4 LUG.-AGO. **2005**
Anno XLVIII
ISSN 1590-749X

ICI**Una nuova definizione di area fabbricabile ai fini Ici?****5**

CASSAZIONE, Sez. tributaria Sent. del 13 ottobre 2004, dep. il 16 novembre 2004, n. 21644; pres. Riggio, rel. Marigliano

ICI - Aree fabbricabili - Necessità di edificabilità effettiva e non meramente teorica al fine di considerare le aree immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio - Art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992 - Utilizzabilità a scopo edificatorio prevista negli strumenti urbanistici generali o attuativi - Possibilità di effettiva edificazione - Base imponibile determinata sul valore reale per le aree in cui l'utilizzazione a scopo edificatorio sia attuale ed il rilascio della relativa concessione edilizia sia previsto da provvedimenti definitivi e non *in fieri*.

Ai fini Ici, per il calcolo della base imponibile occorre valutare l'edificabilità effettiva e non meramente teorica del terreno, come nel caso di un'area che, pur compresa nel piano particolareggiato generale, sia soggetta a misure di salvaguardia.

*La legge istitutiva dell'Ici distingue tra utilizzabilità a scopo edificatorio prevista negli strumenti urbanistici generali o quelli attuativi, aggiungendo il requisito della possibilità effettiva di edificazione (art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992). L'obiettivo è quello di riservare un diverso trattamento fiscale, con la previsione di una base imponibile sul valore reale, per quelle aree la cui utilizzazione a scopo edificatorio sia attuale e non rinviata all'adozione e successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi e, quindi, per quei terreni per i quali il rilascio della concessione edilizia sia previsto da provvedimenti definitivi e non *in fieri* (1).*

FATTO - L. F. è comproprietario *pro indiviso* con il fratello M. di un terreno sito nel comune di Caldogeno e individuato in catasto al foglio ..., mapp nn. ..., ... e ..., compreso nel piano regolatore generale dello stesso comune come zona territoriale omogenea C2/3 - residenziale di nuova espansione - la cui edificabilità, ai sensi dell'art. 23 NTA, è subordinata all'emissione di uno strumento attuativo.

Inoltre, in data 21 aprile 1992 il piano regolatore generale veniva interessato da una variante per cui l'area in questione veniva inclusa nella classificazione delle sottozone agricole, variante approvata dalla Giunta regionale veneta il 23 maggio 1995, con delibera n. 2943, esecutiva dal 7 giugno 1995.

I fratelli F. avevano fin dal 1990 inoltrato istanza per l'approvazione di un piano di lottizzazione onde poter costruire sul terreno *de quo*, approvazione sempre negata dal comune e, da ultimo, dichiarata sospesa per la presenza delle modifiche apportate con la variante ai sensi dell'art. 71 della legge regionale del Veneto n. 61/1985 (Misure di salvaguardia).

A seguito dell'approvazione regionale del 1995 il Consiglio comunale approvava il piano di lottizzazione F. in data 29 settembre 1997.

Nel corso degli anni dal 1993 ai 1995 i germani F. avevano pagato l'Ici nella misura prevista per terreni non edificabili, versando per il 1993, 831.000 lire e per il 1994 e 1995, 773.000 lire. Il 22 dicembre 2000 venivano loro notificati avvisi di accertamento Ici per infedele dichiarazione con i quali venivano richieste 9.425.000 lire per il 1993, 9.154.000 lire per il 1994 e 8.850.000 lire per il 1995.

L.F. impugnava detti atti innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Vicenza, contestando la pretesa del comune e sostenendo che ai fini Ici l'edificabilità del suolo deve essere effettiva e non meramente teorica come nel caso di terreno che pur compreso nel piano regolatore generale sia soggetto a misure di salvaguardia; in subordine, deduceva l'eccessività della valutazione, tenuto conto del vincolo di inedificabilità temporanea e la mancata applicazione da parte del comune delle riduzioni delle tariffe previste. Chiedeva inoltre la sospensione dell'esecutività dei provvedimenti impugnati.

Il comune si costituiva in giudizio chiedendo rinvio per essere in corso un tentativo di conciliazione: l'udienza veniva pertanto rinviata al 25 maggio 2001.

Il 4 maggio 2001, non essendo andato a buon fine il tentativo di conciliazione, il comune presentava delle controdeduzioni, sostenendo che il terreno *de quo* era da considerarsi edificabile ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992 in quanto inserito come area fabbricabile nel piano regolatore generale, che la valutazione era stata effettuata in base ai prezzi delle aste pubbliche per la vendita di lotti di terreno ubicati in territorio comunale e che le riduzioni erano state previste in sede di autoregolamentazione e non per fissare il valore commerciale.

All'udienza del 25 maggio la Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso del contribuente. Detta pronuncia veniva impugnata dal comune in via pregiudiziale per avere il giudice deciso il merito della causa mentre si sarebbe dovuto discutere solo l'istanza di sospensiva; quanto al merito ribadiva quanto sostenuto in primo grado. Il contribuente non si costituiva.

La Commissione tributaria regionale del Veneto respingeva l'istanza di rimessione della causa in primo grado ma accoglieva l'impugnativa nel merito, ritenendo che ai fini Ici basta che l'edificabilità di un terreno sussista giuridicamente, cioè sia inserito in uno strumento urbanistico perfezionato, nulla rilevando l'inedificabilità effettiva per altre ragioni contingenti o temporanee. La stessa Commissione compensava le spese.

Avverso detta decisione propone ricorso per cassazione L.F. sulla base di cinque motivi. Non risulta costituito il comune di Caldogno.

DIRITTO - Con il primo motivo L.F. lamenta l'errata e falsa applicazione degli artt. 48 e 71 della legge regionale del Veneto n. 61/1985 e successive modificazioni in materia di misure di salvaguardia, l'errata e falsa applicazione ed interpretazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, nonché il difetto di presupposto d'imposta, carenza di motivazione negli atti di accertamento impugnati e, infine, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza.

Sostiene il contribuente che presupposto dell'imposta, come indicato dall'art. 1 del D.Lgs. n. 504/1992 è il possesso di aree fabbricabili e tali sono ai sensi del successivo art. 2 quelle utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici, pertanto, il semplice inserimento di un'area nel piano regolatore generale non è sufficiente se per qualunque contingente ragione l'area stessa non sia effettivamente suscettibile di edificazione per mancanza di piani particolareggiati o, come nella specie, per l'esistenza di misure di salvaguardia che ne impediscano l'utilizzabilità effettiva, misure previste sia dalla L. n. 1902/1952 (modificata ed integrata dalle leggi n. 135/1955, n. 517/1968 e dall'art. 4 della L. n. 291/1971), nonché dall'art. 48 della legge regionale del Veneto n. 61/1985. Pertanto, per l'area edificabile colpita dalle misure di salvaguardia non può essere rilasciata alcuna concessione edilizia, malgrado l'inclusione nello strumento urbanistico e non potendo aver corso la concessione edilizia a favore del richiedente si deve concludere che i terreni interessati da dette misure non possono essere considerati né in fatto né in diritto edificabili per espressa volontà della legge.

Tale fenomeno di inedificabilità temporanea è stato anche tenuto presente dal legislatore che con l'art. 59, comma 1, lettera f), del D.Lgs. n. 446/1997 ha conferito ai comuni la facoltà di prevedere un rimborso, in caso d'imposta pagata per aree che siano successivamente divenute inedificabili per effetto di varianti apportate allo strumento urbanistico.

Lamenta, inoltre, il contribuente la carenza di motivazione dei provvedimenti impugnati nonché l'errore contenuto nella parte motiva della sentenza nella quale viene indicata come rilevante l'edificabilità giuridica e non quella effettiva, senza rendersi conto che le misure di salvaguardia come l'assenza di uno strumento edilizio attuativo, se previsto come presupposto, incidono non solo sull'attitudine materiale di un terreno ad essere edificato, quanto sulla sua possibilità giuridica, privandolo della capacità edificatoria dovuta all'avvenuta adozione di un altro strumento urbanistico o ad una sua variante o alla mancata necessaria adozione di piano attuativo.

Con la seconda censura, dedotta in via subordinata in caso di omessa costituzione del comune, si lamenta l'errata e falsa applicazione dell'art.

59 del D.Lgs. n. 546/1992, difetto di motivazione e la violazione del contraddittorio per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto che non sussistesse violazione del contraddittorio quando la Commissione tributaria provinciale era passata direttamente alla decisione del merito nell'udienza fissata per decidere l'istanza di sospensione, punto questo oggetto d'impugnazione del comune in sede di appello, in quanto la mancata espressa previsione del divieto di passare alla decisione del merito in udienza destinata alla discussione della sospensiva non può essere ritenuto equivalente alla concessione di detto potere.

Con il terzo motivo L.F. denuncia la violazione dell'art. 5, D.Lgs. n. 504/1992 e l'errata interpretazione della risoluzione ministeriale del 17 ottobre 1997 in ordine all'applicazione dei criteri di calcolo e di identificazione del valore venale del terreno in questione dato che il valore di questo nella situazione di fatto in cui trovasi per l'impossibilità di poter procedere ad edificazione non può essere considerato pari a quello di terreni edificabili effettivamente quali quelli risultante dalle aste pubbliche di vendita di lotti, tenuto anche conto che la risoluzione ministeriale succitata ha chiarito che l'imposizione su un'area edificabile deve essere correlata all'inclusione in uno strumento urbanistico attuativo.

Con la quarta doglianza si lamenta l'errata e falsa applicazione della stessa disciplina comunale in materia di accertamento Ici per non avere il Comune tenuto in considerazione i limiti che si era posto con proprie delibere al potere di accertamento stabilendo che il valore venale dei terreni ai fini Ici doveva essere quello accertato il primo gennaio di ciascun anno d'imposizione, mentre nella specie si era fatta applicazione dei valori stabiliti per l'anno 2000 senza applicare la riduzione del 50 per cento prevista per le aree C/2 del P.R.G. non convenzionate e non urbanizzate come l'area Fabrello.

Con l'ultimo motivo ci si duole della compensazione delle spese giudiziali del processo di appello, grado nel quale L.F. non si era costituito e, quindi non aveva svolto alcuna attività difensiva.

In via preliminare occorre esaminare il secondo motivo di natura processuale, lamenta infatti il ricorrente che la Commissione tributaria regionale avrebbe erroneamente ritenuto che non sussistesse violazione del contraddittorio quando la Commissione tributaria provinciale aveva deciso in unica udienza sia l'istanza di sospensiva che il merito.

La doglianza non ha fondamento, non sussistendo alcuna lesione del contraddittorio, in quanto dagli esami degli atti, permesso nella specie a questa Corte, trattandosi di denuncia di vizio *in procedendo*, si evince che a quella udienza di discussione erano presenti ambedue i contendenti, sia il contribuente che il comune, e che nessuno di essi si era opposto al fatto che si procedesse alla decisione del merito con la richiesta di rinvio ad altra udienza.

Peraltro, non sussiste nemmeno la violazione dell'art. 59 del D.Lgs. n. 546/1992 in quanto detta fattispecie non è contemplata tra i casi di rimessione del processo alla Commissione provinciale, né detta norma lascia spazio ad un'interpretazione estensiva od analogica, data la specificità dell'elencazione. Né, infine, sulla base delle precedenti considerazioni, può condividersi l'opinione del ricorrente che la mancata espressa previsione del divieto di passare alla decisione del merito in udienza destinata alla discussione della sospensiva non può essere ritenuta equivalente alla concessione di detto potere.

Il primo motivo è, invece, fondato.

Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'Ici, stabilisce, all'art. 1, comma 2, che presupposto di tale imposta è "il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli siti nel territorio dello Stato ...". La distinzione tra terreni agricoli ed aree fabbricabili ha la sua ragione d'essere nella diversa previsione del calcolo della base imponibile determinata ai sensi del successivo art. 5.

L'art. 2 di tale disposizione legislativa, alla lettera *b*), precisa che: "Per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali (P.R.G.) o attuativi (piani particolareggiati o di lottizzazione, *n.d.r.*) ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione ...". I criteri richiamati in materia di espropriazione sono contenuti nella L. n. 359/1992 che, all'art. 5-*bis*, comma 3, definisce aree fabbricabili quelle che hanno "possibilità legali ed effettive di edificazione ...".

La distinzione prevista dalla legge, in modo così preciso e minuzioso, tra strumenti urbanistici generali o attuativi, con l'aggiunta della "possibilità effettiva di edificazione" è stata necessaria perché non tutti i terreni compresi nel P.R.G. sono immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio per i motivi appresso indicati. Per intendere tale necessità bisogna fare riferimento alla legge urbanistica ed in particolare al D.M. 2 aprile 1968 dei lavori pubblici, da applicare ai P.R.G., ai piani particolareggiati, ai regolamenti edilizi, alle revisioni degli strumenti urbanistici, eccetera, e che suddivide e classifica il territorio in zone omogenee, ai sensi e per gli effetti dell'art. 17 della L. 6 agosto 1967, n. 765.

Da tale ripartizione in zone omogenee discende, poi, in sede di previsione delle norme tecniche di attuazione (NTA) dei P.R.G., la possibilità di utilizzare immediatamente a scopo edificatorio quei terreni riportati nello strumento urbanistico generale nelle zone A) (centri storici), o zone B) (zone di completamento), per i quali il rilascio della concessione edilizia non deve attendere l'approvazione degli strumenti urbanistici attuativi (previsti dagli artt. 13 - piani particolareggiati - e 28 - piani di lottizzazione - L. n. 1150/1942 e successive modifiche), perché trattasi di zone già urbanizzate (Cons. Stato, Sez. IV, n. 3253 dell'11 giugno 2002, n. 5721/2001), mentre per le zone C) (inedificate, destinate a nuovi complessi),

con necessità di opere di urbanizzazione, e per le altre zone non urbanizzate, per potere ottenere la concessione edilizia, e, quindi, per potere effettivamente edificare, è necessario attendere l'approvazione dei piani attuativi (piani particolareggiati o di lottizzazione) - adozione da parte del comune ed approvazione da parte della Regione - atto complesso - per cui, fino a quando tali strumenti urbanistici non saranno perfetti, quei terreni non possono essere "utilizzabili a scopo edificatorio".

Solo con l'approvazione definitiva di quegli strumenti urbanistici e la costruzione, almeno delle opere di urbanizzazione primaria (strade, acqua, fognature, illuminazione) è possibile individuare le aree effettivamente destinate ad insediamenti residenziali, utilizzabili a scopo edificatorio dove, quindi, si potrà legalmente costruire, e laddove la edificabilità è vietata, perché, per esempio, una parte di quella zona, compresa nel P.R.G., è stata destinata a verde pubblico, a strade, parcheggi, attività collettive, spazi pubblici, eccetera, con vincolo di inedificabilità. Scorrendo le disposizioni del decreto ministeriale sopra citato, artt. 3 e 4, è facile, infatti, rendersi conto che almeno il 30 per cento dei terreni site in zone C) (di espansione) o, in genere, nelle zone non urbanizzate, devono essere destinate alle opere sopra elencate con vincolo di inedificabilità. Di conseguenza solo dopo l'approvazione dei piani attuativi si saprà quale parte di quelle aree è destinata effettivamente all'edificazione residenziale e quale è vincolata per usi pubblici.

Si comprende così perché la legge istitutiva dell'Ici distingue tra utilizzabilità a scopo edificatorio prevista negli strumenti urbanistici generali o quelli attuativi, aggiungendo il requisito della possibilità effettiva di edificazione con riferimento alla L. n. 359/1952.

È evidente che il Legislatore ha voluto sottoporre ad imposta, con base imponibile diversa, quelle aree immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio, con possibilità legale ed effettiva di rilascio di concessione edilizia al momento dell'imposizione fiscale, distinguendo tra zone urbanizzate, per le quali è consentito il rilascio di concessione edilizia in base al P.R.G., ancora prima dell'approvazione dei piani attuativi, e quelle che, non trovandosi in tale situazione anche se comprese nei P.R.G., devono attendere i piani particolareggiati o i piani di lottizzazione per potere ottenere tale concessione.

È chiaro che il Legislatore ha inteso riservare un diverso trattamento fiscale con la previsione di una base imponibile sul valore reale, per quelle aree la cui utilizzazione a scopo edificatorio è attuale e non rinviata alla adozione e successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi e, quindi, per quei terreni per i quali il rilascio della concessione edilizia è previsto da provvedimenti definitivi e non *in fieri*. Se non avesse inteso dire quanto sopra esposto il Legislatore avrebbe potuto limitarsi a definire l'area fabbricabile quella "compresa nel P.R.G." oppure quella "de-

stinata all'edificazione", senza riferimento agli strumenti urbanistici "attuativi" o alle "possibilità effettive di edificare" richiamando, inoltre, i criteri contenuti nella L. n. 359/1952 (possibilità legali ed effettive di edificazione).

Lo stesso deve dirsi quando, come nel caso in esame, in seguito a variante *in itinere* dello strumento urbanistico, la concessione edilizia venga sospesa in applicazione delle norme di salvaguardia previste dalla L. n. 1902/1952 (come modificata ed integrata dalla L. n. 1357/1955, dalla L. n. 517/1966 e dall'art. 4 della L. n. 291/1971) che prevede: "A decorrere dalla data della deliberazione comunale di adozione dei P.R.G. e fino all'emanazione del relativo decreto di approvazione, il Sindaco, deve (vd. art. 3 della L. n. 765/1967) sospendere ogni determinazione sulle domande di licenza di costruzione ... quando riconosca che tali domande siano in contrasto con il piano adottato".

Si tratta di misure legali cautelative in grado di impedire l'edificazione (cfr. Cons. Stato, Sez. V, n. 394/1994, nonché Sez. IV, n. 36/1989; Cons. Stato, Sez. IV, n. 3243/2000, nonché Sez. IV, n. 108/1997; Cons. Stato, Sez. V, n. 1079/2002 e Sez. V, n. 168/2002).

D'altra parte se l'edificazione è vietata fino all'approvazione dei piani attuativi (piani particolareggiati o di lottizzazione) o fino a quando la norma di salvaguardia non è stata revocata o dichiarata decaduta, con la impossibilità di ottenere valida concessione edilizia, non è seriamente sostenibile che quell'area è utilizzabile a scopo edificatorio. La utilizzabilità presuppone la possibilità attuale e non potenziale di edificare. E se non si può costruire e, quindi, il proprietario nessun vantaggio aggiuntivo rispetto a prima può avere, non vi è motivo di prevedere per quel terreno una base imponibile diversa rispetto al terreno agricolo, tenuto conto che la *ratio* della suddivisione dei terreni in agricoli ed edificatori si basa sulla volontà di colpire la plusvalenza che il proprietario ottiene al momento in cui il suo terreno, con la concreta possibilità di rilascio della concessione edilizia e quindi, con la possibilità effettiva di costruire, acquista un maggior valore (vd. Cass. 3 dicembre 1994, n. 10406; Cass. 8 marzo 1996, n. 2856; 17 luglio 1996, n. 6573; 11 dicembre 1996, n. 11037; 5 giugno 1997, n. 5111; 8 gennaio 1998, n. 97; Cass., Sez. trib., 22 novembre 2000, n. 15090).

Ove si dovesse intendere che l'imposta debba colpire anche quel terreno che, pur compreso nel P.R.G. non è edificabile perché mancano i piani attuativi, ci troveremmo di fronte ad una imposta patrimoniale, e non ad una imposta sul reddito prodotto dalla plusvalenza determinata dal passaggio di quel terreno da agricolo ad edificabile. Una tale previsione potrebbe essere impugnata per contrasto con l'art. 53 della Costituzione, ove è chiaramente detto che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

Ma vi è di più: la eventuale trasgressione del divieto di edificare in attesa dell'approvazione dei piani attuativi o perché imposto dalle norme di salvaguardia, importa, tra l'altro, la denuncia penale da parte del sindaco

e l'applicazione delle relative sanzioni di cui agli artt. 32, commi 3 e 4, e 41, L. n. 1150/1942, come sostituiti dal capo I della L. n. 47/1985, in materia di abusivismo edilizio, con il sequestro e la confisca del manufatto, per cui, in assenza di piani particolareggiati o di lottizzazione approvati o in costanza di norme di salvaguardia adottate dal comune, quest'ultimo, da una parte chiede al cittadino i soldi per l'Ici perché, a suo parere, il terreno è compreso in un P.R.G. e, quindi, utilizzabile a scopo edificatorio e, dall'altra, lo denuncia penalmente per lottizzazione o costruzione abusiva perché il terreno non è edificabile fino all'approvazione dei piani attuativi o della variante che ha determinato l'adozione delle norme di salvaguardia. L'incongruenza sarebbe tale da non potere essere consentita in uno Stato di diritto.

È per questo che la legge prevede che la utilizzabilità a scopo edificatorio deve essere legale ed effettiva al momento dell'imposizione fiscale (possibilità, cioè, di costruire legalmente, con concessione edilizia), e quindi, con previsione legale di applicabilità dell'imposta, e non, oggi applicazione dell'imposta con possibilità di edificare rinviata a chissà quando, in attesa che i piani attuativi vengano approvati o le norme di salvaguardia siano revocate o decadute, e con la probabilità che quei piani o quelle varianti apportino modifiche peggiorative delle previsioni urbanistiche rispetto alla primitiva indicazione di massima di cui al P.R.G., mediante imposizione di vincoli di inedificabilità e, quindi, con pagamento, per anni, dell'Ici per un terreno dove, prima, non si è potuto costruire perché mancavano i piani attuativi e, poi, perché, con l'approvazione di tali piani, il terreno è stato vincolato a verde pubblico, parcheggi, strade, piazze, attività collettive, o opere di urbanizzazione, eccetera.

Il Legislatore, quindi, con una disposizione di cui, *in parte qua*, è stata ritenuta compatibile con i principi costituzionali, ha espressamente previsto di suddividere le aree site nel territorio dello Stato in due sole categorie, aree edificabili da una parte e agricole tutte le rimanenti, senza possibilità di un *tertium genus*, come ribadito anche dalla Corte Costituzionale (Vd. sent. n. 261 del 23 luglio 1997), che possa influenzare la quantificazione della base imponibile sul presupposto che essendo comprese in un piano regolatore generale prima o poi, forse, potranno essere utilizzate a scopo edificatorio, senza considerare che, se così fosse, qualsiasi terreno oggi agricolo, potrebbe, in un domani più o meno prossimo, essere utilizzato a scopo edificatorio a seguito dell'approvazione di una qualche variante, per cui la distinzione sarebbe superflua.

Del resto lo stesso Ministero delle finanze, con la risoluzione ministeriale 17 ottobre 1997, n. 209/E, della Dir. centr. fiscalità locale. serv. I, div., II, ha riconosciuto, in materia di Ici, che fino alla approvazione dei piani particolareggiati o attuativi "non possono essere considerate fabbricabili quelle aree che risultano assoggettate dagli strumenti urbanistici a vincolo di inedificabilità", quali sono le aree soggette ad edificazione solo dopo l'approvazione dei piani attuativi o delle varianti che hanno im-

posto le misure di salvaguardia, con divieto di rilascio o con sospensione della concessione edilizia fino alla approvazione di tali strumenti e, quindi, con la impossibilità di costruire legalmente, pena, come sopra detto, denuncia penale, sequestro e confisca del manufatto.

Quanto sopra esposto, peraltro, trova conforto anche nei principi sanciti dallo Statuto del contribuente (L. n. 212/2000) che all'art. 10 richiama espressamente i principi della "collaborazione", della "buona fede" e dell'"affidamento" nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, immediatamente deducibili, rispettivamente, da quelli di "buon andamento" e di "imparzialità" dell'Amministrazione, di "capacità contributiva" e di "eguaglianza" (*sub specie* del rispetto anche del canone di "ragionevolezza"), garantiti dagli artt. 97, comma 1, 53, comma 1, e 3, comma 1, della Costituzione e che devono essere annoverati tra quelli immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario già prima dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente (prima cioè del 1° agosto 2000; cfr. art. 1 della L. n. 212/2000).

Siffatto carattere immanente di detti principi si desume chiaramente, oltre che dalle pronunce di questa Corte in tema di Statuto del contribuente (vd. *ex multis*, sent. n. 17576 del 2002), anche dagli orientamenti giurisprudenziali elaborati dal Giudice delle leggi, dal Giudice comunitario e dal Giudice amministrativo.

Conclusivamente la Corte accoglie il primo motivo, rigettando il secondo e dichiarando assorbite tutte le altre censure, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito *ex art.* 384 del codice di procedura civile, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente.

Sussistendo giusti motivi, compensa le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. - La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.

(1) Una nuova definizione di area fabbricabile ai fini Ici?

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Brevi cenni sull'*iter* del contraddittorio - 3. I principi ed i contenuti della sentenza - 4. I precedenti giurisprudenziali e la prassi - 5. Altri dubbi in ordine alla motivazione della sentenza - 6. Conclusioni

1. Premessa. Con la sentenza che si annota, la Suprema Corte ha enunciato un principio del tutto innovativo in ordine alla nozione di "area fabbricabile" in materia di Ici.

Si è stabilito infatti che, ai fini della determinazione della base imponibile relativamente all'imposta comunale sugli immobili, i terreni, pur se inclusi in zone qualificate come edificabili dal piano regolatore generale adottato ed approvato, fino a quando non vengono approvati i relativi strumenti urbanistici attuativi (piani particolareggiati) con conseguente realizzabilità di una "edificabilità effettiva e non meramente teorica" e/o sono ancora vigenti norme di salvaguardia, non possono essere considerati immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio e, conseguentemente, dovranno essere considerati ai fini Ici, come terreni agricoli.

2. Brevi cenni sull'iter del contraddittorio - La vicenda da cui trae origine la sentenza in rassegna, riguarda un contribuente, proprietario di un terreno incluso nel P.R.G. del Comune in "zona territoriale omogenea C2/3 - residenziale di nuova espansione", al quale era stata negata inizialmente l'approvazione di un piano di lottizzazione causa esistenza di misure di salvaguardia stabilite dalla legge della Regione Veneto n. 61/1985. Successivamente nel settembre 1997, in seguito a variante al P.R.G. approvata dalla Regione Veneto, il Comune approvava il piano di lottizzazione proposto dal privato, il quale negli anni precedenti tale approvazione (1993-1995) aveva determinato l'imposta Ici in relazione a detto terreno sulla base delle norme stabilite dal D.Lgs. n. 504/1992 per la determinazione della base imponibile dei terreni agricoli. Il Comune emetteva avvisi di accertamento per tali annualità, contestando l'infedele dichiarazione di valore, poiché il terreno, essendo incluso nel piano regolatore generale come area fabbricabile, era da considerarsi tale anche ai fini Ici ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992.

Il contribuente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale, sostenendo che, ai fini Ici, l'edificabilità di un'area deve essere effettiva e non meramente teorica, come nel caso di specie, essendo tale terreno soggetto a misure di salvaguardia.

La sentenza della Commissione tributaria provinciale favorevole al contribuente veniva però riformata in appello dalla Commissione tributaria regionale del Veneto la quale stabiliva essere sufficiente, ai fini Ici, che il terreno fosse qualificato come edificabile dal piano regolatore generale del Comune adottato ed approvato, a nulla rilevando la concreta inedificabilità di detta area dovuta a limitazioni contingenti.

Il contribuente proponeva quindi ricorso presso la Corte di Cassazione, adducendo ben cinque motivi, tra cui, *in primis*, l'errata e falsa applicazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992.

3. *I principi ed i contenuti della sentenza* - La Suprema Corte ha accolto il primo motivo di ricorso, fornendo una "nuova", interpretazione dell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992. Tale disposizione recita testualmente: "per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali (P.R.G.) o attuativi (piani particolareggiati o di lottizzazione - n.d.r.) ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità". I criteri richiamati in tema di espropriazione sono contenuti nella L. n. 359/1992 che, all'art. 5-bis, comma 3, definisce aree fabbricabili quelle che "hanno possibilità legali ed effettive di edificazione". La Suprema Corte sottolinea questa distinzione così minuziosa prevista dal legislatore sostenendo, con spirito innovativo e contrario alla prevalente dottrina (1), che tale previsione normativa costituirebbe un'endiadi e non due ipotesi alternative diverse, in quanto non tutti i terreni compresi nel P.R.G. sono immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio e solo con l'approvazione definitiva degli strumenti urbanistici attuativi è possibile individuare le aree effettivamente destinate ad insediamenti immobiliari e quindi utilizzabili a scopo edificatorio.

Secondo la Corte di Cassazione è evidente quindi che il legislatore ha inteso riservare un diverso trattamento fiscale per quelle aree la cui edificabilità è attuale e non rinviata all'adozione di successivi strumenti urbanistici attuativi; se così non fosse non sarebbe stato necessario per il legislatore fare esplicito riferimento agli "strumenti attuativi" ed alle "possibilità effettive di edificare", ma sarebbe stato sufficiente qualificare come "fabbricabili" le aree genericamente inserite come tali nello strumento urbanistico generale, quasi a sottolineare, secondo la tesi della Suprema Corte, una sorta di "assorbimento" del primo presupposto (inserimento del terreno nel P.R.G.) rispetto ai restanti. D'altra parte, se l'edificazione è vietata, con conseguente addebito di sanzioni penali ed altri provvedimenti accessori previsti dalla L. n. 47/1985 (2) in caso di trasgressione di tale divieto da parte del proprietario, è difficilmente sostenibile che tale area possa invece essere considerata "edificabile" ai fini fiscali.

(1) CARBONE, *La nuova indennità di esproprio per i suoli edificatori*, in "Corr. giur.", 1992, pagg. 1149 e seguenti; TRAVI, *Ancora in tema di indennità di esproprio per le aree edificabili*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1992, pagg. 1279 e seguenti.

(2) Artt. 32, commi 3 e 4, e 41 della L. n. 1150/1992 sostituiti dal capo I della L. n. 47/1985.

La Cassazione quindi, in seguito ad analisi della normativa urbanistica richiamata indirettamente dal legislatore tributario (art. 5-bis, comma 3, L. n. 359/2002) e degli altri provvedimenti legislativi ed attuativi collegati (D.M. 2 aprile 1968 LL.PP), nonché in base ad una "particolare" interpretazione letterale della norma in esame [art. 2, comma 1, lettera b), D.Lgs. n. 504/1992] considera l'edificabilità effettiva, concreta ed attuale di un'area, come condizione necessaria per la definizione della stessa quale area fabbricabile ai fini Ici, argomentando infine che in caso contrario, qualora si dovesse intendere che l'imposta debba colpire anche quel terreno, che pur compreso nel P.R.G., non è effettivamente edificabile per mancanza del relativo strumento attuativo, ci troveremmo di fronte "*ad un'imposta patrimoniale, e non ad un'imposta sul reddito prodotto dalla plusvalenza determinata dal passaggio di quel terreno da agricolo ad edificabile*", con conseguente violazione del principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 della Costituzione.

4. I precedenti giurisprudenziali e la prassi - La sentenza in oggetto si pone sicuramente in contrasto sia con i pochi precedenti emanati dalla Suprema Corte in tema di Ici che con quelli emanati ai fini di altre imposte in tema di definizione di aree edificabili.

La Cassazione infatti recentemente (3) aveva già asserito che "ai fini dell'applicazione dell'Ici deve essere considerata come edificabile l'area tale qualificata da un piano regolatore generale senza che occorran piano regolatori già attuabili o particolareggiati; dell'assenza di un piano attuativo dello strumento generale si deve però tenere conto nella individuazione della base imponibile ai sensi dell'art. 5, n. 5), D.Lgs. n. 504/1992". Ciò sta a significare che la carenza di una possibilità concreta ed attuale di edificabilità di un'area, rileva solo ed esclusivamente ai fini della quantificazione della base imponibile, giammai invece ai fini della definizione di "edificabilità" di tale area ai fini Ici.

Tale principio, tra l'altro, era già stato enunciato anche dal Ministero delle finanze, con la R.M. 17 ottobre 1997, n. 209/E e proprio all'interno della risoluzione che la Suprema Corte cita nella motivazione della sentenza a supporto delle proprie tesi; la Cassazione infatti, nella sentenza in commento, si limita ad estrapolare solo un passo di tale istruzione ministeriale, tralasciando invece il principio di carattere generale contenuto in detta risoluzione nella quale conferma che "l'edificabilità non deve necessariamente discendere da piani urbanistici particolareggiati, essendo

(3) Cass. 24 agosto 2004, n. 16751, in "*il fisco*" n. 42/2004, fascicolo n. 1, pag. 7211.

sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale”, pur ammettendo però che la non presenza di un piano particolareggiato, se è ininfluenza in ordine alla qualificazione dell’area, non è priva di effetto relativamente alla quantificazione della base imponibile.

Con successiva risoluzione (4), l’Amministrazione finanziaria conferma il principio che l’eventuale carenza degli strumenti attuativi o la non completezza dell’*iter* dello strumento urbanistico generale incidono unicamente sulla determinazione da parte dell’ufficio del valore venale del cespite, non anche invece sulla definizione di edificabilità delle aree ai fini fiscali.

D’altro canto occorre rilevare che anche la sentenza della Corte Costituzionale citata dalla Cassazione al fine di argomentare la propria tesi (Cost. 23 luglio 1997, n. 261) se è vero che afferma l’inesistenza di un *tertium genus* oltre alle aree edificabili ed a quelle agricole, è anche vero che è stata emanata in esclusivo riferimento ai criteri di commisurazione dell’indennità di espropriazione stabilita dalla L. n. 359/1992, non potendosi quindi elevare *tout court* a criterio di carattere generale applicabile anche ai fini fiscali.

Anche le altre sentenze citate dalla Suprema Corte a difesa della propria tesi (5) sono state invocate, ad opinione dello scrivente, in maniera non proprio ortodossa. La sentenza n. 10406 del 3 dicembre 1994 della Corte di Cassazione - Sez. I -, ad esempio, in tema di imposta di registro, nel disporre l’inapplicabilità della cosiddetta valutazione automatica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria, afferma che ci si debba riferire agli strumenti urbanistici già perfezionati, intendendo con tale asserzione l’obbligatorietà del completamento di tali strumenti in tutto il loro iter e quindi volendo chiarire che lo strumento urbanistico generale debba non solo essere adottato, ma anche approvato dalla Regione. Nulla sostiene invece in ordine alla obbligatorietà dei piani attuativi (6).

Le altre sentenze citate dalla Suprema Corte sostengono poi sostanzialmente che non possono essere considerate fabbricabili le aree soggette a vincoli di inedificabilità in quanto destinate a verde pubblico o ad altre limitazioni.

(4) R.M. 27 maggio 1998, n. 47/E, in banca dati “*fisconline*”.

(5) Cass. 3 dicembre 1994, n. 10406, in banca dati “*fisconline*”; Cass. 28 marzo 1996, n. 2856; Cass. 11 dicembre 1996, n.11037; Cass. 8 gennaio 1998, n. 97.

(6) BASILAVECCHIA, *La nozione di terreno edificabile nelle imposte sui trasferimenti*, in “*Rass. Trib.*”, 1996, I, pagg. 179 e seguenti.

Dall'analisi della giurisprudenza citata dalla Corte Suprema nella sentenza annotata, non sembra rilevarsi quindi il principio che ai fini della qualificazione di un'area come edificabile ai fini Ici, debba necessariamente essere presente la concreta, effettiva ed immediata possibilità edificatoria e quindi l'obbligatoria presenza degli strumenti urbanistici attuativi.

5. *Altri dubbi in ordine alla motivazione della sentenza* - Oltre all'evidente contrasto che la sentenza in commento ha creato all'interno della stessa Suprema Corte, viste le altre recenti pronunce in materia (vedi sopra), qualche altra perplessità si solleva inoltre scorrendo un altro passo della motivazione.

La Cassazione, a sostegno delle proprie tesi, sostiene che *"ove si dovesse intendere che l'imposta debba colpire anche quel terreno che, pur compreso nel P.R.G., non è edificabile perché mancano i piani attuativi, ci troveremmo di fronte ad un'imposta patrimoniale, e non ad un'imposta sul reddito prodotto dalla plusvalenza determinata dal passaggio di quel terreno da agricolo ad edificabile"*. Tale teoria, a nostra opinione, sembra però ormai definitivamente superata sia dalle pronunce della Corte Costituzionale (7) in tema di costituzionalità dell'Ici: *"l'Ici è conformata quale imposta patrimoniale, è dovuta in misura predeterminata e non si basa su indici di produttività"*, sia dall'esame dei lavori preparatori del D.Lgs. n. 504/1992, sia dalla prevalente dottrina (8) che ritiene del tutto giustificata la qualificazione dell'Ici quale imposta ordinaria sul patrimonio, identificato dal legislatore, all'interno della sua non arbitraria discrezionalità, quale legittimo elemento di capacità contributiva, seppur con qualche dovuto "distinguo" in ordine alla relativa *ratio impositionis* (9).

Visto quanto sopra, sembra quindi del tutto ingiustificato l'assunto della Suprema Corte in ordine al "rischio" di trovarsi di fronte ad un'imposta patrimoniale, in quanto tale è l'Ici per consolidata opinione.

(7) Corte Cost. 12 aprile 1996, n. 113; Corte Cost. 22 aprile 1997, n. 111, entrambe in bancadati "fisconline".

(8) G. MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano 2000, pagg. 124 e seguenti; FALSITTA, *Nota a Corte Costituzionale n. 263 del 1994*, in "Riv. dir. trib.", 1994, II, pag. 542.

(9) PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva: che delusione!*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma-Milano 1994, pagg. 753-754.

6. *Conclusioni* - Vista l'analisi sopra svolta, a nostra opinione, la sentenza in commento, seppur apprezzabile per l'elevato contenuto di innovazione interpretativa della norma e per lo spirito di "equità" che ha tentato di difendere nella misura in cui ha voluto preservare da tassazione il possesso di aree sulle quali il tentativo di edificazione concreta da parte del proprietario avrebbe prodotto addirittura sanzioni penali a carico del medesimo, lascia però perplessi relativamente all'*iter* logico-giuridico seguito dalla Suprema Corte.

Come già sopra dimostrato infatti, l'analisi delle pronunce precedenti della stessa Corte di Cassazione, ha condotto a risultati diametralmente opposti a quelli prodotti dalla sentenza in commento, e, soprattutto, l'interpretazione letterale della norma in questione [art. 2, comma 1, lettera *b*), del D.Lgs. n. 504/1992] lascia intravedere abbastanza chiaramente, visto anche l'adozione da parte del legislatore del termine "*ovvero*", che le fattispecie di aree edificabili contemplate sono essenzialmente tre:

- aree utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali;
- aree utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici attuativi;
- aree utilizzabili a scopo edificatorio in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità.

Non si rileverebbe quindi un'endiadi o un "intarsio" all'interno delle tre locuzioni, né tanto meno una sorta di "assorbimento" della prima nei confronti delle rimanenti due, bensì semplicemente tre alternativi presupposti diversi che lascerebbero concludere che la mera e semplice inclusione di un'area all'interno del piano regolatore generale, anche in assenza di strumenti attuativi, può essere sufficiente a definire un'area "edificabile" ai fini Ici, rilevando la non immediata attuazione di detta edificabilità, solo ed esclusivamente ai fini della determinazione del valore venale dell'area stessa.

Al sottoscritto sembra da ultimo comunque opportuno sottolineare l'estrema delicatezza dell'argomento affrontato dalla sentenza in commento, anche per le conseguenze che la stessa potrebbe esplicitare in via "analogica" in tutte le altre questioni relative al concetto di "edificabilità di aree" insorte ai fini di altre imposte (imposta di registro, imposte dirette - art. 67 Tuir); conseguentemente un intervento di interpretazione autentica del legislatore sarebbe quanto mai opportuno. A tal proposito si pre-

cisa che la prevalente dottrina (10) aveva già sollevato in passato dubbi espliciti nei confronti della formulazione della norma di cui all'art. 2, comma 1, lettera *b*), del D.Lgs. n. 50419/92.

FILIPPO RICCI

(10) DI PIETRO, voce "Tributi": I) Tributi comunali, in "Encicl. giurid. Treccani", XXXI, Roma 1994.