Sentenza del 24/09/2019 n. 23680 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Il Comune di Montecchio Emilia notificava ad M.A., S.G. e S.A. avvisi di accertamento con irrogazioni di sanzioni, per ICI, con riferimento agli anni di imposta 2004 e 2005. Ai contribuenti veniva contestato che avevano versato il tributo comunale adottando un valore venale delle aree fabbricabili, di cui erano proprietari, minore di quello reale ed inferiore a quello dagli stessi comunicato all'Amministrazione finanziaria, ai fini della rivalutazione D.L. n. 282 del 2002, ex art. 2. La Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, con sentenza n. 268 del 2010, accoglieva il ricorso proposto dai contribuenti, assumendo che le parti si erano conformate al valore di stima della relazione peritale del 5.12.2003 redatta dal tecnico incaricato dall'Amministrazione Comunale, che fissava in Euro 67.00 per mq. il valore dei terreni edificabili per gli anni dal 2004 al 2005. Il Comune proponeva appello, che veniva rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna con sentenza n. 540/9/14, assumendo la mancanza di elementi modificativi dei valori già individuati alle date del 1 gennaio 2004 e 1 gennaio 2005, in quanto la valutazione della potenzialità del cespite doveva essere fatta anno per anno. Secondo i giudici di appello, le aree fabbricabili dovevano essere valutate alla stregua di un terreno agricolo, perchè nel 2004 e 2005 non erano concretamente edificabili, occorrendo a tale fine il consenso dei proprietari limitrofi. Il Comune di Montecchio Emilia ricorre per la cassazione della sentenza, svolgendo tre motivi, illustrati con memorie. M.A., S.G. e S.A. si sono costituiti con controricorso, presentando memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si censura la sentenza impugnata, denunciando omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Si lamenta che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe omesso di considerare la rivalutazione fiscale del D.L. 282 del 2002, ex art. 2, posta in essere dai comproprietari delle aree accertate, con effetto dall'anno di imposta 2004, richiamata negli avvisi impugnati e incontrovertibilmente dimostrata dalla documentazione versata in atti, da cui si evince che i contribuenti, sulla base di una perizia giurata, avrebbero attribuito nel 2004 alle aree de quibus il valore di Euro 699.195,00. Si rileva che i giudici di appello avrebbero erroneamente ritenuto che i contribuenti non si erano resi conto nel 2004 dell'aumento del valore del bene, mentre ne avrebbero avuto conoscenza solo nel 2007, all'atto della compravendita, omettendo di considerare che erano stati gli stessi contribuenti ad attribuire all'area, in sede di rivalutazione fiscale nel 2004, il valore di Euro 699.195,00.

2. Con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), art. 5, comma 5, e art. 5, comma 7, e del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, posto che la decisione della Commissione Tributaria Regionale contrasterebbe con tutti gli arresti giurisprudenziali e legislativi in materia di ICI riferita alle aree fabbricabili, tenuto conto che gli avvisi di accertamento concernono certamente ad aree edicabili e non a terreni agricoli soggetti al tributo, secondo quanto disposto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5. Si argomenta che il Comune avrebbe determinato il valore venale in comune commercio dei terreni, per il 2004 e il 2005, in complessivi Euro 699.192,00, utilizzando l'apposita stima del tecnico geom. G.D. dalla quale risulterebbe evidente la rigorosa disamina di ciascun elemento indicato del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5. Si precisa che l'immobile è inserito nel piano particolareggiato denominato (XXXXXX) e destinato alla realizzazione di strutture commerciali e direzionali. Sarebbe, pertanto, incomprensibile l'affermazione sostenuta dalla Corte territoriale, secondo cui "non si ravvisano elementi modificativi dei valori già individuati alle date del 1 gennaio 2004 e 1 gennaio 2005 in quanto la valutazione della potenzialità del cespite deve essere fatta anno per anno". I giudici di appello, inoltre, avrebbero malamente utilizzato come criterio di giudizio del valore l'edificabilità "concreta" dell'area, quando tutta l'evoluzione normativa e giurisprudenziale in materia ha portato all'affermazione del principio esattamente contrario, e cioè che un'area fabbricabile e un terreno agricolo hanno un valore radicalmente diverso, che va determinato secondo i criteri radicamente diversi (art. 5, comma 5, il primo; art. 5, comma 7, il secondo), anche se su entrambi non possa essere concretamente edificato alcunchè in una determinata annualità.

3. Con il terzo motivo si censura la sentenza impugnata, denunciando omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 5. Si argomenta che il Comune ha determinato per gli anni 2004 e 2005 il valore venale dell'area fabbricabile, facendo applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5, secondo la stima allegata a ciascun avviso di accertamento. La Commissione Tributaria Regionale avrebbe totalmente disconosciuto tale stima affermando che il valore dell'area doveva essere quella di un terreno agricolo, laddove i contribuenti, con riferimento all'anno 2004, avevano provveduto alla c.d. rivalutazione del D.Lgs. n. 282 del 2002, ex art. 2, delle aree, attribuendo loro un valore complessivo di Euro 699.195,00, e successivamente nel 2007 avevano venduto tali aree al prezzo di Euro 753.826,00. I giudici di appello avrebbero omesso di valutare la circostanza che nella stima allegata agli avvisi erano chiaramente identificati cinque rogiti di comparazione, e che l'area non era gravata da alcuna vera "restrizione edificatoria" come sostenuto, invece, in sentenza nella parte in cui afferma che: "Tra l'anno 2004 e l'anno 2007 non si poteva edificare alcunchè su quei terreni, in assenza dell'accordo degli altri proprietari limitrofi o della maggior parte di essi". Tale presunta limitazione non è un aspetto peculiare del terreno oggetto di valutazione, ma è comune alla natura stessa della classificazione urbanistica di area edificabile di espansione ed a tutti i piani attuativi previsti dagli strumenti urbanistici generali. L'assenza di approvazione del piano particolareggiato non inciderebbe, infatti, sulla natura giuridica dell'area e non assurgerebbe a vincolo assoluto. Secondo parte ricorrente ulteriori fatti decisivi, di cui la Commissione Tributaria Regionale avrebbe omesso l'esame, sarebbero le molteplici circostanze che dimostrano inequivocabilmente che è contrario al vero che "i valor

riscontrati a seguito della compravendita del 2007 non potevano essere ufficialmente e ragionevolmente noti prima della compravendita".

4. I motivi di ricorso vanno esaminati congiuntamente per connessione logica.

Le censure sono fondate in ragione delle considerazioni che seguono.

a) In tema di ICI, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore del bene, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dalla approvazione dello stesso da parte della Regione o dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, fermo restando che si deve tenere conto, in concreto, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonchè della possibile incidenza di ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio.

Pertanto, la base imponibile di un'area fabbricabile va individuata, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, in relazione al suo valore commerciale complessivo che, dovendo tenere conto dei differenti livelli di edificabilità delle parti che compongono l'area medesima, può essere espresso ricorrendo ad indici medi di edificabilità riferiti all'intera area (Cass. n. 8545 del 2019). Ai fini della determinazione del valore imponibile è indispensabile che la misura del valore venale in comune commercio sia ricavata in base ai parametri vincolanti previsti dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 5, che, per le aree fabbricabili, devono avere 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 della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. Tali criteri normativamente determinati devono considerarsi tassativi, ed il giudice del merito, investito della questione del valore attribuito ad un'area fabbricabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenuto conto dell'anno di imposizione, ai parametri predetti, con una valutazione incensurabile in sede di legittimità, qualora congruamente motivata (Cass. n. 14385 del 2010).

b) Non è controverso che i terreni oggetto di accertamento fossero all'epoca dei fatti per cui si procede (anno 2004) edificabili (v. controricorso p.3), in quanto inseriti nel piano particolareggiato denominato (XXXXXX) e destinato alla realizzazione di strutture commerciali e direzionale (v. ricorso pag. 16) e che l'edificabilità era subordinata al consenso degli altri proprietari limitrofi o della maggior parte di essi (v. anche motivazione sentenza impugnata).

Orbene, da tale circostanza la Commissione Tributaria Regionale erroneamente desume che: "nel 2004 e nel 2005 il valore di quel terreno era sicuramente assimilabile al valore di un terreno agricolo in quanto per niente fabbricabile in quegli anni e, quindi, andava giustamente valutato per lo stato di quel momento, senza altri condizionamenti".

L'assunto non può essere condiviso, tenuto conto che non può essere applicato, ai fini della determinazione della base imponibile, il valore agricolo ad un terreno qualificato edificabile dagli strumenti urbanistici.

Il concetto di edificabilità di un'area ai fini fiscali e, quindi, con riferimento al pagamento dell'imposta comunale sugli immobili, è più ampio e differente dal concetto di edificabilità a fini economici, tanto che la giurisprudenza di questa Corte ha dato significativo rilievo per la determinazione dell'imposta alla "edificabilità" anche "di fatto". L'area edificabile costituisce un genere articolato nelle due specie dell'area edificabile di diritto, così qualificata in un piano urbanistico, e dell'area edificabile di fatto, vale a dire del terreno che, pur non essendo urbanisticamente qualificato, può nondimeno avere una vocazione edificatoria di fatto, in quanto potenzialmente edificatorio, anche al di fuori di una previsione programmatica, in considerazione dell'esistenza di taluni fatti indice, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati (v. Cass. n. 26494 del 2016 sul concetto di edificabilità di fatto). Nella specie, oltre a dover considerare che i terreni oggetto di accertamento sono edificabili di diritto, in quanto inseriti in una previsione urbanistica programmatica, non assume rilievo, per escludere l'obbligo impositivo, la circostanza che ai fini della realizzazione urbanistica del terreno sia necessario il consenso della maggior parte dei proprietari limitrofi.

Ai fini della valutazione della "edificabilità" di un terreno, infatti, si prescinde anche dalla previsione degli strumenti urbanistici per dare rilevanza soltanto all'aspetto puramente fattuale ed economico, sicchè rileva la "mera possibilità edificatoria " del terreno stesso. Questa Corte, con sentenza n. 4952 del 2.3.2018, ha affermato che: "In tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 203 del 2005, art. 11-quaterdecies, comma 16, conv. con modif. dalla L. n. 248 del 2005, e del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, conv. con modif. dalla L. n. 248 del 2006, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b, l'edificabilità di un'area, per l'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione urbanistica ad essa attribuita nel P.R.G. adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della regione e dell'adozione di strumenti urbanistici attuativi, tenendo altresì conto che il detto del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, prevedendo che un terreno sia considerato edificatorio anche ove esistono possibilità effettive di costruzione, delinea, ai fini fiscali, una nozione di area edificabile ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria".

Pertanto, ai fini ICI e, quindi, in relazione alla determinazione della base imponibile, i terreni non potevano, con riferimento agli anni in contestazione, essere considerati agricoli.

c) Ciò premesso va rilevato anche il dedotto vizio motivazionale della sentenza impugnata, atteso che il giudice del merito, sul presupposto della insussistente edificabilità di fatto dei terreni, e, quindi, sulla concreta riconducibilità della base imponibile al valore agricolo degli stessi, ha apodotticamente affermato che: "Ad avviso di questa Commissione Regionale non si ravvisano elementi modificativi dei valori già individuati alle date del 1 gennaio 2004 e 1 gennaio 2005 in quanto la valutazione della potenzialità del cespite deve essere fatta anno per anno".

Nessun riferimento è stato fatto al contenuto delle relazioni tecniche allegate agli avvisi di accertamento impugnati, anche al solo fine di confutarle, le quali fanno riferimento ad un valore del terreno ricondotto a quello utilizzato dai contribuenti per assolvere agli adempimenti fiscali

di cui al D.L. n. 282 del 2002, mediante perizia di stima (dagli stessi redatta nel 2004), che attribuiva all'area un valore di Euro 699.195,00.

Nè si argomenta sotto quale profilo si ritiene di condividere la prospettazione espressa dal giudice di primo grado che aveva concluso per l'annullamento degli atti impugnati, ritenendo giusta l'applicazione della norma richiamata D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5.

Si è sopra precisato che i parametri indicati dall'art. 5 cit., sono vincolanti ed il giudice del merito, investito della questione del valore attribuito ad un'area edificabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenuto conto dell'anno di imposizione, con una valutazione congruamente motivata.

Sicchè la motivazione della pronuncia appare insufficiente laddove non chiarisce il percorso seguito dal giudice per escludere rilievo, ai fini della determinazione della base imponibile, al prezzo di compravendita del terreno di Euro 753.826,00 pagato qualche anno dopo, nel 2007, sebbene tale circostanza avrebbe dovuto essere valutata, costituendo un incontrovertibile parametro oggettivo di riferimento del valore attribuito dagli stessi contribuenti all'area fabbricabile (v. Cass. n. 14118 del 2017).

5. Da siffatti rilievi consegue l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per il riesame e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, per il riesame, alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 6 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 24 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza