

# Sentenza del 22/12/2023 n. 35911 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Con avviso di accertamento n. 62023 Tre Esse Italia Spa quale concessionaria del Comune di Guidonia Montecelio dell'attività di riscossione dell'imposta municipale propria - accertava e liquidava nella somma complessiva di 1.619.314,87 Euro (di cui 665.887,70 Euro per sorta capitale) l'IMU asseritamente dovuta da Buzzi Unicem Spa per l'anno 2012, in ragione dell'omessa presentazione della dichiarazione e del mancato versamento dell'imposta relativamente a quarantaquattro particelle catastali di terreno, considerate ricomprese nella zona D (industriale) del Piano Regolatore Generale (nella sottozona D3), come aree fabbricabili.

2. Con l'impugnata sentenza la Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dalla contribuente contro la pronuncia n. 11202/39/2018 della Commissione tributaria provinciale di Roma, assumendo che:

- "(...) le aree oggetto di accertamento, anche quelle rientranti in zona agricola (zona E del PRG), sono tutte adibite ad attività estrattiva, come documentato dalle autorizzazioni e dalla documentazione fotografica versate in atti, e sono inserite nel piano regionale delle attività estrattive del Lazio (...)" (v. pagina n. 3 della sentenza in oggetto);

- "L'attività di estrazione (...) è attività tipicamente industriale che esclude la vocazione agricola" (v. pagina n. 4 della sentenza in commento) dell'area;

- "L'inserimento nel piano regionale delle attività estrattive è di per sè sufficiente a legittimare la tassazione delle aree, a prescindere dalla destinazione assegnata dal PRG del comune, destinazione che automaticamente va a mutare nel momento in cui viene rilasciata la relativa autorizzazione" (v. pagina n. 4 della pronuncia impugnata);

- "Vanno quindi ritenute tassabili tutte le aree destinate ad escavazione in ragione dell'attività di natura chiaramente industriale esercitata sulle stesse, senza che nessuna rilevanza assuma la classificazione attribuita dal PRG" (v. pagina n. 4 della sentenza impugnata);

- "(...) ove l'area sia adibita ad attività estrattiva secondo il regolamento urbanistico (...) è suscettibile, in conformità dello stesso, di edificazione, ancorchè limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali. 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 (cfr. Cass. civ. Sez. V, Ord. 09.06.2017, n. 14410 " (v. pagine nn. 4 e 5 della sentenza impugnata);

- "Su tutte le aree oggetto di accertamento, anche quelle formalmente ricadenti in zona agricola (zona E del PRG) è quindi dovuta l'IMU in quanto aree assimilabili alle aree fabbricabili" (v. pagina n. 6 della pronuncia);
- "Quanto (...) alla non debenza dell'IMU su alcune particelle ricadenti in zona industriale, zona D del PRG, in quanto costituenti pertinenze del complesso industriale adibito a cementificio, si osserva che manca la prova dell'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi lo ius aedificandi. Le stesse considerazioni valgono per le aree adiacenti al centro sportivo poi ceduto a titolo gratuito al Comune" (v. pagina n. 7 della sentenza in oggetto);
- "Quanto alla contestazione in ordine al valore metro quadro applicato alle particelle a destinazione agricola (zona E del PRG) è sufficiente rilevare che una volta assimilate le stesse a quelle fabbricabili a destinazione industriale (zona D del PRG) ne discende, di conseguenza, lo stesso criterio di valutazione" (v. pagina n. 8 della pronuncia in esame);
- "Quanto alla contestazione in ordine all'errata applicazione delle sanzioni e, in particolare, alla mancata applicazione del cumulo giuridico, si osserva che in caso di violazione dell'obbligo di denuncia (o di sua variazione) l'illecito non ha natura istantanea e quindi, in caso sia stata omessa per ciascun anno di imposta, sussistono plurime autonome violazioni" (v. pagina n. 8 della sentenza in rassegna).

3. Buzzi Unicem Spa (da ora solo Buzzi) impugnava detta pronuncia con ricorso notificato alla Tre Esse Italia Srl tramite servizio postale il 28 maggio/3 giugno 2020, formulando nove motivi di impugnazione, successivamente depositando, in data 26 luglio 2023, memoria ex art. 378 c.p.c..

4. Tre Esse Italia Srl notificava in data 13 luglio 2020 mediante posta elettronica certificata, controricorso, concludendo per il rigetto dell'impugnazione, successivamente depositando, in data 31 agosto 2023, memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, articolato ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente ha contestato la "violazione dell' art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia in ordine alla domanda di annullamento dell'impugnato avviso di accertamento per carenza di motivazione (...)".

"1-bis) In subordine rispetto al precedente motivo n. 1, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della suddetta domanda, si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 61 e art. 36 , comma 2, n. 4, per la mancata esposizione nella sentenza "dei motivi in fatto e in diritto" che giustificerebbero tale rigetto ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (...)).

"1-ter) In subordine rispetto ai precedenti motivi n. 1 e 1-bis, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della domanda di cui al n. 1, e, inoltre, si ritenesse la sentenza non priva dei "motivi in fatto e in diritto", si denuncia la violazione della L. n. 296 del 2006 , art. 1 , comma 162, della L. n. 212 del 2000 , art. 7 e della L. n. 241 del 1990 , art. 3 ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (...)); (v. pagina n. 2 del ricorso).

2. Con la seconda censura l'istante ha lamentato, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la "violazione dell' art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in ordine alla domanda di annullamento

dell'impugnato avviso di accertamento per carenza di potere in capo alla Tre Esse Italia Srl (...)"

"2-bis) In subordine rispetto al precedente motivo n. 2, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della suddetta domanda, si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 61 e art. 36 , comma 2, n. 4, per la mancata esposizione nella sentenza "dei motivi in fatto e in diritto" che giustificerebbero tale rigetto ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (...)).

"2-ter) In subordine rispetto ai precedenti motivi n. 2 e 2-bis, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della domanda di cui al n. 2, e, inoltre, si ritenesse la sentenza non priva dei "motivi in fatto e in diritto", si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 446, art. 52, comma 5, con connessa violazione della L. n. 296 del 2006 , della L. n. 212 del 2000 , ' art. 7 e della L. n. 241 del 1990 , art. 3 e del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 , art. 42, comma 2, lett. e), ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (...)); (v. pagine nn. 2 e 3 del ricorso).

3. Con la terza doglianza la contribuente ha dedotto, con riferimento all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la "violazione e falsa applicazione del D.L. n. 201 del 2011 , art. 13 , del D.Lgs. n. 23 del 2011 , art. 9 del D.Lgs. n. 504 del 1992 , artt. 2 , 5 e 7 , del D.L. n. 223 del 2006 , art. 36 , comma 2, della L. n. 1150 del 1942 , artt. 8 e 11 e del D.P.R. n. 8 del 1972 , art. 1 , comma 1, lett. d), del D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 59 , comma 1, lett. g), del Piano Regolatore Generale del Comune di Guidonia Montecelio, della Delib. n. 23/2007 del Consiglio Comunale di Guidonia Montecelio, dell' art. 23 Cost. e del generale divieto di analogia in materia tributaria (...)" (v. pagina n. 3 del ricorso).

4. Con la quarta ragione di impugnazione la società Buzzi ha dedotto, con riguardo al paradigma censorio di cui all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la "violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 5 , comma 5, e falsa applicazione della Delibera n. 23/2007 del Consiglio comunale di Guidonia Montecelio", assumendo che "nell'ipotesi in cui si ritenga che la valorizzazione (imponibile IMU) dei terreni a destinazione urbanistica agricola parzialmente destinati a cava debba avvenire secondo le regole delle "aree fabbricabili" anzichè quella dei "terreni agricoli", si rileva comunque la violazione dei criteri legali di determinazione del valore delle "aree fabbricabili" (v. pagina n. 3 del ricorso).

5. Con il quinto motivo di ricorso, la contribuente ha denunciato, con riguardo all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 , dell' art. 817 c.c., dell' art. 2697 c.c., nonchè del generale principio che vieta la doppia imposizione (...)" (v. pagina n. 3 del ricorso).

6. Con il sesto motivo di ricorso l'istante s'è doluta, in relazione al paradigma censorio dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, della "violazione dell' art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in ordine alla domanda di annullamento parziale circa il valore di Euro 78,21 al metro quadrato arbitrariamente attribuito mediante l'avviso di accertamento (...)"

"6-bis) In subordine rispetto al precedente motivo n. 6, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della suddetta domanda, si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 61 e art. 36 , comma 2, n. 4, per la mancata esposizione nella sentenza "dei motivi in fatto e in diritto" che giustificerebbero tale rigetto ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (...)).

"6-ter) In subordine rispetto ai precedenti motivi n. 6 e 6-bis, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della domanda di cui al n. 6, e, inoltre, si ritenesse la sentenza non priva dei "motivi in fatto e in diritto", si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 5 , comma 5, del D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 59 , comma 1, lett. g) e della Delibera n. 23/2007 del Consiglio Comunale di Guidonia Montecelio ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (...)" (v. pagina n. 4 del ricorso).

7. Con la settima censura la ricorrente ha contestato, con riferimento all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la "violazione dell' art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia in ordine alla domanda di dichiarare comunque non applicabili le sanzioni per obiettive condizioni di incertezza (...)".

"7-bis) In subordine rispetto al precedente motivo n. 7, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della suddetta domanda, si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 61 e art. 36 , comma 2, n. 4, per la mancata esposizione nella sentenza "dei motivi in fatto e in diritto" che giustificerebbero tale rigetto ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (...)).

"7-ter) In subordine rispetto ai precedenti motivi n. 7 e 7-bis, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della domanda di cui al n. 7, e, inoltre, si ritenesse la sentenza non priva dei "motivi in fatto e in diritto", si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 8 , del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 6 e del L. n. 212 del 2000 , art. 10 ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (...)" (v. pagina n. 4 del ricorso).

8. Con l'ottava doglianza la contribuente ha rimproverato al Giudice regionale, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la "violazione dell' art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in ordine alla domanda di annullamento della sanzione per omesso versamento per violazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , commi 695 e 696, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 13 e del principio dell'assorbimento degli illeciti, in quanto la sanzione per omesso versamento non è applicabile congiuntamente a quella per omessa dichiarazione, in ragione dell'assorbimento del secondo illecito nel primo (...)".

"8-bis) In subordine rispetto al precedente motivo n. 8, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della suddetta domanda, si denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , artt. 61 e 36 , comma 2, n. 4, per la mancata esposizione nella sentenza "dei motivi in fatto e in diritto" che giustificerebbero tale rigetto ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (...)).

"8-ter) In subordine rispetto ai precedenti motivi n. 8 e 8-bis, ove si ravvisasse nella sentenza impugnata un rigetto implicito della domanda di cui al n. 8, e, inoltre, si ritenesse la sentenza non priva dei "motivi in fatto e in diritto", si denuncia la violazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , commi 695 e 696, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 13 e del principio dell'assorbimento degli illeciti ( art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (...)" (v. pagine nn. 4 e 5 del ricorso).

9. Con il nono ed ultimo motivo di ricorso la società Buzzi ha eccepito, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la "violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , comma 5, per la mancata applicata del cumulo giuridico previsto in caso di continuazione (...)" (v. pagina n. 5 del ricorso):

10. Il ricorso va parzialmente accolto in relazione al quarto, sesto, ottavo e nono motivo del ricorso, come osservato dal Procuratore Generale. Di seguito le ragioni.

11. Va disattesa la prima complessiva ragione di doglianza, con la quale ricorrente ha lamentato l'omessa pronuncia da parte della Commissione regionale circa il dedotto difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato, nonché, in subordine (per l'ipotesi in cui si configurasse sul punto un implicito rigetto della domanda), la mancata esposizione delle ragioni di fatto e di diritto di tale decisione, ribadendo, infine, in ulteriore subordine, la sussistenza del menzionato vizio dell'atto, in ragione del rilievo secondo il quale il suo lapidario contenuto non avrebbe consentito alla ricorrente di comprendere le ragioni per le quali alle aree ricadenti in zona E del Piano Regolatore Generale sia stata attribuita la qualifica di terreno fabbricabile e non quella agricola, con assegnazione di un unitario valore di Euro/mq 78,21, tenuto altresì conto che la delibera del consiglio comunale n. 23 del 16 maggio 2007, avente ad oggetto la stima delle aree ai fini ICI, posta a base richiamata ed allegata in estratto all'avviso, non contemplava i terreni ricadenti in zona E. 11.1. Indubbiamente, nella totale assenza di pronuncia (anche implicita) sulla predetta domanda, proposta sia in primo, che in secondo grado (come motivo di impugnazione) come sintetizzata, ai fini del rispetto del principio di autosufficienza, nel ricorso in esame (v. pagina n. 12 e ss.), ricorre il primo dei suddetti vizi e con esso la violazione dell' art. 112 c.p.c..

11.2. Nondimeno, come ipotizzato anche dalla difesa della ricorrente, a detta omissione può porsi rimedio in tale sede, giacchè "Il mancato esame di un motivo, da parte del giudice di appello, giustifica l'annullamento, da parte della Suprema Corte, della sentenza impugnata a condizione che le questioni di fatto o di diritto, proposte con il motivo non esaminato, siano decisive e, per contro, quando il motivo non esaminato propone infondate questioni di diritto, lo iato esistente tra pronuncia di rigetto e mancato esame del motivo per cui l'annullamento è stato domandato deve essere colmato dalla Corte di Cassazione attraverso l'impiego del potere di correzione della motivazione ( art. 384 c.p.c., comma 2), integrando la decisione di rigetto pronunciata mediante l'enunciazione delle ragioni che la giustificano in diritto, senza necessità di rimettere al giudice di rinvio il compito di dichiarare infondato in diritto il motivo non esaminato, solo così garantendosi ex art. 111 Cost., comma 2, la ragionevole durata del processo ( Cass. Sez. Un., n. 2731/2017 )" (così, tra le tante, Cass., Sez. T, 24 novembre 2022, n. 34689 ).

11.3. L'istante ha riepilogato nel ricorso il contenuto dell'avviso e delle schede delle particelle oggetto di tassazione, che recano - per quanto interessa in relazione al motivo di censura (concernente l'attribuzione della qualifica di area fabbricabile a terreni agricoli, il valore Euro/mq dei beni e l'insufficienza del mero riferimento alla Delib. comunale n. 23 del 16 maggio 2007) - l'indicazione della "ubicazione U.I." ("industriale"), la zona ("D3") e la categoria catastale ("ARF"), codice quest'ultimo che la legenda di cui alle schede di censimento (allegate all'avviso ed opportunamente riportate nel ricorso all'Appendice I) precisava aver riguardo all'"Area fabbricabile - Altre tipologie di Immobile".

Risulta allora chiaro, sulla scorta di tali obiettive indicazioni emergenti dalla semplice lettura dell'avviso (e delle schede allegate), che la concessionaria ha tassato i terreni in questione, considerandoli ubicati in area industriale e come aree fabbricabili.

La correttezza di tale qualificazione attiene al merito della pretesa, non anche al dedotto vizio di motivazione, per cui, sulla base del predetto, pacifico, contenuto dell'avviso, va dato certamente seguito al principio di diritto più volte ribadito da questa Corte, secondo cui "(...) l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta; in particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva. ( Cass., 24 agosto 2021, n. 23386 ; Cass., 30 gennaio 2019, n. 2555 ; Cass., 8 novembre 2017, n. 26431 ; Cass., 10 novembre 2010, n. 22841 ; Cass., 15 novembre 2004, n. 21571 )" (Così Cass., Sez. T., 27 luglio 2023, n. 22702, che richiama Cass., 24 agosto 2021, n. 23386 ; Cass., 30 gennaio 2019, n. 2555 ; Cass., 8 novembre 2017, n. 26431 ; Cass., 10 novembre 2010, n. 22841 ; Cass., 15 novembre 2004, n. 21571 ed ancora, tra le tante, Cass., Sez. V., 29 ottobre 2021, n. 30887 ; nello stesso senso, tra le tante, Cass., Sez. T., 2 maggio 2023, nn. 11449 e 11443 e Cass., Sez. V., 29 ottobre 2021, n. 30887 ).

Alla luce di tali principi, va allora riconosciuto che l'ampia articolazione delle ragioni di impugnazione sviluppata dalla contribuente, puntualmente incentrata sui motivi di dissenso rispetto alla pretesa impositiva, consente di ritenere assolto il parametro di sufficienza e satisfattività dell'obbligo di motivazione dell'atto.

11.4. Quanto al mero riferimento alla delibera del consiglio comunale n. 23 del 16 maggio 2007, va ribadito quanto affermato da questa Corte, in analogo contenzioso tra la Buzzi ed il Comune di Guidonia Montecelio, secondo cui "(...) 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. n. 446 del 1997 , artt. 52 e 59 e il 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 )" (così Cass., Sez. T., 17 ottobre 2023, n. 28758).

12. Va respinto anche il secondo motivo di ricorso, con cui la contribuente ha - come sopra - contestato l'omessa pronuncia da parte della Commissione regionale sull'eccepita carenza in

capo alla Tre Esse Italia del potere di adottare il provvedimento impugnato, nonchè, in subordine (per l'ipotesi in cui si configurasse sul punto un implicito rigetto della domanda), la mancata esposizione delle ragioni di fatto e di diritto di tale decisione, ribadendo, infine, in ulteriore subordine, la sussistenza del menzionato vizio dell'atto, in ragione del rilievo secondo cui "la società Tre Esse Italia Srl viene qualificata, all'interno dell'avviso di accertamento impugnato, come "Concessionaria di riscossione Imu per il Comune di Guidonia Montecelio", senza tuttavia indicare nello stesso avviso gli estremi della delibera del consiglio comunale di affidamento a terzi dell'accertamento e riscossione dell'IMU, nè tantomeno una tale delibera è stata allegata all'avviso di accertamento o è stata prodotta nel corso di un giudizio" (v. pagine nn. 16 e 17 del ricorso).

La ricorrente ha riconosciuto che "nelle premesse dell'avviso di accertamento viene citato un" contratto Rep. N. 2307 del 26/09/2012 di affidamento in concessione del servizio di accertamento e riscossione coattiva, smi" (contratto altresì prodotto nel giudizio di primo grado)" (v. pagina n. 17 del ricorso), ma ha obiettato che era necessario menzionare e depositare non il contratto, ma la delibera del consiglio comunale, essendo questo l'unico atto che poteva legittimare il concessionario all'esercizio del potere di accertamento e di riscossione, con la conseguenza che, in assenza di una valida delibera comunale, qualunque contratto stipulato non potrebbe che risultare radicalmente nullo.

12.1. Anche su tale eccezione (avanzata sia in primo che in secondo grado, come riportato, ai fini dell'autosufficienza del motivo a pagina n. 16 del ricorso) il Giudice regionale ha ommesso di pronunciarsi, ma la questione giuridica posta dalla censura può essere decisa in tale sede sulla base del principio sopra illustrato, osservando quanto segue.

Va dato, innanzitutto, conto che è restato senza smentita da parte della contribuente in sede di memoria ex art. 378 c.p.c., il rilievo della difesa della controricorrente secondo cui "la lettura del contratto evidenzia come la Concessionaria era ben legittimata all'emissione dell'avviso di accertamento per cui è causa e come lo stesso contenga tutti gli elementi atti a ricostruire la legittimità dell'affidamento del servizio" (v. pagina n. 13 del controricorso), il che rendeva superfluo ribadire tali indicazioni anche nell'avviso di accertamento, essendo sufficiente che detto atto richiamasse il contratto di concessione, come pacificamente accaduto nella specie.

Nè correva l'esigenza di allegare all'avviso impugnato la delibera comunale di affidamento del servizio, giacchè "le delibere di consiglio comunale, che costituiscono atti generali per i quali è prevista una pubblicità legale, non sono soggette all'obbligo di allegazione perchè la loro conoscibilità è presunta (cfr., ex plurimis, Cass., 21 novembre 2018, n. 30052 ; Cass., 3 novembre 2016, n. 22254 ; Cass., 13 giugno 2012, n. 9601 ; Cass., 16 marzo 2005, n. 5755 (...))" così Cass. Sez. T, 25 novembre 2022, n. 34879 ed anche Cass., Sez. T, 11 giugno 2021, n. 16681 (...))" (così, anche da ultimo, Cass., Sez. T., 11 agosto 2023, nn. 24589, 24554).

12.2. In ogni caso, va posto in rilievo che l'atto costitutivo del potere di Tre Esse Italia di emanare il provvedimento impugnato è - diversamente da quanto ritenuto dalla difesa della ricorrente - rappresentato dal contratto di concessione, con cui è stato affidato il relativo servizio, rispetto al quale la delibera comunale di cd. esternalizzazione (avente ad oggetto la determinazione amministrativa consentita dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , art. 52 , di assegnare a terzi

l'attività di accertamento e di riscossione del tributo) si pone come atto ad esso propedeutico, condizionante la legittimità del contratto di concessione con cui è stato affidato il servizio.

In tale prospettiva, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che "qualora il Comune, in applicazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , art. 52 , che regola la potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni - in materia di entrate, anche tributarie, affidi il servizio di accertamento e riscossione della tassa, mediante apposita convenzione, ai soggetti terzi indicati nelle norme suddette, il potere di accertamento del tributo spetta non già al Comune, ma al soggetto concessionario, ai quali è pertanto attribuita anche la legittimazione processuale per le relative controversie" ( Cass. n. 1138 del 21/01/2008 ; così 6772/10 e 20852/10)" (così Cass. Sez. T, 6 febbraio 2020, n. 2841 e, nello stesso senso, tra le tante, Cass., Sez. T. 23 maggio 2018, n. 12773; Cass. Sez. T., 11 maggio 2018, n. 11514; Cass., Sez. T, 14 luglio 2017, n. 17491 ; Cass., Sez. V, 18 ottobre 2017, n. Cass., Sez. V, 5 agosto 2004, n. 15079 ).

Non solo. Va osservato come non basti genericamente lamentare l'assenza del relativo potere di accertamento in capo alla concessionaria dell'attività di riscossione, occorrendo invece che il/la contribuente specifichi, a fronte di un atto conoscibile, in quanto assoggettato alle forme di pubblicità previste dalla legge, le ragioni della sua illegittimità per contestare l'esercizio del potere di accertamento.

In conclusione, quindi, il motivo va rigettato, in quanto la delibera di affidamento era atto conoscibile, il titolo costitutivo della legittimazione di Esse Tre Italia era rappresentato dal contratto di concessione (indicato nell'avviso e poi prodotto in atti), mentre nessuna contestazione ha coinvolto la legittimità della delibera di affidamento del servizio a terzi.

13. Va respinta anche la terza ragione di impugnazione.

La sua diffusa articolazione nello svolgimento del ricorso è stata utilmente riassunta dalla contribuente nella parte in cui ha rappresentato la "violazione e falsa applicazione del D.L. n. 201 del 2011 , art. 13 del D.Lgs. n. 23 del 2011 , art. 9 , del D.Lgs. n. 504 del 1992 , artt. 2 , 5 e 7 , del D.L. n. 223 del 2006 , art. 36 , comma 2, della L. n. 1150 del 1942 , artt. 8 e 11 e del D.P.R. n. 8 del 1972 , art. 1 , comma 1, lett. d), del D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 59 , comma 1, lett. g), del Piano Regolatore Generale del Comune di Guidonia Montecelio, della Delib. n. 23/2007 del Consiglio Comunale di Guidonia Montecelio, dell' art. 23 Cost. e del generale divieto di analogia in materia tributaria (...)" (v. pagina n. 3 del ricorso) da parte del Giudice dell'appello per i seguenti motivi:

- "(1) principalmente perchè le interpreta ed applica nel senso che, ai fini dell'individuazione di un terreno come fabbricabile ai fini IMU, non sia determinante la destinazione urbanistica dello stesso quale risultante dal PRG (ciò in contrasto con consolidato insegnamento di codesta Suprema Corte a partire dalla sentenza a sezioni unite n. 25506 del 30-11-2006);
- (2) in subordine perchè, laddove dei terreni agricoli siano destinati a cava, l'attività estrattiva (che è attività di sottrazione) costituisce la negazione del concetto stesso di fabbricazione o edificazione (che è attività di addizione)" (v. pagina n. 3 del ricorso).

Gli argomenti posti a base del motivo in esame riposano essenzialmente sul rilievo secondo il quale, essendo le aree sottoposte a tassazione in gran parte ricadenti (interamente o prevalentemente) nella zona E del PRG (si tratta delle n. 36 particelle elencate al n. 4. lett. a) e b) dell'esposizione sommaria dei fatti di causa, di cui alla pagina n. 7 del ricorso), come da certificati di destinazione urbanista, attestazione e planimetrie prodotti in atti, il Giudice regionale non poteva riconoscere ad essi una qualificazione diversa da quella contenuta negli strumenti urbanistici, per cui avrebbe dovuto considerare le aree in oggetto come terreni agricoli secondo la classificazione contenuta nel D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , in relazione alle quali non era consentita alcuna edificazione a servizio dell'attività estrattiva.

L'errore compiuto dalla Commissione - a dire della difesa della contribuente - sarebbe stato, quindi, quello di aver valorizzato una qualificazione sostanziale della destinazione urbanistica delle aree in oggetto, erroneamente assimilandole a quelle fabbricabili, a prescindere della destinazione impressa dal PRG, in violazione della previsione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , che prevede solo tre categorie unità immobiliari tassabili (i fabbricati, le aree fabbricabili ed i terreni agricoli), senza possibilità di individuarne altri, così violando anche la previsione dell' art. 23 Cost. ed il generale divieto di analogia in ambito tributario.

L'istante ha, altresì, segnalato che non potevano considerarsi pertinenti le plurime pronunce di questa Corte, che avevano ritenuto tassabili ai fini ICI le aree ubicate nel Comune di Guidonia Montecelio e destinate ad attività estrattive, in quanto si trattava di beni ricadenti in zona D/3 (e quindi in zona industriale e fabbricabile), laddove nella specie (delle 42 particelle tassate) 31 particelle ricadevano esclusivamente in zona E (agricola) e 5 in zona mista (D ed E), con la conseguenza di non poterli ritenere tassabili come aree fabbricabili, essendo per i terreni agricoli la base imponibile determinata in via automatica sulla base della rendita catastale.

La Buzzi ha aggiunto che non poteva assumere rilevanza sul punto la circostanza che su talune delle particelle in oggetto era stata autorizzata l'attività di escavazione (di terreno ed argilla), ritenuta comunque non costituire un'attività edificatoria ai sensi del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 , art. 10 , poichè detto permesso non snaturava la natura agricola del terreno, osservando, in subordine, come anche il Ministero delle Finanze (con la circolare n. 9 del 14 giugno 1993 e con le istruzioni per la compilazione della dichiarazione Ici di cui al decreto del 12 maggio 2009) aveva considerato i terreni agricoli incolti estranei al campo di applicazione Ici, perchè non destinati all'esercizio di attività agricole.

Il nucleo essenziale del ragionamento critico sviluppato dalla contribuente poggia, quindi, sul rilievo secondo il quale "ciò che conta ai fini della qualificazione di un terreno come "area fabbricabile" è, dunque, esclusivamente, la potenzialità edificatoria attribuitagli dal PRG e non certo l'attività che in concreto sullo stesso viene esercitata" (v. pagina n. 28 del ricorso), per cui i terreni ricadenti in zona E, essendo la relativa edificabilità limitata alle esigenze (ricovero attrezzi, animali, prodotti agricoli) della conduzione del fondo, non potevano essere equiparati o assimilati alla aree fabbricabili.

13.1. Senonchè, l'illustrato ordine di idee non può essere condiviso ed il motivo di ricorso va respinto, sia pur integrando, ai sensi dell' art. 384 c.p.c., comma 4, la motivazione della sentenza impugnata.

13.2. Nella fattispecie il Giudice regionale, come sopra esposto, con accertamento fattuale non contestato, ha dato conto che " le aree oggetto di accertamento, anche quelle rientranti in zona agricola (zona E del PRG) (...) sono inserite nel piano regionale delle attività estrattive del Lazio" (v. pagina n. 3 della sentenza), il quale costituisce "l'atto di programmazione settoriale che stabilisce nell'ambito della programmazione socio 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, nonché per il recupero ambientale delle aree interessate" (v. L.R. Lazio 6 dicembre 2004, n. 17 , art. 9 ).

Ebbene, detta evidenza consente di ritenere che le superfici oggetto di accertamento, anche quelle ricadenti secondo i certificati urbanistici in zona E, debbano essere qualificate, ai fini fiscali che occupano, come aree fabbricabili, pacifica restando, per altra via, la non contestata medesima natura dei terreni inseriti in zona D. E ciò, sulla base delle seguenti riflessioni.

13.3. Va ricordato che D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , comma 1, lett. b), prevede - per quanto ora interessa - che: "(...) b) 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. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'art. 9, 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 (...)".

13.4. Va, altresì, rammentato 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 dell'art. 36, comma 2, del decreto L. 4 luglio 2006, n. 223, 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" (così, Cass., Sez. U., 30 novembre 2006, n. 25506 ed in seguito, tra le tante, Cass., Sez. Un., 28 settembre 2020, n. 23902; Cass., Sez. V, 10 marzo 2020, n. 6702 ; Cass., Sez. V, 21 ottobre 2022, n. 31174 e, anche da ultimo, Cass. Sez. T., 24 gennaio 2023, n. 2147 e Cass., Sez. T., 25 gennaio 2023, n. 2281 e n. 2284 e prima ancora, Cass. Sez. T., 13 gennaio 2021, n. 355 e Cass., Sez. T. 19 gennaio 2021, n. 755; Cass., Sez. T., 5 febbraio 2019, n. 3267; Cass., Sez. V. 2019, n. 19988 che richiama " Cass. n. 4952 del 2018 , nonché Cass. n. 12308 del 2017 , n. 16485 del 2016 e n. 15558 del 2009 ").

Ciò comporta che "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, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio" e che, "applicando i suddetti principi, il concetto di edificabilità è, quindi, strettamente collegato a quello di potenzialità edificatoria" (così ancora Cass., Sez. T., 24 gennaio 2023, n. 2147 e Cass., Sez. T., 25 gennaio 2023,

n. 2281 e n. 2284 e prima ancora, Cass. Sez. T., 13 gennaio 2021, n. 355 e Cass., Sez. T. 19 gennaio 2021, n. 755, Cass., Sez. T., 5 febbraio 2019, n. 3267; Cass., Sez. V., 24 luglio 2019, n. 19988 che richiama " Cass. n. 4952 del 2018 , nonchè Cass. n. 12308 del 2017 , n. 16485 del 2016 e n. 15558 del 2009 " cit.).

In tal senso, dunque, "si è al riguardo ribadito che il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , comma 1, prevedendo che un terreno sia considerato edificatorio quando la edificabilità risulti dagli strumenti urbanistici generali o attuativi, oppure quando, per lo stesso terreno, esistano possibilità effettive di costruzione, delinea una nozione di area edificabile, a fini fiscali, ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria (vedasi anche: Cass., Sez. 5, 2 marzo 2018, n. 4853)" (così Cass., Sez. V, 8 maggio 2022, n. 31147 cit.).

13.5. Ciò posto, giova porre in rilievo sul profilo in rassegna quanto, di recente, evidenziato da questa Corte, secondo cui "il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , 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. 8 giugno 2001, n. 327 , art. 37 ) (...)" (così Cass., Sez. T., 11 agosto 2023, n. 24559).

13.6. In effetti, detto criterio, normativamente stabilito, delle "possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità", legato al primo parametro dello strumento urbanistico dalla congiunzione "ovvero" (quale formula rinforzata della disgiuntiva semplice "o" e dunque con il significato di "oppure") si pone come regola alternativa o - se si vuole - complementare rispetto alle previsioni dello strumento urbanistico (cfr. sul punto e con riferimento al criterio dell'edificabilità di fatto come criterio complementare, Cass., Sez. T., 11 agosto 2023, n. 24559, che richiama Cass., Sez. L. 17 febbraio 2021, n. 4228, che a sua volta richiama, Cass. Sez. U., 23 aprile 2001, n. 172 ).

13.7. In tale direzione, l'indice chiaramente sintomatico di un'effettiva possibilità di edificazione sui terreni in questione e, ai fini di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , di una chiara potenzialità edificatoria dell'area è, nella specie, rappresentata dall'autorizzazione all'esercizio di attività estrattiva rilasciata su talune delle superfici interessate dalla tassazione, circostanza questa che, a prescindere dall'effettiva realizzazione delle relative opere strumentali, accredita l'ordine di idee circa la potenziale fabbricabilità dell'area, il che è quanto basta per ritenere sussistente il presupposto impositivo in oggetto.

Soccorre, infatti, in tal senso la costante giurisprudenza di Corte secondo cui:

(1) "In tema di ICI, ove l'area sia adibita ad attività estrattiva secondo il regolamento urbanistico 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" ( Cass. 14409/2017 )" così Cass. Sez. T., 16 giugno 2021, n., 17006 e, nello stesso senso, ex multis, Cass., Sez. T, 25 gennaio 2023, 2318 ; Cass., Sez. T, 18 gennaio 2022, n. 1404 ; Cass., Sez. T, 26 gennaio 2021, n. 1571 ; Cass., Sez. T, 8 luglio 2019, n. 18303 ; Cass., Sez. T, 5 febbraio 2019, N. 3267 ; Cass., Sez. V, 28 novembre 2019, n. 31079 ; Cass., Sez. T, 27 marzo 2019, n. 8559 ; Cass., Sez. V, 24 luglio 2019, n. 19988 , che richiama Cass., Sez. V, 9 giugno 2017 n. 14409 e n. 14410);

(2) va considerata area fabbricabile la superficie inserita nel polo estrattivo, senza che valga "(...) ad escludere la qualificazione dell'area nei termini anzidetti la circostanza che essa sia o meno in concreto destinata a cava e ad attività di estrazione, avendo rilievo esclusivamente la potenzialità edificatoria del terreno, ancorchè limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, laddove "a volere ritenere diversamente si introdurrebbe nell'ordinamento un'ipotesi di esenzione dall'imposta non prevista dalla legge, attività preclusa all'organo giudicante stante la tassatività dei casi di esenzione (così Cass. 351/21 (...))". (così Cass. Sez. VI-T, 29 ottobre 2021, n. 30752 che ha richiamato Cass., Sez. T. 12 aprile 2019, n. 31079; Cass. Sez. VI/T, 17 ottobre 2019, n. 26397);

(3) "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" (così Cass., Sez. T., 11 novembre 2016, n. 23045 e, nello stesso senso, Cass., Sez. T, 6 settembre 2017, n. 20817 ).

13.8. Si tratta di principi applicati in relazione ad ipotesi in cui le superfici tassate (molte delle quali site nel Comune di Guidonia Montecelio ed in cui si svolgeva attività estrattiva) ricadevano secondo il PRG in zona D/3 (o D/1) od in cui la legge ( L.R. Lombardia 8 agosto 1998, n. 14 , art. 10 ) espressamente prevedeva la prevalenza del piano cave rispetto agli strumenti urbanistici.

Tuttavia, non vi sono plausibili ragioni per escludere l'applicazione dei principi affermati in dette pronunce anche nella fattispecie in rassegna, in cui la fabbricabilità dell'area si ricava (non dal PRG, ma) dal suindicato, ulteriore, criterio di cui al menzionato D.Lgs. cit., art. 2.

D'altronde, la stessa Corte costituzionale ha ricondotto l'"utilizzo a cava ad una attività di carattere esclusivamente industriale" (v. Corte Cost., ord. 14 luglio 2000, n. 285 ), in termini quindi del tutto incompatibili con la rivendicata vocazione agricola delle aree in questione da parte della contribuente.

13.9. Non va, inoltre, trascurato di considerare che l'inserimento dell'area nel piano territoriale delle attività estrattive con la conseguenziale esigenza da parte dei Comuni di verificare che la qualificazione urbanistica dell'area sia coerente con quella concepita dalla legislazione regionale, è ipotesi riconducibile all'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica che, per lezione delle Sezioni Unite di questa Corte, costituisce l'"inizio della procedura di "trasformazione" urbanistica di un suolo", che "implica, di per sè, una "trasformazione" economica dello stesso,

che non consente più la valutazione, ai fini fiscali, secondo il criterio del reddito dominicale", comportando, invece, "l'assoggettamento ad un regime di valutazione differente da quello specifico dei terreni agricoli" (così Cass., Sez. U., 30 novembre 2006, n. 25506 ).

E' stato chiarito, al riguardo, che detta pronuncia "in primo luogo (...) rende nitida l'autonomia della nozione di edificabilità in senso tributario da quella in senso urbanistico: (...) 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 (garantendo la compatibilità degli interessi individuali con quelli collettivi); la seconda, 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. Ne consegue, che le chiavi di lettura dei due comparti normativi possono essere legittimamente differenti"" (così, Cass., Sez. Un., 28 settembre 2020, n. 23902).

E si è aggiunto che "In secondo luogo, essa (ndr. la menzionata pronuncia) svolge, proprio in nome di quell'autonomia e della referenzialità economica sempre sottesa al diritto tributario ex art. 53 Cost., un'analisi appunto economica del diritto di edificare, attribuendo rilevanza impositiva anche al solo avvio della procedura amministrativa finalizzata alla edificabilità, posto che questo solo avvio costituisce, da un lato, motivo di interesse ed apprezzamento da parte del mercato (dunque fattore di incremento patrimoniale) e, dall'altro, manifestazione di ricchezza e capacità contributiva" (così, Cass., Sez. Un., 28 settembre 2020, n. 23902).

13.10. Analoghe valutazioni sono state poste a base del rigetto del ricorso per cassazione della Buzzi contro il Comune di Montecelio in contenzioso del tutto simile, definito con la già citata sentenza di questa Corte, in cui si è avuto modo altresì di precisare che:

- "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 l'adozione del PRAE";

- "Entrambi rappresentano univoci fatti-indice (v. D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 , lett. b), obiettivamente identificabili e percepibili dal mercato, 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" (così Cass., Sez. T., 17 ottobre 2023, n. 28758, cit.).

13.11. Dal complesso di tali riflessioni deriva, dunque, che le superfici destinate ad attività estrattiva non possono essere considerate come terreni agricoli, dovendo essere qualificati, alla luce ed ai fini di quanto previsto dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , come aree fabbricabili, ancorchè limitatamente alla realizzazione di fabbricati strumentali, con la conseguenza che la base imponibile deve essere determinata avendo riguardo al valore venale,

senza che abbia rilevanza che il bene sia stato, in concreto, destinato a cava e ad attività di estrazione o che la destinazione a cava sia temporanea e destinata ad esaurirsi allo scadere dell'autorizzazione, essendo sufficiente la mera potenzialità edificatoria del terreno, il che vale ad escludere che terreni urbanisticamente destinati allo svolgimento di attività industriale, quale quelle in esame, possano considerarsi agricoli (cfr. ancora su tale principi, tra le tante e da ultimo, con riguardo ad aree ubicate in zona IC1, IC3, D/3 o D/1 o ancora mista (E - D), ma applicabili, per quanto sopra detto, anche nella fattispecie che occupa: Cass., Sez. T., 25 gennaio 2023, n. 2280; Cass., Sez. T., 25 gennaio 2023, n. 2835; Cass., Sez. T., 24 gennaio 2023, n. 2147; Cass., Sez. T., 25 gennaio 2023, n. 2318; Cass., Sez. T., 24 gennaio 2023, n. 2145; Cass., Sez. T., 2022, n. 33851, nonché le molteplici pronunce citate in detti arresti).

Analoghi principi valgono per le particelle ricadenti in parte in zona agricola ed in parte in zona industriale-estrattiva (cfr. Cass., Sez. T., 17 ottobre 2023, n. 28758, che richiama Cass. Sez. T, 5 novembre 2021, n. 32150 ).

13.12. Da ultimo, non può non osservarsi che giammai i terreni oggetto di accertamento (ricadenti in zona E) potrebbero essere considerati come aree non fabbricabili, avendo questa Corte chiarito che:

- "Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'art. 9, 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";

- "Dalla 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 esplicino tali attività a titolo principale";

- "E' stato infatti già statuito 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 secondo periodo del D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 2 , lett. b), - oltre alla sua effettiva destinazione agricola, anche la conduzione diretta di esso da parte del contribuente, sicchè tale agevolazione non compete al proprietario, pur iscritto negli elenchi dei coltivatori diretti, che non conduca direttamente i terreni per averli concessi in affitto al figlio (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 2010, n. 15566 e Cass., Sez. V, 28 ottobre 2010, n. 10144, richiamati da Cass., Sez. T., 17 ottobre 2023, n. 28758).

Anche, sotto tale profilo, non essendo stato allegato, nè tantomeno provato l'esercizio di attività agricola diretta da parte della contribuente sulle aree in questione, va negata la qualificazione delle stesse, ai fini Ici, come aree non fabbricabili.

13.13. Alla stregua delle assorbenti considerazioni svolte, il motivo di ricorso va - come anticipato - rigettato, appena aggiungendo che - a tacer d'altro - le circolari ministeriali, come pure le istruzioni per la compilazione del modello dichiarativo non assumono valore vincolante nell'interpretazione del dato normativo (cfr. sulle circolari, ex multis, Cass., Sez. T, 14 febbraio 2023, n. 4560 e sulle istruzioni Cass., Sez. V, 27 aprile 2022, n. 13120 ; Cass. Sez. VI-V, 5 settembre 2022, n. 26057; Cass., Sez., VI-V, 13 marzo 2020, n. 7227; Cass., Sez. V, 22 luglio 2021, n. 20977 ; Cass. Sez. V, 19 novembre 2019, n. 29973 ), nè possono giustificare una diversa valutazione da quella, qui elaborata, secondo la quale i terreni in esame (classificati in zona E, ma inclusi nel piano delle attività estrattive) vanno qualificati come aree fabbricabili.

14. Vanno esaminati congiuntamente il quarto ed il sesto motivo di ricorso, siccome connessi, gravitando entrambi (il sesto motivo dopo la deduzione dell'omessa pronuncia e della violazione dell' art. 132 c.p.c.) sulla denunciata violazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 5 , comma 5, in relazione alla determinazione del valore dei terreni classificati in zona "E" ed in zona "D" (o con classificazione mista in zona "E" e "D").

14.1. Con riguardo al quarto motivo di impugnazione, la motivazione del Giudice regionale si è limitata a rappresentare - come sopra esposto - "Quanto alla contestazione in ordine al valore metro quadro applicato alle particelle a destinazione agricola (zona E del PRG) è sufficiente rilevare che una volta assimilate le stesse a quelle fabbricabili a destinazione industriale (zona D del PRG) ne discende, di conseguenza, lo stesso criterio di valutazione" (v. pagina n. 8 della sentenza).

In tale direzione, non par dubbio, che la suindicata laconica e meramente assertiva valutazione della Commissione abbia omesso di confrontarsi con i tassativi parametri indicati dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 5 , comma 5, applicabile anche all'IMU ai sensi del D.Lgs. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 13, comma 3, come chiarito anche dalle Sezioni Unite di questa Corte con la pronuncia 29 ottobre 2020, n. 23902, secondo cui "la disciplina Ici funge, nell'ambito della fiscalità locale, da matrice di riferimento anche per i tributi che si sono ad essa succeduti ( D.Lgs. n. 23 del 2011 , Imu; L. n. 147 del 2013 , Iuc-Tasi; L. 160/2019 , nuova Imu) e che hanno accolto la medesima nozione di area fabbricabile".

Soccorrono, al riguardo, le riflessioni che questa Corte ha svolto in analoghi contenziosi, sempre riguardanti aree estrattive ubicate nel Comune di Guidonia Montecelio (classificate in zona D/3), le quali ben possono essere applicate nel caso di specie (anche per i terreni ricadenti in zona E o in zona mista), tenuto conto della riconosciuta fabbricabilità delle aree.

Ed allora, va ribadito quanto osservato con le pronunce nn. 15600, 15598, 15537, 15553 del 1 giugno 2023 e n. 15379 del 31 maggio 2023 (ai cui più ampi contenuti si rinvia ai sensi dell' art. 118 disp. att. c.p.c.), confermando che:

- il predetto art. 5, comma 5, stabilisce che: "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 decisione della Commissione non si è correlata ai contenuti di detta disposizione, in quanto:

a. non ha preso posizione sui predetti criteri;

b. non ha verificato la potenzialità edificatoria dell'area in base al suo indice, come prevede l'art. 5;

c. non ha accertato i costi connessi all'esercizio dell'attività estrattiva, che sono riconducibili ai costi di adattamento del terreno necessari per la costruzione (una volta che si ritiene che l'area estrattiva sia edificabile proprio in ragione della potenziale realizzazione di beni strumentali all'attività, oltre ai conseguenziali costi di tombamento dell'area una volta cessata l'attività);

d. non ha considerato i valori dei beni emergenti dagli atti di compravendita prodotti dalla ricorrente, ponendoli in relazione alla stima operata dalla Delib. n. 23 del consiglio comunale del 16 maggio 2007;

e. non ha confrontato il valore presuntivo emergente dalla stima di cui alla Delib. comunale n. 23 del 16 maggio 2007, posta a base dell'atto impugnato, con gli elementi di prova forniti dalla ricorrente e non ha verificare se il valore accertato dall'ente impositore fosse coerente con i criteri di cui al predetto art. 5;

- la valutazione del Giudice d'appello e, quindi, la relativa decisione risulta, dunque, errata in diritto, in quanto, non commisurandosi ai vari indici valutativi normativi previsti, si è posta in contrasto con i tassativi criteri di cui al menzionato D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 5 , comma 5, il cui necessario rispetto nella valutazione in rassegna è stato più volte ribadito da questa Corte in molteplici contenziosi che hanno coinvolto anche il Comune di Guidonia Montecelio e la concessionaria Tre Esse Italia, precisandosi che:

(1) "Detti criteri normativamente determinati devono considerarsi tassativi, il giudice di 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 predetti parametri, con una valutazione incensurabile in sede di legittimità, qualora congruamente motivata (Cass. 2017 nr 12273)" (così Cass., Sez. VI-T, 26 marzo 2021, n. 8614 );

(2) "In tema di imposta comunale sugli immobili, 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. n. 504 del 1992 , 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 gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Pertanto, poichè tali criteri normativamente determinati devono considerarsi tassativi, il giudice di 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 predetti parametri, con una valutazione incensurabile in sede di legittimità, qualora congruamente motivata ( Cass., Sez. 5, n. 13567 del 30 maggio 2017 )" (così Cass., Sez. V, 30 settembre 2019, n.

24309 ), come già era stato chiarito da questa Corte, segnalandosi, in particolare, che il "(...) valore venale in comune commercio alla data del 1 gennaio del relativo anno d'imposizione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992 , art. 5 , comma 5, (...) deve essere accertato avuto riguardo a ciascuno degli elementi ivi indicati" (così Cass., Sez. VI-T, 10 gennaio 2017, n. 310 , che richiama Cass., Sez. 5, 19 dicembre 2003, n. 19515 ; Cass., Sez. 5, 15 giugno 2010, n. 14385 ; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7297 ; Cass., Sez. 5, 27 febbraio 2015, n. 4093 ; Cass., Sez. 6-5, ord. 11 marzo 2015, n. 4817 ).

Con riferimento ai vari precedenti specifici della Corte in merito alle aree estrattive del Comune di Guidonia Montecelio, si richiamano (anche ai sensi dell'art. 118 disp. att./trans. c.p.c.) le pronunce che hanno cassato con rinvio giudizi analoghi contro Tre Esse Italia ed il Comune di Guidonia Montecelio, stante la necessità di tener conto, a mente del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 5 , comma 5, "nella determinazione della base imponibile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio" (così in Cass., Sez. VI-T, 28 ottobre 2019, n. 27558 ; Cass., Sez. VI-T, 23 ottobre 2019, n. 27004 ; Cass., Sez. VI-T, 8 luglio 2019 ).

Va ancora ricordato che "La Corte ha altresì, in più occasioni e sotto diversi profili, sottolineato che le delibere previste dal D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 59 , con le quali il Comune determina periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee con riferimento al valore venale in comune commercio, sono fonte solo di presunzioni "hominis" (v, tra altre, Cass. n. 11643/2019 ; (...) Cass. n. 27572/2018 ; Cass.15312/2018 ; Cass.4605/2018 )" (così Cass., Sez. T. 16 giugno 2021, n. 17006 e, nello stesso senso, Cass., Sez. VI-T, 17 novembre 2022, n. 33851 ; Cass., VI-T, 16 novembre 2022, nn. 33668 e 33669 e, da ultimo, in contenzioso analogo che ha coinvolto Tre Esse Italia ed il Comune di Guidonia Montecelio, Cass., Sez. T, 24 gennaio 2023, n. 2147 e Cass., Sez. T., 25 gennaio 2023, nn. 2281 e 2284).

Allo stesso modo, questa Corte, in analogo contenzioso che ha coinvolto la predetta concessionaria ed il Comune di Guidonia Montecelio, ha accolto i ricorsi dei contribuenti proprio in relazione al canone censorio di cui all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ponendo in evidenza che i vincoli di inedificabilità e i costi di ripristino dell'area dovevano essere assunti quali aventi un'incidenza immediata sul valore economico del bene, assumendo rilievo, quanto ai primi, la loro idoneità a limitarne le potenzialità edificatorie e, quanto ai secondi, il fatto che essi risultano legati a una circostanza futura incerta nel quando ma non nell'an" (così Cass., Sez. T, 13 gennaio 2021, n. 351 e Cass., Sez. T, 19 gennaio 2021, n. 755 ).

14.2. Con riferimento al sesto motivo di impugnazione, concernente - come detto - il valore delle aree classificate in zona D, in relazione alle quali la ricorrente aveva riconosciuto essere dovuta l'imposta, contestandone però la misura di 78,21 Euro/mq, come precisato, ai fini del rispetto del principio di autosufficienza del motivo, nel ricorso (v. pagina n. 42 ed il rinvio alle pagine nn. 23/26 del ricorso originario e nn. 29/34 del ricorso in appello), va osservato che effettivamente non vi è stata alcuna pronuncia da parte della Commissione.

Il motivo va, quindi, accolto a mente dell' art. 112 c.p.c. e quindi nella sua prima articolazione, non essendovi possibilità di emendare il vizio, essendo necessari i plurimi accertamenti fattuali

sopra indicati.

15. Va invece respinto il quinto motivo di impugnazione, che concerne le particelle nn. (Omissis).

15.1. Secondo la tesi della ricorrente le particelle n. (Omissis) ("aree del cementificio destinate a viabilità interna, spazi per deposito materiali, spazi di manovra, spazi di parcheggio automezzi e simili" v. pagina n. 39 del ricorso) e (Omissis) ("interamente occupata da una porzione del capannone industriale (...) v. pagina n. 39 del ricorso) costituiscono "parti integranti di un'unica unità immobiliare del Catasto dei fabbricati su cui insiste un grande stabilimento industriale adibito a cementificio (...)" (v. pagina n. 38 del ricorso).

Dette superfici - a dire della contribuente - erano già state assoggettate a tassazione, ai fini IMU, quali "fabbricati", per cui "non potevano essere tassate una seconda volta come "aree fabbricabili"", comportando tale esito una illegittima duplicazione di imposta, considerando errata la valutazione del Giudice regionale che "interpreta la nozione di pertinenza facendo ricadere al suo interno anche le aree occupate dal fabbricato" (v. pagina n. 40 del ricorso).

Nella memoria ex art. 378 c.p.c., l'istante ha precisato che "si tratta di terreni: - su cui sono costruiti degli edifici: più precisamente aree di sedime su cui insistono (1) una porzione di un cementificio e (2) gli impianti di un campo sportivo destinati ai dipendenti; - o che costituiscono pertinenze dei medesimi: più precisamente aree di viabilità interna, spazi per deposito materiali, spazi di manovra, spazi di parcheggio automezzi e simili"; - che hanno già formato oggetto di dichiarazione ICI e che sono stati assoggettati a tassazione unitamente al relativo edificio come "fabbricati", rispetto ai quali nei gradi merito (...) è stata dimostrata la loro inclusione nella dichiarazione ICI/IMU, quali aree di sedime oppure pertinenziali di fabbricato".

15.2. Senonchè, le ragioni dell'impugnazione si pongono in frontale contrasto con la valutazione di natura fattuale, come tale non sindacabile nella sede che occupa, circa la natura pertinenziale di dette aree, rispetto alle quali, però, il Giudice regionale ha ravvisato, con specifico accertamento di merito, la insussistenza delle condizioni per ritenerle, giuridicamente tali, avendo ritenuto mancare la prova dell'oggettiva e funzionale modifica dello stato dei luoghi che abbia "sterilizzato" lo ius aedificandi.

La società Buzzi non ha lamentato sul punto la sussistenza di errores in procedendo ex artt. 115 e 116 c.p.c. nella valutazione della natura pertinenziale delle suddette aree, limitandosi soltanto a rappresentare che le particelle in questione costituirebbero parti integranti del capannone industriale (che occupa interamente la particella (Omissis)), così introducendo una circostanza fattuale, peraltro contestata dalla concessionaria (secondo cui invece anche per le particelle (Omissis) era "stata richiesta e concessa l'autorizzazione all'escavazione" v. pagina n. 34 del controricorso) e coinvolgendo la Corte in un inammissibile sindacato di merito.

Vero è, piuttosto, che non sussiste la dedotta violazione di legge (del D.Lgs. 15 dicembre 1992, n. 504, art. 2, artt. 817 e 2697 c.c.), giacchè la decisione della Commissione ha dichiaratamente applicato (riportando il contenuto rilevante delle pronunce del Giudice di legittimità n. 19161/2004, 6501/2005 e n. 1301/2019) i principi di diritto più volte affermati da questa Corte ed anche, da ultimo, ribaditi, secondo i quali:

- "(...) in tema di ICI, l'esclusione dell'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 si fonda sull'accertamento rigoroso dei presupposti di cui all' art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione, poichè, altrimenti, sarebbe agevole per il proprietario, al mero fine di godere dell'esenzione, creare una destinazione pertinenziale che possa facilmente cessare senza determinare una radicale trasformazione dell'immobile stesso (tra le tante: Cass., Sez. 5", 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5", 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5", 30 ottobre 2018, n. 27573; Cass., Sez. 6"-5, 24 gennaio 2019, n. 2128; Cass., Sez. 5", 22 maggio 2019, n. 13742; Cass., Sez. 5", 9 giugno 2020, n. 10976; Cass., Sez. 5", 9 marzo 2021, n. 6406; Cass., Sez. 5", 31 agosto 2022, n. 25561; Cass., Sez. 5", 24 gennaio 2023, n. 2143)";

- "(...) la natura pertinenziale di un'area non è incompatibile con il carattere edificabile di quest'ultima, potendo coesistere le due destinazioni e qualificazioni giuridiche; e - dall'altro - che la natura pertinenziale esclude l'autonomo assoggettamento ad ICI D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , ex art. 2, solo quando l'area edificabile venga fatta oggetto di una destinazione oggettiva e funzionale di servizio non revocabile ad libitum, ma tale da modificare lo stato dei luoghi escludendone stabilmente l'edificazione; in tal senso si è espresso l'indirizzo di legittimità, secondo cui, in tema di ICI è possibile la coesistenza, nello stesso suolo, della pertinenzialità ad altro immobile - che ne esclude l'autonoma tassabilità ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 2 , - e della edificabilità; l'asservimento pertinenziale - la cui prova incombe sul contribuente - ricorre, peraltro, ove il bene non sia semplicemente posto al servizio od ornamento di un altro, ma quando tale destinazione sia durevole (sul piano soggettivo ed oggettivo) e non sia possibile una destinazione diversa senza una radicale trasformazione del bene pertinenziale, divenendo altrimenti agevole l'elusione del precetto che impone la tassazione per la natura reale del cespite (Cass., Sez. 5", 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5", 15 novembre 2017, n. 27025)";

- "la nozione di "pertinenza", in quanto non fornita dalla legge tributaria, resta quella di cui alla nozione generale contenuta nell' art. 817 c.c., cui il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , rinvia, recependone anche il regime sostanziale, per cui l'area funzionalmente disciplina, ma segue, invece, il regime del fabbricato, che costituisce il bene principale; questa Corte ha poi avuto modo di precisare che il regime in esame trova applicazione solo se la natura pertinenziale resta convalidata dalla verifica in concreto dei presupposti, oggettivo e soggettivo, posti dall' art. 817 c.c., e cioè dalla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra (criterio oggettivo) e dalla volontà di dar vita ad un vincolo di accessorietà "durevole" (criterio soggettivo); si tratta di un criterio, "fattuale" (Cass., Sez. 5", 23 settembre 2004, n. 19161), che impone una "indagine" che comporta un apprezzamento dei dati probatori acquisiti e che deve essere condotta in sede di merito, accertando un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo ius edificandi e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile ad libitum; attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale grava sul contribuente (quando ne derivi una tassazione attenuata) e deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova

richiesta nei rapporti di tipo privatistico; se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze, non può avere valenza tributaria, perchè avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite (tra le tante: Cass., Sez. 5", 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5", 13 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 6"-5, 23 giugno 2017, n. 15668; Cass., Sez. 5", 30 ottobre 2018, n. 27573; Cass., Sez. 6"-5, 19 settembre 2019, n. 23439; Cass., Sez. 6"-5, 24 febbraio 2021, n. 5050; Cass., Sez. 5", 9 marzo 2021, n. 6406; Cass., Sez. 6"-5, 31 marzo 2022, n. 10381; Cass., Sez. 5", 31 agosto 2022, n. 25561; Cass., Sez. 5", 2 marzo 2023, nn. 6281, 6284 e 6285)" (così Cass., Sez. T., 8 maggio 2023, n. 12226).

16. Anche la settima censura non può ricevere seguito.

16.1. Essa è relativa all'omessa pronuncia sulla richiesta di non applicare le sanzioni, stante l'incertezza normativa circa la riconduzione dei terreni ricadenti in zona E nell'ambito delle aree fabbricabili, lamentando, in subordine, la mancata esplicitazione delle ragioni dell'implicito rigetto di tale domanda e deducendo da, ultimo, la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 8 , D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , art. 6 e la L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 10 .

16.2. Come sopra, all'effettiva omessa pronuncia da parte del Giudice dell'appello, può porsi rimedio considerando, sul piano giuridico, quanto segue.

16.3. La predetta incertezza normativa, per lo meno nei termini rilevanti ai fini che occupano, non ricorre, ove si ponga mente alla circostanza che l'orientamento giurisprudenziale inaugurato dalla sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006, pronunciata in funzione nomofilattica dalla Corte, a sezioni unite, aveva indotto il Giudice di legittimità a ritenere, in materia di terreni inseriti nel piano cava e ben prima dell'anno impositivo in rassegna (2015), che "l'intervenuta adozione dell'iniziale provvedimento di inserimento nel polo estrattivo aveva già essa stessa snaturato, ab origine, la destinazione urbanistica dell'immobile (...), incidendo così sulle qualità rilevanti ai fini fiscali del bene stesso (...)" ( Cass. n. 26120 e n. 26121 del 05/10/2007)" (così Cass., Sez. T, 11 novembre 2016, n. 23045 ).

16.4. Va, allora, ribadita la costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui:

- "in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'incertezza normativa oggettiva è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici" (quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente ( Cass., 17/05/2017, n. 12301 ; 13/06/2018, n. 15452)";

- "(...) sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi della L. n. 212 del 2000 , art. 10 e del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 8 , quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione ( Cass., 1/02/2019, n. 3108 ) (..), quando la disciplina normativa si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento concettualmente può risultare difficoltoso per equivocità di contenuto, derivante da elementi positivi di confusione ( Cass., 29/09/2003, n. 14476 ; 24/07/2013, n. 18031)";

- "come già affermato da questa Corte, tuttavia, (cfr. Cass. n. 35863/2021 in motiv.) va escluso che la circostanza dell'esistenza di contrastanti decisioni di giudici di merito sulla questione oggetto di controversia valga, di per sè, a fondare la considerazione della sussistenza di una situazione di obiettiva incertezza normativa (...) trattandosi di una possibile e fisiologica condizione che può manifestarsi nella fase applicativa di una previsione normativa tributaria in conseguenza delle diverse soluzioni interpretative di volta in volta offerte";

- "è, invece, necessario che il giudice tenuto a valutare la sussistenza di una situazione di obiettiva incertezza della norma evidenzi ed argomenti in ordine al fatto che le contrastanti decisioni dei giudici di merito trovino la propria ragione proprio nel contenuto di per sè non univoco della previsione normativa, nella sua non chiara formulazione, nella equivocità del contenuto, di cui le contrastanti pronunce di merito costituiscano espressione e, quindi, adeguati elementi di riscontro, mentre nel caso in esame tali deduzioni non sono state in alcun modo prospettate o evidenziate dalla contribuente" (così, tra le tante, da ultimo, Cass., Sez. T, 24 gennaio 2023., n. 2147).

16.5. Ebbene, alla luce di tale principio, non può conclusivamente, nella specie, ravvisarsi una situazione di obiettiva incertezza, considerando quanto in precedenza evidenziato sul ribadito orientamento di questa Corte sull'assoggettabilità ad imposta come area fabbricabile delle superfici inserite nel piano di programmazione settoriale delle attività estrattive;

17. Deve, invece, essere accolto l'ottavo motivo di ricorso.

Anche in tal caso l'istante ha correttamente lamentato l'omessa pronuncia da parte del Giudice regionale sulla domanda, che aveva poi costituito anche motivo di appello (v. pagina n. 50 del ricorso), volta all'annullamento delle sanzioni per omesso versamento dell'imposta, perchè assorbita in quella applicata per l'omessa dichiarazione, deducendo al riguardo la violazione del D.Lgs. 15 dicembre 1992, n. 504, art. 14.

Alla predetta omissione può porsi rimedio, decidendo nel merito, ai sensi dell' art. 384 c.p.c., comma 2, osservando che effettivamente doveva (e va) applicata solo la sanzione per l'omessa dichiarazione, cui ha fatto seguito il mancato versamento.

17.1. Va premesso che il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 10 , comma 4, pone a carico dei "soggetti passivi" l'obbligo ("devono") di "dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato (...) entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso ha avuto inizio" nonchè quello di "denunciare (...) le modificazioni intervenute, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le modificazioni si sono verificate".

D.L. 4 luglio 2006, n. 223 , art. 37 , comma 53 (conv. dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 ) ha previsto a decorrere dall'anno 2007 la soppressione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 10 , comma 4 e tale obbligo è restato in vigore in modo generalizzato fino al 18 dicembre 2007 (data in cui è stata accertata, con decreto dell'Agenzia del Territorio, l'effettiva operatività del sistema di circolazione e fruizione dei dati catastali per i Comuni), mentre per il periodo successivo, anche in capo ai titolari di aree fabbricabili, l'obbligo di presentare la dichiarazione ICI è rimasto solo quando i dati necessari non siano contenuti nell'atto.

Nella specie, si ricade in tale ultima ipotesi, non avendo la ricorrente contestato la sanzione per omessa dichiarazione.

L'art. 14, come modificato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473 , nella parte che qui rileva, ponendo una evidente graduazione delle sanzioni sulla base della gravità delle violazioni, recita:

"1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila." 2. Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta.

3. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele".

17.2. Ciò premesso, questa Corte, con valutazione da cui non vi è ragione di discostarsi, ha chiarito che:

- "L'inosservanza dello specifico obbligo di fare ("dichiarare"; "denunciare") nel termine fissato, imposto dalla norma, evidenzia una condotta inadempiente del comportamento attivo richiesto, quindi un comportamento omissivo del soggetto passivo, e connota la violazione di quell'obbligo sanzionata dal successivo art. 14";

- "Dalla lettura sistematica dei vari commi si evince che la ratio di tale graduazione è quella di prevedere la massima sanzione, in misura uguale o pari al doppio dell'imposta evasa, in presenza di una omessa dichiarazione cui si colleghi l'omesso versamento integrale del dovuto; la sanzione intermedia, in misura pari alla metà o uguale all'importo evaso, in caso di dichiarazione infedele che abbia inciso sulla determinazione e quindi sul versamento in difetto

dell'imposta; la sanzione minima, in misura forfettaria tra un minimo e un massimo, nel caso in cui "l'omissione o l'errore" non abbiano inciso sulla determinazione dell'imposta, che si presuppone dunque versata nella misura dovuta" (così Cass., Sez. V., 9 giugno 2021, n. 16056 ).

Dunque, l'applicazione della massima sanzione (in misura uguale o pari al doppio dell'imposta evasa) opera in presenza di una omessa dichiarazione cui si colleghi l'omesso versamento integrale dell'imposta dovuta.

17.3. Alla stregua di tale principio, l'applicazione di una sanzione pari al 100% della somma non dichiarata, seguita dalla sanzione per omesso versamento nella percentuale del 30% dell'importo inevaso si è posta in violazione della suindicata previsione normativa, il che giustifica l'accoglimento del motivo di ricorso.

18. Risulta, infine, parimenti fondata la nona ed ultima ragione di impugnazione con la quale l'istante ha lamentato la mancata applicazione del cumulo giuridico in applicazione del principio della continuazione per la stessa violazione commessa per più anni di imposta, vale a dire per gli anni 2008/2015 oggetto di vari avvisi notificati, come indicati a pagina n. 10 del ricorso.

La Commissione tributaria regionale, infatti, ha con la sentenza impugnata erroneamente negato l'applicazione del cumulo giuridico invocato dalla contribuente, affermando che "in caso di violazione dell'obbligo di denuncia (o di sua variazione) l'illecito non ha natura istantanea e quindi nel caso sia stata omessa per ciascun anno di imposta sussistono plurime autonome violazioni", dovendo, invece, in tal caso, rideterminare la sanzione complessiva, come richiesto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , art. 12 , comma 5.

Anche su tale tema questa Corte è di recente intervenuta precisando e ribadendo che:

- "quanto alle relative sanzioni, il principio affermato da questa Corte (cfr. Cass. n. 11432/2022 ; conf. Cass. n. 22477/2022 ) secondo cui "in tema di ICI, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive si applica il regime della continuazione attenuata di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , comma 5, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo";

- "(...) per effetto dell'art. 12, comma 5, in ipotesi di violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, l'Ufficio in sede di notifica dell'atto di irrogazione deve procedere alla ricostruzione di un'unica serie progressiva, che comprende anche le violazioni precedentemente considerate e contestate, e deve tenere conto, nel determinare l'importo della sanzione, di quello già indicato nell'originario atto notificato";

- "l'art. 12, comma 5, citato ha introdotto lo stesso principio in campo processuale, stabilendo che quando siano pendenti più giudizi, non riuniti, anche dinanzi a giudici diversi e sempre con riferimento a una serie di violazioni suscettibili di unificazione, il giudice a cui è devoluta la cognizione dell'ultimo degli atti di irrogazione per una delle violazioni coinvolte possa procedere, a seguito di ricognizione di tutte le sentenze intervenute nei singoli processi non riuniti, ad una ricostruzione unitaria, ove ne sussistano i presupposti, dell'intera serie di violazioni, secondo le

regole fissate dall'art. 12, rideterminando quindi la sanzione unica applicabile (in senso conforme, circolare del Ministero delle Finanze n. 138 E del 5 luglio 2000 e circolare n. 180 del 1998 );

- "per effetto di tale disposizione discende che in fase processuale, qualora l'Amministrazione non abbia provveduto all'applicazione del cumulo previsto dall'art. 15 cit., è il giudice che deve provvedere stabilendo il quantum dovuto dal contribuente" (così, Cass. Sez. T., 25 gennaio 2023, n. 2284 e nello stesso senso, tra le altre, Cass., Sez. T, 9 maggio 2023, n. 12433 e Cass., Sez. T., 17 ottobre 2023, n. 28758).

19. Alla stregua delle valutazioni che precedono il ricorso va, allora, accolto nel suo quarto, sesto, ottavo e nono motivo.

19.1. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata in relazione ai motivi accolti e, occorrendo accertamenti in fatto, rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in altra composizione, per un nuovo esame, volto a verificare la corretta applicazione dei complessivi criteri stabiliti dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , art. 5 , comma 5 nel calcolo della base imponibile considerata dal Comune di Guidonia Montecelio nella determinazione dell'imposta in oggetto, tenendo conto delle risultanze probatorie acquisite al processo e, nel caso, a rideterminarne il valore e con essa l'imposta dovuta, nonchè per la rideterminazione delle sanzioni, al netto di quella per omesso versamento, ma con il cumulo giuridico previsto per la continuazione, regolando infine anche le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. la Corte accoglie il quarto, il sesto, l'ottavo ed il nono motivo di ricorso, respinge gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, affinchè proceda agli accertamenti di cui sopra, regolando anche le spese del presente giudizio di legittimità.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza