Sentenza del 04/10/2023 n. 28036 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Buzzi Unicem propone ricorso, affidato a otto motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva accolto parzialmente l'appello della contribuente e riformato la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma di rigetto del ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento, con irrogazione di sanzioni, avente ad oggetto l'ICI dovuta per l'anno (Omissis), relativamente a terreni utilizzati a fini estrattivi dalla stessa società nel Comune di Guidonia Montecelio.

Il giudice del gravame ha in parte riformato la prima decisione osservando, tra l'altro, che sui terreni oggetto di accertamento "viene esercitata attività estrattiva (Cava)" e che gli stessi in applicazione della "sentenza n. 14410/2017" delle Corte di Cassazione sono da assoggettare ad ICI "come area fabbricabile", trattandosi di "attività industriale e non agricola" sicchè ne va valorizzata la "suscettibilità edificatoria" ed ancora che "si può ritenere che dall'adozione degli strumenti urbanistici che individuano la zona del territorio destinata ad attività estrattiva, l'area deve essere attratta ad imposizione come area fabbricabile, mentre dalla data di attivazione della cava deve essere assoggettata come fabbricato" e coerentemente accatastata.

Concludeva, quindi, il Giudice del gravame che le particelle di terreno per le quali è stato autorizzato l'esercizio di attività di cava "scontano quindi l'imposta secondo i principi predetti e nella misura unitaria prevista dal Comune, non risultando alcuna impugnazione della delibera con la quale sono stati attribuiti i valori ai fini dell'imposizione ICI" mentre le restanti particelle di terreno, fatta eccezione di quelle contraddistinte con i nn. (Omissis), già assoggettate ad imposta in quanto costituenti parte di complesso industriale adibito a cementificio, "sono da considerare agricole secondo le risultanze di Piano Regolatore non autorizzate a cava e pertanto esenti da ICI in considerazione della natura di comune montano di Guidonia Montecelio".

Il Comune di Guidonia Montecelio non ha svolto attività difensiva.

Tre Esse Italia Srl , concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) nel suddetto Comune, resiste con controricorso e propone ricorso incidentale, cui la società Buzzi Unicem resite con controricorso.

Sono state depositate memorie.

Motivi della decisione Con il primo motivo la società ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione della L. n. 296 del 2006 , art. 1 , comma 162, e L. n. 212 del 2000 , art. 7 , lamentando che la Commissione Tributaria Regionale ha erroneamente rigettato

l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento impugnato per carenza di motivazione in quanto gli atti che risultano richiamati nell'avviso "devono considerarsi parte integrante di quest'ultimo, essendo consentito il richiamo per relationem". Deduce, in particolare, l'insufficienza dell'indicazione delle fonti normative primarie e secondarie, nonchè delle deliberazioni comunali, ai fini della comprensione delle ragioni del valore per metro quadro attribuito a ciascuna delle particelle accertate, ricadenti nella Zona E del P.R.G. del Comune di Guidonia Montecelio.

Con il secondo motivo la società denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992 , artt. 1 , 2 , 5 e 7 , D.L. n. 223 del 2006 , art. 36 , comma 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , art. 59 , comma 1, lett. g), nonchè della Delib. n. 23 del 2007 del Consiglio Comunale di Guidonia Montecelio, dell' art. 23 Cost. e del generale divieto di analogia in materia tributaria, lamentando che la Commissione Tributaria Regionale, ai fini della individuazione di un terreno come fabbricabile avrebbe dovuto dare esclusivo rilievo alla qualificazione (Zona E) attribuita dal P.R.G. e non ha considerato che, in realtà, per 37 delle 40 particelle accertate si trattava di terreni, in tutto o in parte, a destinazione urbanistica e catastale di tipo agricolo, astrattamente tassabili sulla base del reddito dominicale e non sulla base del valore venale, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 e art. 5 , comma 7. Deduce, altresì, che comunque per la parte di essi utilizzata a cava, i terreni non potevano essere qualificati come aree fabbricabili comportando la destinazione estrattiva attività di "sottrazione" e non di "addizione", a differenza di quella edificatoria, sfuggendo quindi alla nozione di "fabbricato", e che per taluni di essi erano stati prodotti dalla società Buzzi Unicem contratti di affittanza agraria conclusi con agricoltori locali.

Con il terzo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, atteso che 31 particelle accertate ricadevano nella Zona E a destinazione agricola del P.R.G. di Guidonia Montecelio, come si ricava dai certificati di destinazione urbanistica rilasciati dal Comune e lamenta che la Commissione Tributaria Regionale ha attribuito rilievo dirimente al fatto che per l'area fosse equiparabile ad area fabbricabile per il solo fatto che fosse stata rilasciata l'autorizzazione all'esercizio dell'attività estrattiva, "elemento estraneo alla definizione normativa di "area fabbricabile"".

Con il quarto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, atteso che per i valore (Euro 78,21al mq) delle 31 particelle accertate ricadenti nella Zona E del PRG la Commissione Tributaria Regionale ha fatto riferimento ai criteri stabiliti dalla Delib. consiliare n. 23 del 2007, mantenendo ferma l'equiparazione ai terreni edificabili e ritenendo viceversa irrilevante il riferimento, proposto dalla società contribuente, al diverso valore ricavabile dai contratti di compravendita di terreni sui quali non veniva esercitata l'attività estrattiva, così disattendendo il D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 5 , comma 5, che, ai fini della determinazione della Base imponibile dell'imposta, stabilisce: "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". Richiama, altresì, a sostegno della incongruità dei valori

attribuiti ai terreni la Delib. giunta 10 settembre 2008 , ed il prezzo di vendita corrisposto alla società dalla Provincia di Roma, nell'ambito di una procedura espropriativa, relativamente ad un terreno di complessivi mq 3.965, in (Omissis), annessi al cementificio, e lamenta la mancata valorizzazione nella Delib. consiliare n. 23 del 2007 dei terreni ricedenti in Zona E avuto riguardo alla incidenza della destinazione d'uso consentita, dell'indice di edificabilità e degli oneri necessari per il ripristino del terreno a fine attività.

Con il quinto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame del fatto che le particelle in questione ricadono in Zona E a destinazione agricola secondo il PRG di Guidonia Montecelio, e che ai fini della determinazione del valore venale non rileva affatto la circostanza che la Delib. n. 23 del 2007 non fosse stata impugnata.

Con il sesto motivo denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione dell' art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia della Commissione Tributaria Regionale in merito alla dedotta inapplicabilità delle sanzioni per obiettive condizioni d'incertezza normativa, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 8 , circa la esatta nozione fiscale di area fabbricabile.

Con il settimo motivo denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 14 , D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 13 e del principio di assorbimento degli illeciti, lamentando l'illegittima applicazione della sanzione per omesso versamento dell'imposta congiuntamente a quella per omessa dichiarazione perchè, diversamente opinando, si verrebbe a punire due volte il medesimo fatto.

Con l'ottavo ed ultimo motivo la società ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione dell' art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in ordine alla domanda di applicazione del cumulo giuridico previsto nel caso di continuazione, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , comma 5.

Con il motivo di ricorso condizionato la Concessionaria deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 1 , comma 2, art. 2 , comma 2, lett. b), e art. 5 , comma 5, D.L. n. 223 del 2006 , art. 36 , comma 2, L. n. 1150 del 1942 , artt. 8 - 11 , art. 23 Cost., art. 2697 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c., avendo la CTR ritenuto non soggette a tassazione le aree indicate nell'avviso di accertamento ai nn. (Omissis), sol perchè non autorizzate all'escavazione, quindi, da considerare agricole, ed esenti perchè in zona montana, nonchè ai nn. (Omissis), perchè ritenute già soggette ad imposta trattandosi di fabbricati ovvero di pertinenze. Deduce, altresì, che per tutte le aree erano state autorizzate le attività di escavazione, come documentato in atti, e che la pertinenzialità non era stata provata, nè risultava denunciata all'ente impositore, essendo stata dedotta la sussistenza del preteso vincolo solo in giudizio.

Per ragioni d'ordine logico deve esaminarsi la questione, sollevata nel controricorso dalla società contribuente, concernente l'ammissibilità del ricorso incidentale condizionato di Tre Esse Italia Srl diretto a censurare i capi della decisione di secondo grado sfavorevoli all'ente impositore, rispetto alle cui tesi la Concessionaria aveva assunto una posizione processuale sostanzialmente adesiva, per evitare appunto l'acquiescenza ed il conseguente formarsi del giudicato (interno) sulle relative statuizioni.

L'interesse ad impugnare, com'è noto, è costituito dalla soccombenza e, nella fattispecie in esame, il Comune di Guidonia Montecelio è rimasto soccombente laddove il Giudice del gravame, affermando che l'avviso di accertamento, riguardante "40 particelle con destinazione non del tutto omogenea", è legittimo soltanto per quelle distinte "con i nn. da (Omissis)", in relazione alle quali riconosce la natura edificabile delle aree, in quanto sono "autorizzate per l'esercizio di attività di cava", per cui ci sono i presupposti per il pagamento dell'imposta "nella misura unitaria prevista dal Comune, non risultando alcuna impugnazione della delibera con la quale sono stati attribuiti i valori ai fini dell'imposizione ICI", ha ritenuto: a) che non sussiste l'edificabilità per le particelle distinte "con i nn. (Omissis)", in quanto "sono da considerare a destinazione agricola secondo le risultanze del Piano Regolatore non autorizzate all'esercizio di cava e pertanto esenti da ICI... "; b) che per le "particelle di cui ai nn. di accertamento 26; 30 e 34", la società Buzzi Unicem deve versare l'imposta soltanto per i fabbricati facenti parte del cementificio, non per i terreni circostanti, trattandosi di pertinenze (circostanza, peraltro, negata da controparte) e che, per tale ragione, le predette particelle "non devono ulteriormente essere soggette ad imposizione".

L'impugnazione incidentale, tuttavia, non provenendo dall'ente impositore, qui rimasto intimato, va dichiarata inammissibile e la decisione impugnata, dunque, diventata in parte qua definitiva.

Il Comune di Guidonia Montecelio, infatti, non ha impugnato la sentenza di primo grado a sè sfavorevole, mentre la Concessionaria non ha legittimazione all'impugnazione della decisione della CTR del Lazio sol perchè ha partecipato al giudizio di merito come interveniente adesivo, relativamente alla impugnazione di un avviso di accertamento emesso direttamente dal Comune, al quale, infatti, il ricorso introduttivo era stato inizialmente notificato.

Come questa Corte già ha avuto modo di precisare, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 10 , legittimato passivo è il soggetto che "ha emesso l'atto" notificato al contribuente; la legittimazione passiva del Concessionario sussiste, dunque, nei casi in cui oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti allo stesso direttamente riferibili. Mentre l'intervento adesivo è legittimato ad impugnare limitatamente alle questioni attinenti la qualificazione dell'intervento e la condanna alle spese (anche la CTR ha compensato).

L'avviso datato 2/12/2014 che è oggetto di causa (Appendice ricorso per cassazione) reca la sottoscrizione del "Funzionario Responsabile" del Comune di Guidonia Montecelio e con il ricorso incidentale la Concessionaria non ha fatto valere alcuna autonoma posizione d'interesse.

La circostanza che il Comune di Guidonia Montecelio abbia stipulato con la Concessionaria un contratto di affidamento della gestione dell'attività di riscossione nonchè della preliminare attività accertativa, non attribuisce a Tre Esse Italia Srl la legittimazione ad agire anche al di fuori del rapporto concessorio, nell'ambito del quale essa può agire in giudizio solo per difendere atti dalla stessa emanati.

Pertanto, la Concessionaria non ha alcuna legittimazione processuale rispetto ad atti emanati, sottoscritti e notificati al contribuente dall'ente locale (Cass. n. 20954/2019 : n. 22519/2007; in motiv. Cass. n. 22828/2018 ; n. 22304/2018).

Così delimitato il perimetro del giudizio di legittimità si può procedere all'esame del ricorso principale della società BUZZI UNICEM. Va respinto il primo motivo di ricorso, con cui la contribuente infondatamente lamenta la nullità, per carente motivazione, dell'avviso di accertamento.

Oltre ad essere smentita dallo stesso tenore, quanto mai diffuso e pertinente, delle difese svolte dalla società Buzzi Unicem nel corso del giudizio, la tesi della menomazione dei diritti del contribuente per insufficiente motivazione dell'atto impositivo, correttamente disattesa dalla Commissione Tributaria Regionale, che è entrata nel merito della pretesa, urta con la formulazione testuale dell'avviso in questione, così come riprodotta in ricorso (pagg. 10-11) dalla stessa società contribuente.

Tale avviso conteneva, infatti, la specifica indicazione di tutti gli elementi fondamentali della pretesa impositiva, individuando catastalmente gli immobili accertati, il soggetto passivo dell'imposta, gli estremi delle disposizioni normative di rango primario e secondario e, segnatamente, delle deliberazioni comunali applicate.

In base alla previsione generale di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 7 , l'atto dell'amministrazione finanziaria deve essere motivato alla stregua dei provvedimenti amministrativi, L. n. 241 del 1990 , ex art. 3, indicando "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'amministrazione".

La giurisprudenza di legittimità è ferma nell'affermare che "l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica del valore risulta assolto quando l'Ufficio enunci il petitum, ed indichi le relative ragioni in termini sufficienti a definire la materia del contendere" (tra le altre, Cass. n. 25559 del 03/12/2014 ; Cass. n. 4289/2015).

Il parametro di sufficienza e satisfattività dell'obbligo di motivazione dell'atto deve essere vagliato nell'ottica del concreto esercizio del diritto di difesa del contribuente, atteso che, "in materia tributaria, l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa, in modo da poter valutare sia l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an ed il quantum debeatur; sicchè tali elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato "non solo tempestivamente, tramite l'inserimento ab origine nel provvedimento, ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità idonei a consentire un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa" (tra le altre, Cass. n. 26431/2017 ; n. 7056/2014 ; n. 16836/2014).

E' stato posto opportunamente in luce che la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la "funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio dell'eventuale fase contenziosa successiva, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa", sicchè è necessario e sufficiente che tale motivazione enunci i criteri astratti adottati nella determinazione del maggior valore, ancorchè non vengano esplicitati gli elementi di fatto utilizzati nella loro applicazione, posto che il contribuente "conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale" (Cass. n. 25153/2013 in materia di valutazione aziendale).

Una volta assolto dall'Ufficio l'obbligo di enunciare i presupposti valutativi adottati e le relative risultanze esula, quindi, dal tema della motivazione, per attingere a quello, affatto diverso, della prova della pretesa tributaria, ogni ulteriore questione circa l'idoneità, in concreto, del criterio applicato in sede di rettifica e la correttezza del risultato estimativo raggiunto, profili che attengono propriamente al merito della pretesa tributaria medesima.

Avuto riguardo alla specifica fattispecie esaminata, non appare superfluo richiamare la giurisprudenza di questa Corte, formatasi in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), secondo la quale l'avviso d'accertamento che faccia riferimento alla delibera comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, "deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale avente valore presuntivo e da ritenersi conosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'ufficio." (Cass. n. 16620/2017) e, ancora, che "è legittimo l'avviso di accertamento emanato sulla base di un regolamento comunale che, in forza del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , artt. 52 e 59 , e del D.Lgs. n. 267 del 2000 , art. 48 abbia indicato periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee con riferimento al valore venale in comune commercio, trattandosi di atto che ha il fine di delimitare il potere di accertamento del Comune qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato e, pur non avendo natura imperativa, integra una fonte di presunzioni idonea a costituire, anche con portata retroattiva, un indice di valutazione per l'Amministrazione ed il giudice, con funzione analoga agli studi di settore." (Cass. n. 15312/2018 ; n. 26454/2017 ; n. 22254/2016 ; n. 5068/2015).

L'avviso di accertamento in questione risponde ai coefficienti minimi così enucleati e non sussistono i presupposti per la richiesta cassazione - sotto questo profilo - della sentenza impugnata.

La società ricorrente, con il secondo ed il terzo motivo di ricorso censura, sia pure da prospettive censorie alternative, l'affermazione del Giudice di appello concernente la acclarata natura edificabile di taluni dei terreni oggetto di accertamento, in quanto suscettibili di (autorizzata) attività estrattiva, ai fini del calcolo della base imponibile (ICI), con conseguente esclusione di quella agricola, desunta dal vigente PRG del Comune di Guidonia Montecelio, qualificazione vanamente sostenuta dalla società contribuente a sostegno della tassabilità dei beni sulla base del reddito dominicale e non del valore venale in comune commercio, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992 , artt. 2 e 5 , comma 7.

Giova premettere che per quanto si legge nella sentenza impugnata, il Giudice del gravame ha affermato che l'avviso di accertamento si riferisce "a 40 particelle con destinazione non del tutto omogenea" e che per quelle distinte "con i nn. Da (Omissis)", si può riconosce la natura edificabile delle aree, in quanto sono "autorizzate per l'esercizio di attività di cava", per cui ci sono i presupposti per il pagamento dell'imposta "nella misura unitaria prevista dal Comune, non risultando alcuna impugnazione della delibera con la quale sono stati attribuiti i valori ai fini dell'imposizione ICI".

Diversamente, la contribuente non è soccombente, ma semmai, come già detto, v'è soccombenza dell'ente impositore, lì dove in sentenza si esclude l'edificabilità per le particelle distinte "con i nn. (Omissis)", in quanto "sono da considerare a destinazione agricola secondo le risultanze del Piano Regolatore non autorizzate all'esercizio di cava e pertanto esenti da ICI... ".

Su tale ultima statuizione si c'è formato il giudicato, stante l'inammissibilità del ricorso incidentale della Concessionaria.

Ciò precisato, le censure vanno respinte e la sentenza impugnata corretta nella motivazione, nei termini di seguito precisati, perchè il "giudice di appello individua, erroneamente, nell'esistenza dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività estrattiva, l'elemento discriminante tra area edificabile (imponibile) e terreno agricolo (non imponibile).

La questione, più volte sottoposta all'esame della Corte, attiene, in primo luogo, alla possibilità di qualificare come edificabile, ai fini della individuazione della base imponibile (ICI), un'area destinata alla coltivazione di una cava, ancorchè inserita PRG in zona E del PRG. Appare opportuno premettere che, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 1 , comma 2, "Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa." Costituisce principio ormai acquisito che l'imposta comunale sugli immobili è una imposta locale sul patrimonio immobiliare, a carattere proporzionale (ad aliquota unica), reale (in quanto prescinde dalle ulteriori condizioni economiche del contribuente) e periodica (riferita all'anno solare), il cui presupposto impositivo è costituito, per quanto interessa in questa sede, dal "possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati" (D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 1 , comma 2).

Dunque, ai fini dell'ICI, incide sia il possesso delle aree fabbricabili che quello dei terreni agricoli, anche se la distinzione è rilevante perchè assai differenti sono i criteri utilizzati per determinare la base imponibile.

Il legislatore è intervenuto per fornire un'interpretazione autentica della definizione di area fabbricabile e le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 25506/2006, cui hanno fatto seguito molteplici decisioni - conformi - delle Sezioni Semplici, hanno affermato il principio secondo cui "in tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 , art. 11 quaterdecies , comma 16, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248 , e del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 , art. 36 , comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 , che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , comma 1, lett. b), l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'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. L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo ius aedificandi o di modifiche del piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del

suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione, senza che ciò comporti il diritto al rimborso per gli anni pregressi, a meno che il Comune non ritenga di riconoscerlo, ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , art. 59 , comma 1, lett. f). L'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone peraltro di tener conto, nella determinazione della base imponibile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonchè della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio".

La nozione fiscale di edificabilità, dunque, 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, 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" (Cass. n. 14409 e 14410 del 2017).

In relazione ai terreni per cui è causa (o quantomeno per gran parte di essi), come risulta dalla documentazione - in atti - alla quale le parti fanno riferimento negli scritti difensivi, la società Buzzi UNICEM è stata autorizzata dal Comune di Guidonia Montecelio all'esercizio dell'attività di "escavazione di inerti", in quanto inseriti nel Piano regionale delle attività estrattive (PRAE), che costituisce "l'atto di programmazione settoriale che stabilisce nell'ambito della programmazione socio-economica 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, nonchè per il recupero ambientale delle aree interessate." (L.R. Lazio n. 17 del 2004 , art. 9).

La tesi della società contribuente, in una certa misura seguita dalla sentenza della CTR del Lazio, è nel senso che la presenza dell'autorizzazione e, prima di essa, dell'inserimento dell'area nel cd. piano cave, di per sè non giustifica 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 PRG del Comune di Guidonia Montecelio.

Le prospettazioni difensive non sono condivisibili perchè finiscono per scontrarsi con i rilievi svolti dalla Corte Costituzionale (sent. n. 41/2008) la quale, esaminando la questione di legittimità costituzionale della disposizione di interpretazione autentica introdotta dal D.L. n. 223 del 2006 , art. 36 , comma 2, conv. in L. n. 248 del 2006 , ha rilevato che, "(a)i fini dell'applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , e del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , 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".

Il Giudice delle leggi non ha mancato di osservare che "è del tutto ragionevole che il legislatore: a) attribuisca alla nozione di "area edificabile" significati diversi a seconda del settore normativo

in cui detta nozione deve operare e, pertanto, distingua tra normativa fiscale, per la quale rileva la corretta determinazione del valore imponibile del suolo, e normativa urbanistica, per la quale invece rileva l'effettiva possibilità di edificare, secondo il corretto uso del territorio, indipendentemente dal valore venale del suolo; b) muova dal presupposto fattuale che un'area in relazione alla quale non è ancora ottenibile il permesso di costruire, ma che tuttavia è qualificata come "edificabile" da uno strumento urbanistico generale non approvato o attuato, ha un valore venale tendenzialmente diverso da quello di un terreno agricolo privo di tale qualificazione; c) conseguentemente distingua, ai fini della determinazione dell'imponibile dell'ICI, le aree qualificate edificabili in base a strumenti urbanistici non approvati o non attuati (e, quindi, in concreto non ancora edificabili), per le quali applica il criterio del valore venale, dalle aree agricole prive di detta qualificazione, per le quali applica il diverso criterio della valutazione basata sulle rendite catastali;... infatti, la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici solo in itinere o ancora inattuati, costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell' art. 53 Cost., in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante".

Nell'esaminare i criteri legali di determinazione della base imponibile del tributo (D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 5), anche le Sezioni Unite di questa Corte (sent. n. 25506/2006) hanno rilevato che il solo "inizio della procedura di "trasformazione" urbanistica di un suolo, implica, di per sè, una "trasformazione" economica dello stesso, che non consente più la valutazione, ai fini fiscali, secondo il criterio del reddito dominicale", seppur "l'aspettativa di edificabilità di un suolo, non comporta, ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; comporta soltanto, l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli, oggi meno conveniente per il contribuente, ma non per questo iniquo".

Hanno, inoltre, rimarcato che "Se c'è stato l'avvio della procedura per la formazione del PRG, la situazione in movimento non consente più di beneficiare del criterio statico della valutazione automatica... Diverse, infatti, sono le finalità della legislazione urbanistica rispetto a quelle della legislazione fiscale. La prima tende a garantire il corretto uso del territorio urbano, e, quindi, lo jus edificandi non può essere esercitato se non quando gli strumenti urbanistici siano perfezionati (garantendo la compatibilità degli interessi individuali con quelli collettivi); 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 edificandi, fino al perfezionamento dello stesso. Ne consegue, che le chiavi di lettura dei due comparti normativi possono essere legittimamente differenti. Infatti, non bisogna confondere lo jus edificandi con lo jus valutandi, che poggiano su differenti presupposti. Il primo sul perfezionamento delle relative procedure, il secondo sull'avvio di tali procedure. Non si può costruire se prima non sono definite tutte le norme di riferimento. Invece, si può valutare un suolo considerato "a vocazione edificatoria", anche prima del completamento delle relative procedure. Anche perchè i tempi ancora necessari per il perfezionamento delle procedure, con tutte le incertezze riferite anche a quelli che potranno essere i futuri contenuti prescrittivi, entrano in gioco come elementi di valutazione al ribasso." (v. anche, Cass. Sez. Un., 29 ottobre 2020, n. 23902).

E' ampia, quindi, la portata della nozione fiscale di edificabilità proprio in quanto diretta ad intercettare, nella prospettiva contributiva dell' art. 53 Cost., il rilevo economico dei fenomeni, anche fattuali, che di volta in volta possono assumere il ruolo di presupposto dell'imposizione.

Del resto, la stessa Corte Costituzionale ha più volte sottolineato come in materia impositiva operi la piena ed insindacabile discrezionalità del legislatore, fatto soltanto salvo il limite dell'arbitrarietà e della palese irragionevolezza, perchè "la capacità contributiva, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposta è collegata, può essere ricavata, in linea di principio, da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità, sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza " (Corte Cost. sent. n. 249/17 e numerose altre).

Questa Corte (sent. n. 2459/2023), di recente, ha osservato che il D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 , lett. b), dispone che ""per area fabbricabile si intende l'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 dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità" (v., con riferimento all'IMU, il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 , art. 13 , comma 2, conv. in L. 22 dicembre 2011, n. 214)" e che se è vero che la sopra citata disposizione di interpretazione autentica (D.L. n. 223 del 2006 , art. 36 , comma 2, cit.) ha "inciso sulla lettura della norma in relazione all'adozione dello strumento urbanistico generale", è altrettanto vero che "ne ha (al contempo) lasciato immutato il riferimento ulteriore "alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità" (v., ora, il D.P.R. n. 8 giugno 2001, n. 327, art. 37); e la giurisprudenza della Corte (v., ex plurimis, Cass., 17 febbraio 2021, n. 4228 ; Cass., 15 aprile 2019, n. 10502), nonchè lo stesso Giudice delle leggi (Corte Cost., 2 marzo 2004 n. 73), non dubita del rilievo suppletivo che il criterio della cd. edificabilità di fatto (D.P.R. n. 327 del 2001 , art. 37 , comma 3, cit.) assume in mancanza di strumenti urbanistici idonei a ricondurre l'area espropriata tra quelle edificabili.".

Alla luce di principi sin qui esposti, non può dubitarsi del fatto che sia l'inserimento dei terreni della società Buzzi Unicem nell'ambito territoriale da destinare ad attività estrattiva, secondo il PRAE della Regione Lazio e non il successivo rilascio dell'autorizzazione dal parte del comune territorialmente competente o l'attivazione della cava costituisca, come ritenuto dal Giudice di appello, la circostanza rilevante ai fini della decisione della causa, all'esito di una complessiva ed integrata valutazione della disciplina - plurilivello - di pianificazione del territorio.

Il PRAE è atto indubbiamente settoriale ma la sua approvazione coinvolge appieno gli enti locali, stante "l'esigenza di coordinamento tra potestà pianificatoria regionale in materia di cave e potestà pianificatoria comunale in materia urbanistica e di assetto del territorio" (Consiglio di Stato, Sez. VI, n. 4548, del 16 settembre 2013).

L'intervenuto rilascio, da parte del Comune di Montecelio, ente territoriale competente, delle autorizzazioni necessarie all'esercizio dell'attività estrattiva, ancorchè riferibili a terreni ricadenti in zona E del PRG allora vigente, presuppone il PRAE. Entrambi rappresentano univoci fatti-indice (v. D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 , lett. b), obiettivamente identificabili, idonei ad attribuire agli immobili, ai fini impositivi qui considerati, una qualità diversa da quella agricola, sia pure nell'ambito di procedure amministrative non compiutamente esaurite.

L'intervenuto rilascio, da parte del Comune di Guidonia Montecelio, quale ente territoriale competente, delle autorizzazioni necessarie all'esercizio dell'attività estrattiva, ancorchè riferibili a terreni ricadenti nella zone E del PRG allora vigente, rappresenta un univoco fatto-indice (v. D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 , lett. B) idoneo confermare l'attribuzione agli immobili qui considerati di una qualità diversa da quella agricola.

Di più, la L.R. Lazio n. 17 del 1004, art. 9, comma 4, (recante la "Disciplina organica in materia di cave e torbiere e modifiche alla legge regionale 6 agosto 1999, n. 14 ") stabilisce che "Il PRAE ((...) assume efficacia giuridica di piano di settore ai sensi della L.R. 22 dicembre 1999, n. 38 , art. 12 e l'art. 12, comma 12, prevede, a propria volta, che "i piani regionali di settore che hanno ad oggetto ambiti di attività aventi implicazioni di tipo territoriale integrano il PTRG (ndr. Piano Territoriale Regionale Generale) coerentemente agli obiettivi ed alle linee di organizzazione territoriale da quest'ultimo previsti" ed, infine, l'art. 13, comma 2 medesima L.R. (Rubricato "Efficacia del PTRG e dei piani regionali di settore") dispone che "il PTRG ed i piani regionali di settore approvati ai sensi della presente legge prevalgono sugli analoghi strumenti di pianificazione previgenti anche se approvati con legge".

La normativa della Regione Lazio, pur non contenendo una disposizione espressa come quella della L.R. Lombardia n. 14 del 1998 (che all'art. 10, comma 2, dispone: "le previsioni del piano prevalgono sulle eventuali previsioni difformi contenute negli strumenti urbanistici approvati dai consigli comunali e sono immediatamente efficaci e vincolanti nei confronti di chiunque"), descrive un sistema normativo del tutto analogo, il cui nucleo essenziale, rilevante ai fini della valorizzazione delle aree, è rappresentato dall'attribuita prevalenza del cd. piano cave sugli altri strumenti di pianificazione del territorio e dalla consequenziale necessità, per i comuni, di procedere all'adeguamento degli strumenti urbanistici, adottando le prescrizioni di competenza.

Ne discende l'immediata incidenza, ai fini - che qui interessano - della valorizzazione dell'area in ragione delle nuove possibilità d'utilizzo e di destinazione, per ciò solo non più agricola, sia nel caso di "operatività diretta", quando cioè la legge attribuisce alle previsioni di cui si discorre un'efficacia comportante l'eliminazione delle contrastanti previsioni del piano urbanistico, sia in caso di "efficacia indiretta", allorchè da tali previsioni scaturisca un obbligo di coordinamento per le autorità competenti di adeguare i rispettivi piani urbanistici, a prescindere dall'intervenuto adeguamento, da parte del Comune, del PRG al piano di settore.

Merita, a tale proposito, di essere richiamata la giurisprudenza della Corte che, in tema di imposta di registro ma fattispecie del tutto analoghe, sulla scorta dall'intervenuto inserimento dell'area nel cd. piano cave (in base alla sopra citata L.R. Lombardia n. 14 del 1998) ha affermato che "la circostanza che per l'area sia prevista dallo strumento urbanistico la possibilità di utilizzazione come cava esclude la natura agricola del terreno non assumendo rilevanza alcuna 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" (Cass. n. 23045/206 e, nello stesso senso, Cass. n. 20817/2017).

Va, pertanto, dato seguito all'orientamento di questa Corte sull'ampia portata della nozione fiscale di edificabilità anche nel caso in cui lo strumento di pianificazione territoriale sia costituito dal PRAE, al quale per dettato normativo è attribuita efficacia giuridica prevalente rispetto agli altri programmi urbanistici, potendosi escludere che siano inficiati i principi di uguaglianza ex art. 3 Cost. (trovando, questo ultimo, concreta attuazione proprio nel principio generale di capacità contributiva in capo a tutti indistintamente i proprietari di aree edificabili nel senso indicato), di riserva di legge ex art. 23 Cost. e di riparto di normazione tra Stato ed enti locali (pacifico essendo che le amministrazioni comunali, nella determinazione della base imponibile, non introducono un parametro nuovo ed autonomamente individuato, limitandosi invece a fare applicazione, nel caso concreto, del criterio dettato dalla legge statale di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 5 , comma 5, in esame).

Dunque, anche nel caso in cui lo strumento di pianificazione territoriale sia costituito dal PRAE, ove l'area sia destinata ad attività estrattiva e suscettibile, in conformità allo stesso, di edificazione, ancorchè limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, la base imponibile deve essere determinata avendo riguardo al valore venale, poichè le eventuali questioni afferenti l'esercizio in concreto dello jus edificandi restano ininfluenti.

D'altronde, la stessa Corte costituzionale (v. ord. 285/2000) ha ricondotto l'"utilizzazione a cava ad una attività di carattere esclusivamente industriale", in termini, quindi, del tutto incompatibili con la vocazione agricola delle aree rivendicata, infondatamente, dalla società contribuente.

Nè va trascurato che i terreni oggetto di accertamento, ricadenti in zona E, non potrebbero essere considerati agricoli, avendo questa Corte chiarito che "(s)ono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nell'art. 9, comma 1 sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali" ed ancora che (d)alla lettura del testo normativo si evince con chiarezza che l'esclusione della fabbricabilità è subordinata sia alla presenza di un requisito oggettivo, dato dall'utilizzazione effettiva per le attività agricole ivi descritte, sia di un requisito soggettivo che coincide con quello di cui al successivo art. 9, comma 1, espressamente richiamato, richiedendosi quindi che il terreno sia posseduto e condotto da un coltivatore diretto o da un imprenditore agricolo che esplichino tali attività a titolo principale" ed infine che "In materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), perchè un fondo possa beneficiare, ai fini della determinazione della base imponibile, dei criteri di calcolo previsti per i terreni edificabili destinati a fini agricoli, è necessaria - ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 , lett. b, secondo periodo - oltre alla sua effettiva destinazione agricola, anche la conduzione diretta di esso da parte del contribuente, (vedi Sez. 6-5 n. 12422 del 2017)" (così Cass., Sez. V, 24 luglio 2019, n. 19988 e, nello stesso senso, Cass., Sez. V, 20 febbraio 2020, n. 4394 ; Cass., Sez. V, 30 giugno (Omissis), n. 15566 e Cass., Sez. V, 28 ottobre 2010, n. 10144).

Va, conseguentemente, negata l'applicazione di qualsiasi regime agevolato o di riduzione della base imponibile, ai fini Ici, legato alla qualificazione delle aree come terreni agricoli, tanto più se si tratta di aree concesse in affitto a terzi.

Gli stessi principi, è appena il caso di aggiungere, valgono anche per le particelle ricadenti in parte in zona agricola e in parte in zona industriale-estrattiva come già, condivisibilmente, ha

avuto occasione di affermare questa Corte in analoga controversia (Cass. n. 32150/2021).

Il possessore dei beni, infatti, deve assolvere l'ICI in base al valore venale dell'area al 1 gennaio dell'anno di imposizione, essendo tassati alla stregua di aree edificabili e non come terreni agricoli, e la base imponibile è da stabilirsi, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 5 , comma 5, "... 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".

Fondato, invece, è il quarto motivo di ricorso, con il quale la società contribuente censura la decisione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio per aver ritenuto congruo "il valore (Euro 78,21) attribuito per metro quadro al terreno" dall'ente impositore sulla scorta dei parametri "stabiliti dalla Delib. Consiglio Comunale 16 maggio 2005, n. 23", nel contempo, apparendo al giudicante "irrilevante il riferimento effettuato da parte dell'appellante a contratti di compravendita relativi a terreni sui quali non viene esercitata attività estrattiva".

Questa Corte (Cass. n. 17248/2019 ha avuto modo di chiarire, in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), che "la Delib. prevista dal D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 59 con la quale il Comune determina periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee con riferimento al valore venale in comune commercio, è fonte di presunzioni hominis e, conseguentemente, non impedisce la rideterminazione dell'imposta dovuta ove l'amministrazione venga in possesso di informazioni specifiche idonee a contraddire quelle desunte dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche".

Analoga possibilità di prova contraria è data al contribuente che intenda contestare il valore in tal modo accertato dall'ente impositore, trattandosi di atto, la predetta delibera comunale, che ha solo il fine di delimitare il potere di accertamento del Comune e, non avendo natura imperativa, integra solo una fonte di presunzioni idonea a costituire, anche con portata retroattiva, un indice di valutazione per l'Amministrazione ed il giudice, con funzione analoga agli studi di settore.

Il dato probatorio presuntivo, quindi, diventa superabile ove vengano acquisiti al giudizio atti pubblici o privati dai quali risultino elementi, sufficientemente specifici, in grado di contraddire quelli, di segno diverso, ricavati in via presuntiva dai valori delle aree circostanti, aventi analoghe caratteristiche, rilevati dall'dall'ente territoriale e considerati per determinare, parametricamente, l'imposta dovuta.

Appare censurabile sentenza impugnata perchè, sbrigativamente, ha disatteso le risultanze contrarie ai valori ricavabili dalla delibera comunale, ritenendole non applicabili e comunque inattendibili, sulla scorta di un giudizio, per quanto detto, viziato dalla ritenuta necessità di una preventiva, tempestiva impugnazione delle delibere comunali che fissano i valori di riferimento per zone omogenee, considerato che nell'ambito di un procedimento quale quello tributario avente tipica natura di impugnazione-merito, spetta al giudicante di stabilire il valore effettivamente attribuibile alle aree edificabili in questione.

Al riguardo, non resta che richiamare l'indirizzo giurisprudenziale espresso dalla Corte (tra le altre, Cass. n. 17006/2021 ; nn. 15600 , 15598 , 15537 , 15553 del 2023; n. 15379/2023), in analoghe controversie coinvolgenti il Comune di Guidonia Montecelio e la concessionaria Tre Esse Italia, secondo cui sovvengono i criteri di cui al più volte menzionato D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 5 , comma 5, ("Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio all'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").

La CTR del Lazio, infatti, non ha confrontato il valore (presuntivo) emergente dalla stima di cui alla Delib. comunale n. 23 del 2007, posta a base dell'atto impugnato, con i plurimi elementi di prova forniti dall'allora appellante società (Delib. Consiglio Comunale n. 33 del 2015 , in ordine all'andamento decrescente del mercato immobiliare, Delib. Giunta Comunale n. 174 del 2008, ancorchè inefficace in quanto non approvata, con allegata tabella relativa ai valori delle aree fabbricabili in sottozona D3, contratto di compravendita immobiliare di cui al rogito notarile del (Omissis)).

In definitiva, non ha verificato se il valore accertato dall'ente impositore, avuto riguardo alle particelle distinte "con i nn. da (Omissis)", in relazione alle quali ha riconosciuto la natura edificabile delle aree, fosse effettivamente coerente con i criteri di cui al predetto art. 5, anche in ragione delle caratteristiche e della destinazione dei terreni, come documentate in atti, tendo in debito conto i limiti di edificabilità gravanti specificamente su immobili ad attività estrattiva, come da norme tecniche di attuazione del PRG (v. controricorso pagg. 32 e ss.gg.).

Infondato, per come formulato, è il quinto motivo di ricorso, trovando risposta la questione con esso veicolata dalla società nelle argomentazioni innanzi svolte ed alle quali è sufficiente fare rinvio.

Non è fondato pure il sesto motivo di ricorso perchè, all'evidenza, non sussiste l'incertezza normativa dedotta dalla società contribuente (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ex art. 8 , D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 6, comma 2, e art. 10, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente) ed implicitamente negata dal Giudice di secondo grado che, infatti, ha ritenuto corretta l'applicazione delle sanzioni irrogate, con l'avviso impugnato, dal Comune di Guidonia Montecelio.

La Corte ha più volte affermato che per incertezza normativa oggettiva tributaria deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie.

Si è pure aggiunto che l'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di "fatti-indice" che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore.

Ne consegue che l'incertezza, causa di esenzione per il contribuente da responsabilità, è ravvisabile, soltanto allorchè risultino difficoltà di individuazione delle disposizioni normative dovute al difetto di esplicite previsioni di legge, ovvero oscurità o ambiguità del testo normativo (tra le altre, Cass. n. 4685/2012).

Per quanto d'interesse, è stato ribadito, anche di recente, da questa Corte (Cass. n. 33669/2022) che "già sulla scorta della pronuncia delle Sezioni Unite n. 25506 del 2006 ("In tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 , art. 11 quaterdecies , comma 16, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248 , e del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 , art. 36 , comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 , che hanno fornito l'interpretazione autentica del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , comma 1, lett. b), l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'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"), era indubitabile che un'area classificata come D3 nel piano regolatore generale adottato dal Comune, ancorchè concretamente destinata unicamente a cava e ad attività estrattiva, era perciò solo non qualificabile come agricola, in quanto avente potenzialità edificatoria, sia pure limitata alla sola realizzazione di fabbricati strumentali, con la conseguenza che il relativo assoggettamento ad imposta era indubitabile e che non poteva esservi alcun affidamento incolpevole sulla assenza di qualsiasi obbligo impositivo, il fatto a cui la ricorrente specificamente si richiama - l'avvenuta adozione da parte del comune di delibere, nel 2008 e nel 2015, attributive alle aree in questione di un valore diverso e inferiore rispetto a quello indicato dal consiglio comunale con Delib. n. 23 del 2007 e utilizzato per la definizione della base imponibile- non determinava evidentemente alcun incertezza sulla normativa di riferimento".

Osserva il Collegio, in generale, che per le questioni concernenti la nozione fiscale di potenzialità edificatoria, anche se prevista da strumenti urbanistici non ancora attuati, quale elemento idoneo ad influenzare il valore di mercato del terreno, ha avuto rilievo dirimente la sentenza della Corte Costituzionale n. 41 del 27 febbraio 2008 , che ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale del D.L. n. 203 del 2005 , art. 11-quaterdecies , comma 16, (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2005 , art. 1 nonchè del D.L. n. 223 del 2006 , art. 36 , comma 2 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonchè interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2006 .

Ciò detto, nella controversia per cui è causa non appare prospettabile alcun dubbio interpretativo scriminante circa il regime tributario applicabile alla fattispecie, alla luce l'ultimo disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 , lett. b, su cui neppure è dato registrare contrasti giurisprudenziali, ben potendo e trovare applicazione il criterio del valore venale, ai fini della valorizzazione dei terreni ricadenti nella Zona E del PRG del Comune di Guidonia Montecelio, destinati ad attività estrattiva, condizione dell'immobile costituente specifica posizione di vantaggio economicamente e fiscalmente rilevante.

Fondati, infine, sono il settimo e l'ottavo motivo di ricorso, con i quali la società contribuente si duole dell'applicazione della sanzione per omessa presentazione della dichiarazione ICI e per omesso versamento dell'imposta, avendo il Giudice di appello ritenuto trattarsi di "distinte ed autonome violazioni", la prima prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1997 , art. 14, comma 1, la seconda, dal D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 13 per le quali la legge prevede "due diverse sanzioni" e ribadisce l'applicabilità dell'istituto del cumulo giuridico di cui al D.Lgs. n. 492 del 1997, art. 12, comma 5.

Orbene, la Corte (Cass. n. 14399/2017) si è già espressa sulla questione dedotta nella censura osservando che la violazione dell'obbligo di presentare la dichiarazione non ha natura istantanea e non si esaurisce con il mancato rispetto del primo adempimento previsto dalla legge, per cui in presenza di una dichiarazione omessa, incompleta o infedele, l'obbligo di presentarla o di rettificarla si rinnova di anno in anno, con l'indubbia conseguenza che la condotta va sanzionata anche per gli anni successivi al primo.

Come è stato osservato (Cass. n. 12433/2023 , in tema di Tarsu) "il D.Lgs. n. 492 del 1997, art. 12, comma 5, (...) stabilisce, però, che "Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo". Poichè il cumulo giuridico è una regola che vale anche per le violazioni commesse in materia di tributi locali e il D.Lgs. n. 492c del 1997, art. 12 lo ha reso obbligatorio e non più facoltativo, come invece disponeva la L. n. 4 del 1929 , art. 8 il giudice del gravame avrebbe dovuto accertare, nel caso di specie, la sussistenza dei presupposti per la sua applicazione in presenza della contestata pluralità di violazioni addebitabili nel tempo alla contribuente (in materia di Ici, Cass. n. 11473/2022 ; n. 15418/2021 ; 27004/2019 ; 18423/2018 ; n. 26077/2015 ; n. 326572012)".

L'impugnata sentenza, in conclusione, va cassata con rinvio della causa, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia, nei limiti consentiti dal giudicato interno, attenendosi ai principi di diritto sopra esposti.

P.Q.M. La Corte, accoglie il quarto, il settimo e l'ottavo motivo di ricorso, rigetta il primo, il secondo, il terzo, il quinto ed il sesto motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza