

Terreni in zona E inseriti nel PRAE e autorizzati dal Comune per fini estrattivi. Ai fini ICI sono aree edificabili

Cass. Sez. Trib. 22 novembre 2023, n. 32436 - Sorrentino, pres.; De Masi, est. - Comune (Omissis) (avv. Guidotti) c. B. Unicem S.p.A. (avv.ti Vanz e Rizzi) ed a. (*Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Roma*)

Imposte e tasse - ICI - Terreni ubicati, in parte, in zona E e utilizzati a fini estrattivi - Società autorizzata dal Comune all'esercizio dell'attività di escavazione di inerti, in quanto inseriti nel PRAE - Base imponibile dell'area destinata ad attività estrattiva - Determinazione - Esclusa la vocazione agricola - Aree edificabili.

La nozione fiscale di edificabilità è strettamente collegata a quella di potenzialità edificatoria dell'area, secondo gli strumenti urbanistici adottati dal Comune, per cui non assume rilievo che l'immobile sia, in concreto, destinato a cava e ad attività estrattiva. Diversamente, si introdurrebbe nell'ordinamento un'ipotesi di esenzione dall'imposta non prevista dalla legge, preclusa all'organo giudicante stante la tassatività dei casi di esenzione in materia tributaria. Ciò fa sì che il terreno debba essere qualificato come edificabile ai fini dell'ICI e che la base imponibile debba essere determinata sulla base del valore venale.

Il testo della sentenza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Con l'art. 2, comma 1, lett. *b*) e *c*) del d.lgs. n. 504/1992 erano individuati i criteri per accertare, ai fini ICI, se un suolo dovesse qualificarsi come area fabbricabile ovvero come terreno agricolo. In base alle citate disposizioni, «per terreno agricolo» si intendeva il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali ed attività connesse) mentre «per area fabbricabile», si intendeva «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, quest'ultima qualifica salvo che non si trattasse di terreno posseduto e condotto da un soggetto qualificato, coltivatore diretto o imprenditore agricolo, sul quale persisteva l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla selvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali.

La distinzione assumeva particolare rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile. Infatti, per le aree fabbricabili, questa 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*).

Per i terreni agricoli, invece, il valore era costituito da quello che risultava applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque (*ex art. 5, comma 7, oltre gli eventuali coefficienti di rivalutazione, ex art. 3, comma 5, della legge n. 662/1996*).

Ai fini, pertanto, dell'ICI, la distinzione tra aree edificabili e terreni agricoli aveva, quale unico scopo, quello di accertare il criterio in base al quale doveva essere determinata la base imponibile (criterio del valore venale, secondo i prezzi medi di mercato, ovvero valore catastale).

Come noto, l'imposta in questione è stata in vigore fino al 2011 quando ad essa è subentrata l'imposta municipale propria (IMU) che ha comunque confermato tali disposizioni¹.

¹ Art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011.

In merito alla corretta interpretazione dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 504/1992, intervenne la Cassazione², affermando, in senso conforme a quanto disposto dall'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006, 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'ICI 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 regolatore³.

Nella circostanza, la Suprema Corte evidenziò che i maggiori problemi vertevano sul concetto di «utilizzabilità a scopo edificatorio» atteso che, in precedenza, secondo un consolidato indirizzo della giurisprudenza, per aree fabbricabili si intendevano, 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»⁴.

Secondo tale indirizzo giurisprudenziale 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 «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, tuttora in vigore, 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, secondo la Suprema Corte, 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.

D'altronde, la legislazione urbanistica ha finalità diverse da quella fiscale. La prima tende a garantire il corretto uso del territorio urbano, e, quindi, lo *jus aedificandi* non può essere esercitato se non quando gli strumenti urbanistici siano perfezionati; la legislazione fiscale, invece, mira ad adeguare il prelievo fiscale alle variazioni dei valori economici dei suoli, che si registrano e progrediscono, in parallelo, dal sorgere della mera aspettativa dello *jus aedificandi*, fino al perfezionamento dello stesso.

Questo vuol dire che occorre tener sempre distinto lo *ius edificandi* con lo *ius valutandi*, che poggiano su differenti presupposti; il primo sul perfezionamento delle relative procedure, il secondo sull'avvio di tali procedure. 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

² Cass. Sez. Un. 30 novembre 2006, n. 25506, in *Giust. civ.*, 2007, 4, I, 884; Cass. Sez. Un. 21 maggio 2014, n. 11182, in *Giust. Civ. Mass.*, 2014.

³ L'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006 ha, infatti, chiarito che ai fini dell'applicazione del d.p.r. n. 633/1972 (IVA), del d.p.r. n. 131/1986 (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.

⁴ Cass. Sez. V. Civ. 15 novembre 2004, n. 21573 e Cass. Sez. V. Civ. 15 novembre 2004, n. 21644, in *Fin. loc.*, 2005, 3, 89, con nota di TRIMELONI; *ivi*, 2005, 7-8, 81, con nota di BORGHINI; Cass. Sez. V. Civ. 16 novembre 2004, n. 21644, in *Giur. it.*, 2005, 191, con nota di FABRIS.

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 sostanza, quindi, il criterio generale a cui fare riferimento è quello per cui non si può costruire se prima non sono definite tutte le norme di riferimento. Viceversa, si può valutare un suolo considerato «a vocazione edificatoria», anche prima del completamento delle relative procedure.

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»; criterio che, per quanto già detto, ha attualmente valenza per l'IMU.

Ciò premesso, l'argomento è tornato d'attualità recentemente a seguito del contenzioso posto all'attenzione della Suprema Corte, e definito con la sentenza 22 novembre 2023, n. 32436, in epigrafe, avente ad oggetto terreni utilizzati per attività estrattive.

Nei fatti, il Comune notificava ad una società un avviso di accertamento (anno 2009), ai fini ICI, in merito a dei terreni dalla stessa impiegati a tale scopo. La società era stata, infatti, autorizzata dal predetto Ente all'esercizio dell'attività di «escavazione di inerti», in quanto inseriti nel Piano regionale delle attività estrattive (P.R.A.E), che costituisce, ai sensi della normativa regionale di riferimento, l'atto di programmazione settoriale con il quale sono stabiliti, nell'ambito della programmazione socioeconomica e territoriale, gli indirizzi e gli obiettivi di riferimento per l'attività di ricerca di materiali di cava e torbiera e di coltivazione di cava e torbiera, nonché per il recupero ambientale delle aree interessate.

La maggior parte delle particelle di questi terreni erano situate nella zona E (agricola) del P.R.G comunale mentre le restanti risultavano ubicate parte in zona agricola e parte in zona D1 (area di completamento per insediamenti industriali, artigianali e commerciali) destinate ad impianti industriali. Una particella risultava, fra l'altro, data in affitto.

Avverso l'avviso di accertamento, l'interessata ricorreva alla Commissione tributaria provinciale rilevando che, nel caso di specie, non si trattava di «aree edificabili», bensì di terreni agricoli (data la loro ubicazione) per cui l'Ente aveva erroneamente rideterminato l'imposta. Avendo ottenuto responso contrario, la contribuente si appellava alla Commissione tributaria regionale che, invece, accoglieva le relative istanze osservando che anche per le rimanenti particelle, che si trovavano collocate in zone parzialmente agricole o del tutto diverse da quella agricola, l'avviso era comunque da ritenersi illegittimo.

I giudici tributari avevano evidenziato che, essendo stata la società autorizzata dal Comune all'esercizio dell'attività di escavazione di inerti, in quanto inseriti nel P.R.A.E (e prima ancora inclusi nel c.d. piano cave) questo non giustificava comunque la determinazione della base imponibile dell'ICI sulla scorta del valore venale, non potendosi prescindere dall'edificabilità dei suoli desunta dalle prescrizioni, mai formalmente modificate, di cui al vigente P.R.G. del Comune.

La soluzione della controversia era così demandata alla Suprema Corte dove il Comune contestava la decisione dei giudici tributari i quali si erano espressi nel senso di considerare le aree contestate non soggette al tributo in ragione della loro qualificazione come aree agricole nel P.R.G adottato dal Comune; diversamente, la documentazione esibita dimostrava che le medesime, inserite nel predetto P.R.A.E. e tutte autorizzate all'escavazione, non potevano assolutamente avere destinazione agricola avendo una concreta capacità edificatoria, ragion per cui erano assoggettate all'ICI come aree fabbricabili.

Sul punto, la Suprema Corte, dopo aver riassunto la normativa fiscale di riferimento, ha richiamato quei principi consolidati della giurisprudenza, ribadendo che la nozione fiscale di edificabilità è strettamente collegata a quella di potenzialità edificatoria dell'area, secondo gli strumenti urbanistici adottati dal Comune, per cui non assume rilievo che l'immobile oggetto di accertamento sia stato, in concreto, destinato a cava e ad attività estrattiva. Diversamente opinando – sottolinea –, si introdurrebbe nell'ordinamento

un'ipotesi di esenzione dall'imposta non prevista dalla legge, preclusa all'organo giudicante stante la tassatività dei casi di esenzione in materia tributaria: «ciò fa sì che il terreno debba essere qualificato come edificabile ai fini dell'ICI e che la base imponibile debba essere determinata sulla base del valore venale»⁵. Il fatto poi che la società fosse stata autorizzata dal Comune all'esercizio dell'attività di escavazione di inerti, in quanto inseriti nel P.R.A.E. (su cui la C.T.R. aveva fondato i motivi per la non determinazione della base imponibile dell'ICI in base al valore venale) non assumeva per la Suprema Corte alcun rilievo posto che l'assunto della C.T.R. era in contrasto con quanto asserito dalla stessa Corte costituzionale⁶ la quale, esaminando la questione di legittimità costituzionale della disposizione di interpretazione autentica introdotta dall'art. 36, comma 2, del d.l. n. 223/2006, si era già espressa nel senso che, ai fini dell'IVA, dell'imposta di registro e ICI, 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. Fra l'altro i giudici di legittimità hanno rammentato che, occupandosi di fattispecie analoghe connesse all'imposta di registro, è stato affermato che se «per un'area sia prevista, dallo strumento urbanistico, la possibilità di essere utilizzata come cava ciò comporta l'esclusione della natura agricola del terreno, non assumendo alcuna rilevanza la necessità che, per l'effettivo sfruttamento, il proprietario od un terzo interessato debbano ottenere l'autorizzazione previa verifica della sussistenza delle condizioni previste per il rilascio della stessa, così come non esclude la natura edificatoria del terreno il fatto che il proprietario debba munirsi della concessione per poter edificare»⁷. Dunque – osserva sempre la Suprema Corte – anche nel caso in cui lo strumento di pianificazione territoriale sia costituito dal P.R.A.E., e l'area sia destinata ad attività estrattiva e suscettibile, in conformità allo stesso, di edificazione (fabbricati strumentali), la base imponibile deve essere determinata avendo riguardo sempre al valore venale.

Nel caso di specie, la vocazione agricola delle aree, rivendicata dalla società contribuente, era, quindi, da ritenersi del tutto infondata anche perché l'utilizzazione di una cava è un'attività di carattere esclusivamente industriale⁸. Ma un ulteriore rilievo era determinante ai fini della vicenda; i terreni oggetto di accertamento, ricadenti in zona E, non potevano essere considerati agricoli, posto che la normativa in materia di ICI (*ex art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 504/1992*) considerava, in ogni caso, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dal coltivatore diretto o dall'imprenditore agricolo sui quali 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. L'interessata non rivestiva tali qualifiche e non li conduceva posto che si trattava di aree, in parte, concesse in affitto a terzi per cui non godeva di alcun regime agevolato ICI.

Il Comune aveva, tuttavia, posto altri motivi di contestazione in merito alla decisione della C.T.R.; fra questi, la presunta violazione dell'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504/1992⁹, in relazione alla determinazione del valore dei terreni oggetto di accertamento; più propriamente la controversa applicabilità e congruità dei valori delle aree edificabili.

Anche in questo caso i giudici di legittimità hanno fatto ricorso alla giurisprudenza dove è stato affermato che, ai fini ICI, i valori delle aree edificabili che periodicamente il Comune determina sono solo presuntivi per cui nulla vieta di poter rideterminare l'imposta a condizione che l'Ente medesimo venga in possesso

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 9 giugno 2017, n. 14410, in *OneLegale (ex Leggi d'Italia)*.

⁶ Cfr. Corte cost. 27 febbraio 2008, n. 41, in *Giur. cost.*, 2008, 1, 425, con nota di MASTROIACOVO; in *Riv. giur. edil.*, 2008, 2, I, 654.

⁷ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 6 settembre 2017, n. 20817 ord., in *OneLegale (ex Leggi d'Italia)*.

⁸ Cfr. Corte cost. 14 luglio 2000, n. 285 ord., in *Giur. cost.*, 2000, 2204.

⁹ Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio 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.

di informazioni idonee a contraddire quelle desunte dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche¹⁰. L'onere di produrre la prova contraria gravava, quindi, sul contribuente. Il contenzioso si è così concluso con l'accoglimento del ricorso del Comune.

Luigi Cenicola

¹⁰ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 27 giugno 2019, n. 17248, in *Giust. civ. Mass.*, 2019.