



Corte di Cassazione

SENTENZA CIVILE

Sentenza del 24/08/2004 n. 16751 - parte 1

Intitolazione:

ICI - Base imponibile - Terreni edificabili - Nozione - Inclusione in piani regolatori generali - Sufficienza - Affermazione.

Massima:

Ai fini dell'ICI, l'edificabilita' dell'area soggetta a tributo non discende necessariamente da piani regolatori gia' attuabili o particolareggiati, ma e' sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale, anche se l'assenza di un piano attuativo dello strumento generale attenua la potenzialita' edificatoria, influenzandone la base imponibile, ai sensi dell'art. 5, n. 5, D.Lgs. n. 504 citato.

*Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

Svolgimento del processo

La s.r.l. ===== con sede in Castiglion Fibocchi (AR), proprietaria di alcuni terreni compresi nel P.R.G. approvato con delibera comunale 6 ottobre 1992, e successiva delibera regionale 8/1/93, ma non incluso (almeno fino al 1996) nel Programma Pluriennale di attuazione, ha impugnato l'avviso di accertamento notificato dal comune per l'anno 1994, per ICI ammontante a complessive lire 77.106.932= (inclusi interessi moratori e sanzioni) La Commissione Tributaria regionale della Toscana, riformando parzialmente, con sentenza 11 ottobre 2001, la sentenza di primo grado che aveva respinto il ricorso della contribuente, ha rettificato il valore venale, e quindi la base imponibile dei predetti terreni, in lire 69.557=, rimettendo all'Amministrazione Comunale l'individuazione del tributo, degli interessi e delle sanzioni. Dopo aver ritenuto l'irrilevanza della questione di costituzionalita' relativa al contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. dell'art. 2 del DLG 504/92, sollevata dalla contribuente, la Commissione Regionale ha ritenuto applicabile l'imposta anche indipendentemente dall'esistenza di strumenti attuativi dei piani urbanistici di massima, attribuendo la maggior capacita' contributiva ai fini ICI del contribuente al possesso di immobili non aventi piu' destinazione agricola, e cio' a decorrere dalla prima dichiarazione dei redditi successiva al 1992, ove (come nella specie) il possesso fosse iniziato prima di quella data, ricorrendo, in difetto di tale dichiarazione (e delle successive eventuali variazioni) una omissione volontaria, e dunque sanzionabile.

La Societa' ===== s.r.l. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di sette motivi.

Il Comune di Arezzo resiste con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale sulla base di un unico articolato motivo.

Motivi della decisione

I ricorsi avverso la medesima sentenza debbono essere riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c..

Col primo motivo, si censura la sentenza impugnata per violazione dell'art. 2 del DLG 30.12.1992 n. 504, per essere stata contestata la mancata denuncia di variazione ai fini ICI e l'omissione dei versamenti relativamente all'anno 1994, anno nel quale, nonostante l'approvazione, in data precedente (8/1/93) del PRG (nel quale l'edificabilita' dei terreni in oggetto restava subordinata all'approvazione del Piano di attuazione), il Comune di Arezzo non aveva incluso detti terreni nel Piano Pluriennale di attuazione, per cui gli stessi non potevano considerarsi edificabili nell'anno 1994: difettava,

dunque, il presupposto per l'applicazione dell'Imposta, costituito dalla effettiva edificabilità delle aree.

Il motivo è infondato.

L'art. 2 lett. b) del DLG 504 del 1992, istitutivo dell'ICI, definisce l'area fabbricabile soggetta a detto tributo indicandola come "area 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 della indennità di espropriazione per pubblica utilità". Sebbene tale norma preveda, in un unico contesto, tre ipotesi di qualificazione dell'area come edificabile, con riferimento anche alla problematica della edificabilità legale, ovvero "di fatto", riguardante l'esproprio per pubblica utilità, il testo sovrariportato sicuramente rapporta l'edificabilità ai fini ICI sia agli strumenti urbanistici generali che agli strumenti attuativi, stabilendo l'imponibilità sia nell'uno che nell'altro caso. Ai fini ICI dunque, l'edificabilità non deve necessariamente discendere da piani regolatori già attuabili o particolareggiati essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale, anche se indubbiamente l'assenza di un piano attuativo dello strumento generale attenua la potenzialità edificatoria, influenzandone la base imponibile, secondo i criteri stabiliti dall'art. 5 n. 5 del cit. DLG (Cass. 19515/2003). Non si può dunque consentire con la ricorrente allorché fa riferimento alla giurisprudenza di questa Corte relativa a norme, quali l'art. 52 della legge di registro, che richiedono, ai fini dell'applicazione di quel tributo, una destinazione edificatoria già perfezionata (Cass. 10406/94); infatti, quando il legislatore ha voluto far riferimento a strumenti urbanistici non perfezionati (come nella specie), lo ha detto chiaramente, non soltanto nel caso dell'ICI ma anche in altre occasioni (es. nella prelazione agraria di cui all'art. 8 comma 2 della L. 590/65, laddove ha escluso la prelazione per i terreni destinati ad utilizzazione edilizia "in base a piani regolatori, anche se non ancora approvati": Cass. 10/406/94 cit., in parte motiva).

La doglianza esaminata deve essere, pertanto, rigettata.

Col secondo motivo di ricorso, adducendo violazione dell'art. 10 comma 4 e 14 comma 2 del DLG 504/92, la ricorrente sostiene che, non essendo tenuta alla dichiarazione ICI nell'anno 1993 (relativamente al 1992, in cui i terreni non erano comunque inclusi in alcuno strumento urbanistico), non le poteva essere contestata la omessa variazione nel 1994, non essendo intervenute variazioni di sorta nella consistenza dei terreni.

Tale motivo oltre che infondato è pretestuoso.

Se è vero che l'imposta fu istituita dal citato DLG (art. 1), con decorrenza dall'anno 1993, è vero anche che le aree in questione furono definitivamente incluse nel PRG del Comune di Arezzo, con la delibera regionale dell'8/1/93.

Dunque, la contribuente era tenuta a effettuare la prima dichiarazione ICI nel 1994, proprio perché rispetto agli anni Precedenti, era variata la destinazione, e il conseguente valore dei terreni, divenuti da agricoli edificabili, in forza dello strumento urbanistico generale nel corso del 1993.

Il secondo motivo deve essere quindi rigettato. Possono essere invece condivise le argomentazioni esposte col terzo motivo di ricorso, col quale la ricorrente, nel censurare la sentenza impugnata per contraddittoria motivazione in ordine alla affermata non necessità di reiterare la dichiarazione per gli anni successivi al 1993, rileva che non possono ritenersi applicabili le sanzioni derivanti dalla omissione della dichiarazione, di cui all'art. 14 comma 2 DLG 504/92, stante tra l'altro, l'assoluta incertezza circa la debenza del tributo sulle aree fabbricabili, sul quale lo stesso Ministero delle Finanze si era pronunciato nel 1997 (Risol. 17 ottobre 1997 n. 209/E), mentre il Comune di Arezzo aveva nominato solo nel 1996 una Commissione per la determinazione dei valori di tali aree, definiti nel 1998, e che non potevano essere supposti nel 1994.

La sentenza impugnata ha affermato, in proposito, che la colpevolezza della contribuente, ancorché lieve, era sicuramente insita nel fatto di non essersi procurata le necessarie informazioni sulla condizione delle aree. Ma il problema della intenzionalità omissiva della condotta della contribuente non può essere ricondotto alla mancata richiesta di un certificato

urbanistico comunque successivamente rilasciato, con attestazione della natura agricola dei terreni al 1 gennaio 1993), perche' dallo stesso poteva risultare soltanto la inclusione dei terreni stessi nel PRG privo di strumento attuativo; il ragionevole dubbio della contribuente circa la natura delle aree in argomento deve essere rapportato, invece, al dettato della norma nella specie applicabile - l'art. 2 del DLG cit. -, che non rappresenta certamente un esempio di chiarezza legislativa, laddove prende in considerazione in un unico contesto, strumenti urbanistici generali e particolari, facendo per di piu' riferimento alle discusse, quanto generiche, "possibilita' effettive di edificazione", locuzione questa che, in periodo anteriore alla definizione di un indirizzo giurisprudenziale univoco sul significato residuale di tale espressione (Cass. S.U. 172/2001), si prestava a introdurre nella interpretazione sulla portata e l'ambito di applicazione della norma tributaria, quelle obiettive condizioni di omissiva o infedele del contribuente, in base al principio generale consacrato dall'art. 6 comma 2 DLG 472/97, successivamente inserito nello Statuto del contribuente (art. 10).

Dubbio ulteriormente rafforzato dalla condotta della Amministrazione Finanziaria, la quale avverti' nel 1997, evidentemente sulla base di contrasti insorti in sede applicativa, l'esigenza di intervenire, con la risoluzione citata dalla ricorrente, proprio a chiarimento della complessita' e della farraginosita' della norma di cui sopra, la cui attuazione il Comune di Arezzo pote' avviare soltanto dopo aver stabilito i valori delle aree, nel 1998, cioe' a distanza di cinque anni dalla sua emanazione.

Il terzo motivo di ricorso deve essere dunque accolto, per escludere le sanzioni nella specie applicate.

E' invece infondato, e deve essere disatteso il quarto motivo di ricorso, con cui la ricorrente adducendo violazione dell'art. 5 comma 5 del DLG 504/92, censura l'affermazione della sentenza impugnata, secondo la quale la Commissione deliberata dalla Giunta comunale in data 5 settembre 1996 per la valutazione delle aree, aveva ricevuto tale incarico sulla base degli "artt. 52 e 59 del DLG 446/97", provvedimento legislativo approvato il 15 dicembre 1997, nonche' i vizi del procedimento seguito da tale Commissione, sia nella comparazione delle aree (in base a rogiti relativi a compravendita di terreni gia' in parte edificati o immediatamente edificabili), sia in ordine alla mancata valutazione degli oneri di trasformazione di terreni agricoli in edificabili, sia nella identificazione di un valore unico applicato indistintamente ad ogni anno di imposizione, come se nei vari anni i valori di mercato fossero rimasti invariati, tenuto anche conto che il valore di L. 78.000= al mq. attribuito dal Comune di Arezzo ai terreni in argomento e' stato disatteso dall'Ufficio del Registro di Arezzo, che ha stabilito per il 1993 un valore teorico di L. 24.000 al mq. per una parte di tali aree, e dall'Ufficio del Registro di San Sepolcro che non ha rettificato il valore di compravendita di L. 35.000= al mq. Dichiarato dalla Societa' ricorrente per un'area ceduta nel 1998.

Contraddittoriamente la Commissione Regionale, dopo aver ritenuto parzialmente fondate le osservazioni della contribuente in proposito, ha poi ridotto del solo 10% il valore delle aree indicato dal Comune.

Tali argomentazioni non possono essere condivise, in primo luogo perche' la sentenza impugnata, sia pure citando gli artt. 52 e 59 del DLG 446/97, ha fatto comunque riferimento al potere di controllo e di indirizzo conferito agli Enti Locali dal DLG 504/92, probabilmente riferendosi alla conferma, con la novella del 1997, del potere che i Comuni gia' avevano nell'ambito dell'autonomia di cui godono: in tale quadro, la nomina di una Commissione tecnica col compito di effettuare indagini di mercato necessarie all'attuazione dell'art. 5 n. 5 del DLG 504/92, rientrava indubbiamente nell'ambito della discrezionalità e dell'autonomia dell'Ente pubblico, prima e a prescindere da quanto disposto dal DLG 446/97.

Quanto alle considerazioni sul valore attribuito ai terreni, esse riguardano evidentemente il merito della causa, e non possono avere ingresso in questa sede; tanto piu' che la Commissione Regionale, come la stessa ricorrente riconosce, ha tenuto conto delle osservazioni della Societa' in ordine ai valori determinati dal Comune, riducendone l'importo secondo un apprezzamento discrezionale, collegato ad elementi di fatto, non valutabili, come si e' detto, in sede di legittimita'.

Col quinto motivo, la ricorrente segnala violazione dell'art. 59 comma 1, lett. g), del DLG 446/97, per essere questo l'unico provvedimento legislativo che attribuisce ai Comuni il potere di determinare il valore venale delle aree, onde la delibera istitutiva della Commissione "ad hoc" adottata dalla Giunta Comunale nel 1996 (e reiterata nel 1997) ha dato vita ad un organo privo di competenza in ordine alle valutazioni, sulla base delle quali e' stato notificato l'accertamento alla contribuente, potendo la potesta' regolamentare in materia essere esercitata, tra l'altro, dal Consiglio Comunale (e non dalla Giunta) soltanto a decorrere dal 1 gennaio 1998, per cui comunque l'istituzione della Commissione in argomento appare viziata anche per carenza di potere.

Anche tale motivo e' infondato, in forza di quanto gia' detto con riferimento al quarto motivo di ricorso, e al potere del Comune di verificare, mediante un proprio organo tecnico a cio' delegato, "il valore venale delle aree in comune commercio... avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilita', 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", secondo l'espresso e tassativo dettato dell'art. 5 n. 5 del DLG 504/92.

Il quinto motivo di ricorso deve essere pertanto rigettato, analogamente al sesto motivo col quale la ricorrente, adducendo violazione dell'art. 112 c.p.c., denuncia omessa motivazione della sentenza impugnata in ordine all'approvazione, da parte della Giunta Comunale, dei lavori della Commissione, con effetto retroattivo, rispetto all'anno (1998) in cui la delibera era stata adottata.

La Commissione Regionale ha, infatti, esaminato la valutazione dei terreni operata dalla Commissione comunale, anche in relazione alla portata retroattiva, disattendendone in parte i risultati proprio con riferimento alla retroattivita' al 1994 di valori determinati nel 1998, con l'espressa decurtazione dei valori stessi, come calcolati in sede di verifica.

Col settimo motivo, infine, la ricorrente ripropone la eccezione di illegittimita' costituzionale (ritenuta manifestamente infondata, dalla Commissione Regionale) degli artt. 1 secondo comma, 2 lett. b) e 5 quinto comma del DLG 504/92 in relazione agli artt. 3, 42 comma 3 e 53 Cost..

In proposito la ricorrente rileva che il possesso di un'area agricola, priva di potenzialita' edificatoria concreta, non puo' costituire indice di capacita' contributiva; mentre, con riguardo all'art. 3 Cost., la norma censurata prevede un analogo trattamento, ai fini ICI, dei proprietari di aree, la cui potenzialita' edificatoria sia sacrificata dall'assenza di provvedimenti attuativi, dovendo ogni prelievo tributario trovare giustificazione in indici rivelatori di ricchezza, non sussistenti in aree dichiarate edificabili soltanto a determinare condizioni, non realizzate.

La ricorrente critica inoltre la Commissione regionale che, in violazione dell'art. 23 della L. 11 marzo 1953 n. 87, si sarebbe sostituita al giudice delle leggi, non motivando sulla rilevanza delle questioni sollevate, ma affermando la costituzionalita' delle norme oggetto di censura in base alla mera distinzione fra aree fabbricabili e aree agricole.

Anche tale doglianza deve essere disattesa.

La Commissione regionale non si e' sostituita alla Corte Costituzionale, ma si e' correttamente pronunciata sull'eccezione di costituzionalita' proposta, ritenendola non rilevante; infatti il DLG 504 del 1992 nel suo complesso, ed in particolare con l'art. 5 n. 5 sovrariportato gradua in modo differenziato le caratteristiche - e quindi i valori - delle aree tassabili ai fini ICI, non soltanto rispetto a quelle agricole, ma in ragione delle differenti caratteristiche (indice di edificabilita', destinazione consentita, zona di ubicazione, ecc.) per cui, mentre non si puo' ipotizzare la violazione dell'art. 3 Cost. in relazione a fattispecie dissimili (quali le aree agricole, quelle a piena edificabilita' e quelle ad edificabilita' limitata), non si puo' neppure parificare la "capacita' contributiva" derivante al soggetto passivo d'imposta dalla proprieta' di aree comunque diversificate ai fini del tributo.

Va parimenti rigettato, perche' infondato, il ricorso incidentale del Comune di Arezzo, col quale si denuncia nullita' della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., ed in subordine omessa motivazione della stessa, per non avere la Commissione Regionale giustificato i criteri di

equita' in forza dei quali aveva operato la riduzione del 10% del valore accertato dall'Ente.

Come si e' detto infatti in relazione al sesto motivo del ricorso principale, la Commissione regionale ha compiutamente esposto le ragioni logico-giuridiche in forza delle quali non poteva attribuirsi un determinato valore ad un'area, in relazione ad una situazione verificatasi quattro anni prima, sulla quale non andava ad incidere certamente la sola destinazione dell'area, come pretenderebbe il Comune, ma il complesso di tutti i parametri - sociali, politici ed economici - che condizionano la vita di un Paese, durante un lungo lasso di tempo.

In conclusione, pertanto, cassata la sentenza impugnata con riferimento al terzo motivo del ricorso principale, relativo alle sanzioni nella specie applicata, devono essere rigettati tutti gli altri motivi del ricorso principale, nonche' il ricorso incidentale.

Null'altro essendovi da rilevare, la causa puo' essere decisa nel merito, con annullamento dell'atto impugnato nella parte nella quale sono previste le sanzioni.

Sussistono giusti motivi di compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi, accoglie il terzo motivo del ricorso principale, rigetta gli altri motivi, e il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata in ordine al motivo accolto e, decidendo nel merito, annulla l'atto impugnato in relazione alle sanzioni:

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Roma, 11 maggio 2004.

Depositata il 24 agosto 2004.