

## ICI su terreni agricoli inseriti nel piano strutturale comunale con attribuzione di potenzialità edificatorie

Cass. Sez. Trib. 3 ottobre 2023, n. 27875 ord. - Stalla, pres.; Mondini, est. - T.L. (avv. Faiola) c. Comune Castenaso (avv. Suppa).  
(*Conferma Comm. trib. reg. Bologna 28 settembre 2023*)

**Imposte e tasse - ICI - Terreni inseriti nel piano strutturale comunale con attribuzione di potenzialità edificatorie - Imposta versata su base catastale come terreni agricoli - Avvisi di accertamento per maggior valore - Natura edificatoria - Base imponibile determinata sul valore venale in comune commercio.**

*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. In tema di ICI, la qualificazione edificatoria delle aree ex-agricole sussiste e decorre sin dal momento del loro inserimento nelle previsioni del piano regolatore generale del Comune, essendo irrilevante il perfezionamento dello strumento urbanistico; ne consegue che tale inserimento è sufficiente a determinare un incremento di valore che ne giustifica la natura edificatoria a fini fiscali.*

Il testo dell'ordinanza è pubblicato *in* [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)

L'ICI, istituita con il d.lgs. n. 504/1992, è rimasta in vigore fino al 31 dicembre 2011, sostituita poi dall'IMU che ha conservato, in parte, le disposizioni del precedente tributo fra le quali quelle attinenti alla definizione di area fabbricabile. Un tema, questo, che ogni tanto riaffiora allorché la Cassazione è chiamata a esprimersi su talune controversie, poste alla sua attenzione, dove il motivo «ricorrente» del contendere è incentrato sulla diversa interpretazione della norma e, quindi, sulle modalità di pagamento del relativo tributo; il nodo è sempre quello, se si tratti, nei casi di specie, di terreni agricoli e, quindi, tassabili su base catastale ovvero edificabili e, in quanto tali, sottoposti a valore di mercato.

Di questa peculiare conflittualità si sono occupati nuovamente i giudici di legittimità con l'ordinanza n. 27875 del 3 ottobre 2023, in epigrafe.

Prima di entrare nel merito della vertenza va subito detto che per la Cassazione<sup>1</sup> è principio consolidato quello secondo il quale un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione degli strumenti attuativi del medesimo. È l'adozione dello strumento urbanistico, con inserimento di un terreno con destinazione edificatoria – ovvero, la formalizzazione della vocazione edificatoria di un suolo in un atto della procedura prevista dalla legislazione urbanistica – ad imprimere al bene «una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità»; in altri termini, l'inizio della procedura di trasformazione urbanistica di un suolo, implica, di per sé, una trasformazione economica dello stesso, che non consente più la valutazione, ai fini fiscali, secondo il criterio del reddito dominicale.

Pertanto, così come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, un'area è da ritenersi edificabile ancora prima della conclusione dell'*iter* procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purché detto documento di pianificazione urbanistica sia stato adottato dal Comune<sup>2</sup>. Questo in sintesi l'indirizzo della giurisprudenza e della prassi. Ma come si è giunti a questa conclusione?

Rimanendo nell'ambito del tributo in esame (ICI), che qui interessa, l'art. 2, comma 1, lett. *b*) del d.lgs. n. 504/1992, definiva come «fabbricabile» l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi.

Dal momento in cui un terreno agricolo era utilizzabile a scopo edificatorio in base ad uno strumento urbanistico generale lo stesso assumeva, quindi, la qualifica di «area edificabile» a condizione che non si

<sup>1</sup> Cfr. Cass. Sez V Civ. 2 marzo 2017, n. 12318, in *Giust. Civ. Mass.*, 2017; Cass. Sez V Civ. 14 marzo 2018, n. 6278 ord., in *Giuffrè DeJure*.

<sup>2</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 170 del 3 luglio 2009.

trattasse di terreno posseduto e condotto da un soggetto qualificato, coltivatore diretto o IAP, sul quale persisteva l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.

La base imponibile delle aree fabbricabili, quando queste non erano utilizzate per scopi agricoli, era costituita dal valore venale in comune commercio, calcolato al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche» (*ex art. 5, comma 5, dello stesso decreto del 1992*).

Ai fini dell'ICI, la distinzione tra aree edificabili (propriamente dette) e aree che, sebbene fabbricabili erano comunque utilizzate quali terreni agricoli coltivati, risiedeva unicamente nella determinazione della base imponibile (criterio del valore venale, secondo i prezzi medi di mercato, ovvero valore catastale); gli stessi criteri sono stati poi recepiti ai fini IMU e della TASI.

La Suprema Corte<sup>3</sup>, intervenendo in merito alla corretta interpretazione del citato art. 2, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 504/1992, affermò, in senso conforme a quanto disposto dall'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006 (decreto Bersani Visco), che per l'edificabilità dei terreni rilevava il piano regolatore generale (P.R.G.) adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. Pertanto, le aree ritenute fabbricabili in base allo strumento urbanistico adottato dal Comune erano soggette all'imposta comunale sugli immobili e la base imponibile era calcolata sul «valore venale in comune commercio», senza che fosse necessario attendere la conclusione della procedura in sede regionale o l'adozione di strumenti attuativi del piano regolatore.

Con il decreto Bersani Visco è stato, infatti, chiarito che ai fini dell'applicazione del d.p.r. n. 633 del 1972 (IVA), del d.p.r. n. 131 del 1986 (imposta di registro) e del d.lgs. n. 504/1992 «un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».

Con esso sono stati stabiliti due principi fondamentali:

a) un terreno può essere già considerato suscettibile di utilizzazione edificatoria a fini fiscali quando ancora lo strumento urbanistico non è efficace, mancando l'approvazione da parte della Regione, purché sia già avvenuta l'adozione da parte del Comune;

b) un terreno può essere già considerato suscettibile di utilizzazione edificatoria a fini fiscali quando ancora non è stato approvato lo strumento urbanistico attuativo (piano particolareggiato, piano di lottizzazione o strumenti equivalenti) ancorché, in mancanza, non sia ancora possibile in concreto l'edificazione. Nella sentenza del 2006 le Sezioni Unite hanno evidenziato che i maggiori problemi vertevano sul concetto di «utilizzabilità a scopo edificatorio» posto che, in precedenza, l'indirizzo della giurisprudenza era quello secondo il quale si intendevano per aree fabbricabili, ai fini fiscali (con specifico riferimento all'ICI), «i terreni immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio, con possibilità legale ed effettiva di rilascio di concessione edilizia al momento dell'imposizione tributaria, distinguendosi, nella disciplina dell'imposta, tra le zone urbanizzate per le quali è consentito il rilascio della concessione edilizia secondo le previsioni del piano regolatore generale del comune, ancora prima dell'adozione dei piani attuativi, e le zone che, pur comprese nelle previsioni del piano regolatore generale, non sono immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio, essendo il rilascio della concessione a edificare subordinato all'adozione dei piani particolareggiati o dei piani di lottizzazione»<sup>4</sup>.

Per i giudici di legittimità il legislatore aveva voluto riservare un diverso trattamento fiscale, con la previsione di una base imponibile sul valore reale, per quelle aree la cui utilizzazione a scopo edificatorio era

<sup>3</sup> Cfr. Cass. Sez. Un. 30 novembre 2006, n. 25506, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 2, II, 80.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 15 novembre 2004, n. 21573, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, 11, e Cass. Sez. V Civ. 16 novembre 2004, n. 21644, in *Giur. it.*, 2005, 191.

«attuale», non dipendente, cioè, dalla precipua adozione e successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi e, quindi, per quei terreni per i quali il rilascio della concessione edilizia era previsto da provvedimenti definitivi e non *in fieri*.

Occorreva, quindi, accertare quale fosse il significato da attribuire alla suddetta espressione alla luce dell'intervenuto art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006 considerato che la norma non consente più di distinguere a seconda delle «fasi di lavorazione» degli strumenti urbanistici. Se c'è stato l'avvio della procedura per la formazione del piano regolatore generale, questo non consente più di beneficiare del criterio statico della valutazione automatica (catastale). Quello che rileva, ai fini fiscali – precisava sempre la Cassazione – è la necessità di adottare un diverso criterio di valutazione dei suoli, quando questi siano avviati verso la loro edificabilità; processo che determina solitamente, a seguito della formazione del piano regolatore generale (P.R.G.), un incremento di valore.

In altre parole, occorreva tener sempre distinto lo *ius edificandi* dallo *ius valutandi* poiché questi si basano su differenti presupposti. Infatti, quanto più la fase di realizzazione del piano regolatore generale si avvia a conclusione (ad esempio: il completamento delle opere di urbanizzazione), tanto più il valore della base imponibile aumenta, «poiché la possibilità di costruire diventa sempre più concreta; possibilità che, invece, sarebbe meno concreta con la semplice approvazione del P.R.G. in quanto il valore commerciale dell'immobile sarebbe inferiore e anche la relativa base imponibile, in quanto potrebbero esservi ancora degli oneri di urbanizzazione da assolvere».

In conclusione, per le aree ritenute edificabili secondo il piano regolatore generale adottato dal Comune, «la valutazione della base imponibile ICI doveva essere effettuata con riferimento al valore venale in comune commercio, atteso che l'avvio della procedura di trasformazione urbanistica di un suolo implicava anche una trasformazione economica dello stesso, tale da non consentire più la valutazione, ai fini fiscali, secondo il criterio del reddito dominicale». Questo principio è stato recepito dall'IMU per cui la base imponibile delle aree fabbricabili è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione<sup>5</sup>.

Partendo da queste premesse, l'oggetto dell'ordinanza n. 27875 del 2023 è simile ad altre analoghe dispute sorte, come anticipato, a seguito della notifica di avvisi emessi dal Comune (nello specifico per gli anni 2010, 2011 e 2012) per la maggiore ICI dovuta su terreni ritenuti, dallo stesso, edificabili e non agricoli. In quanto inseriti, secondo il piano strutturale del Comune, nell'ambito di un centro sportivo; un piano con attribuzione di potenzialità edificatorie anche se diverse da quelle residenziali.

Opponendosi, il contribuente aveva visto disattese le sue aspettative poiché sia il ricorso alla C.T.P. che l'appello alla C.T.R. erano stati rigettati. Quest'ultima aveva legittimato l'operato dell'Ente in quanto i terreni dovevano ritenersi fabbricabili.

Nel ricorso per la cassazione della sentenza dei giudici di secondo grado, l'interessato obiettava che:

- il dante causa, di cui era erede, era in possesso della qualifica di IAP ed aveva coltivato direttamente i predetti terreni;
- nel caso di specie si rendeva pertanto applicabile l'art. 2, comma 1, lett. *d*), del d.lgs. n. 504/1992 secondo il quale «per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c.»;
- la C.T.R. aveva errato nel qualificare i terreni come edificabili facendo riferimento al disposto dell'art. 2, comma 1, lett. *b*) del d.lgs. n. 504/1992, senza considerare che la legge regionale (nello specifico l'art. 28 della l.r. Emilia-Romagna n. 20/2010) come il piano strutturale del Comune dispone l'uso edificatorio solo a fini pubblici e non a fini residenziali.

---

<sup>5</sup> Al riguardo, si fa presente che l'art. 1, comma 741, lett. *d*) della legge n. 160 del 2019 (di bilancio 2020), fa espresso richiamo all'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006. Tuttavia, i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali iscritti negli elenchi comunali, comprese le società agricole di cui all'art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 99/2004 sono comunque considerati agricoli, a condizione che sugli stessi continui ad essere esercitata una attività agricola: pertanto, questi terreni possono beneficiare della determinazione della base imponibile su base catastale.

Va detto a tale proposito che la citata legge regionale, mediante l'istituzione dei piani strutturali comunali (P.S.C.) e dei piani operativi comunali (P.O.C.) ha devoluto l'attribuzione di capacità edificatoria a quest'ultimo. L'art. 28 della l.r. n. 20/2000, dispone, infatti, in modo esplicito che P.S.C. è lo strumento di pianificazione urbanistica generale che deve essere predisposto dal Comune, con riguardo a tutto il proprio territorio, per delineare le scelte strategiche di assetto e sviluppo e per tutelare l'integrità fisica ed ambientale e l'identità culturale dello stesso. Il P.S.C. non attribuisce in nessun caso potestà edificatoria alle aree né conferisce alle stesse una potenzialità edificatoria subordinata all'approvazione del P.O.C. Conseguente che, fino a quando non è approvato quest'ultimo Piano non è possibile richiedere e ottenere il titolo edilizio.

Della disposizione citata si è occupata, fra l'altro, la stessa Corte di legittimità<sup>6</sup> sostenendo che il momento di attribuzione dell'edificabilità sorge fin dalla fase di avvio del procedimento di trasformazione urbanistica, non rilevando né che il piano regolatore generale (P.R.G.) sia approvato definitivamente né che questo attribuisca la concreta capacità di trasformazione del territorio; indirizzo preso a riferimento, nella fattispecie, dalla C.T.R.

Il ricorrente aveva, da ultimo, contestato la C.T.R. in quanto, a suo giudizio, non si sarebbe pronunciata sul punto qualificante della controversia fiscale e cioè se il terreno, oggetto dell'accertamento, vista la sua definizione nel P.S.C., fosse «edificabile» ed imponibile, come tale, ai fini ICI/IMU.

La Corte, rifacendosi alla normativa di riferimento, ha valutato non meritevoli di accoglimento le motivazioni dell'interessato, rilevando nel merito che:

- la fattispecie di cui alla lett. c) della normativa di riferimento ha carattere residuale rispetto alla fattispecie della precedente lett. b): il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c., è agricolo se non suscettibile di utilizzazione edificatoria; situazione che in tal contesto non sussisteva;
- con l'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006 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;
- ai fini ICI, la qualificazione edificatoria delle aree *ex-agricole* sussiste e decorre sin dal momento del loro inserimento nelle previsioni del piano regolatore generale del Comune, essendo irrilevante il perfezionamento dello strumento urbanistico; tale inserimento è di per sé sufficiente a determinare un incremento di valore che ne giustifica la natura edificatoria a fini fiscali<sup>7</sup>;
- nel caso di specie, il terreno doveva considerarsi edificabile, e dunque soggetto al valore venale di mercato (art. 5, comma 5 del d.lgs. n. 504/1992) anche se in assenza dell'adozione di uno strumento particolareggiato attuativo, per il solo fatto che l'edificabilità di esso era prevista dal «Piano Strutturale Comunale» (P.S.C.);
- l'inserimento dell'area nel P.S.C. in quanto di portata generale e prodromica all'adozione di strumenti attuativi, comportava la tassabilità ai fini dell'imposta non come area agricola, bensì quale area edificabile;
- sebbene la legge regionale, escluda che il P.S.C. possa attribuire potestà ovvero potenzialità edificatoria al terreno, ciò rileva ai soli fini urbanistici e non anche a quelli fiscali, così come è irrilevante che lo stesso piano strutturale non indichi l'indice di fabbricabilità, atteso che questo incide solo sul quantum del valore venale e, dunque, sulla base imponibile<sup>8</sup>.

Quanto poi all'obiezione che la C.T.R. non si fosse espressa sulla tassazione del terreno, la Suprema Corte ha rilevato che questo era, invece, avvenuto accogliendo l'appello del Comune, confermando la legittimità della pretesa impositiva. Il ricorso è stato così respinto.

*Luigi Cenicola*

<sup>6</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 27 gennaio 2017, n. 2107, in *Giuffrè DeJure*.

<sup>7</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 dicembre 2019, n. 33576, in *Giust. civ. Mass.*, 2020.

<sup>8</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 15 maggio 2019, nn. 12937 e 12938, in *Giuffrè DeJure*.