

Sentenza del 15/05/2024 n. 13462 - Corte di Cassazione

Testo

Testo:

Con Avviso di Accertamento notificato in data 1 agosto 2017, la TRE ESSE ITALIA Srl, nella qualità di concessionaria del servizio di accertamento e riscossione del Tributo su Servizi Indivisibili (TASI) del Comune di G (R), provvedeva ad accertare, nei confronti della alla E.T.F. Estrazione Travertino Fosse s.r.l, un presunto maggiore tributo su Servizi Indivisibili (TASI) per l'anno 2015 per euro 32.473,13, irrogando sanzioni per euro 9.741,94 e calcolando interessi per euro 1.055,49, oltre spese di notifica, per il complessivo importo di euro 43.277.56.

L'accertamento aveva ad oggetto terreni adibiti a cave di proprietà della Società odierna resistente. La 'E.T.F.' proponeva ricorso avverso il predetto avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, lamentando l'illegittimità dell'atto impositivo attesa l'assenza del presupposto applicativo della TASI sui terreni oggetto del giudizio, perché adibiti ad attività estrattiva.

La 'E.T.F.' contestava, altresì, la mancanza dei presupposti impositivi per i fabbricati oggetto dell'accertamento, costruiti in epoca antecedente al 1942 del tutto inutilizzati e in stato di abbandono nonché l'errore nel calcolo della maggiore imposta, in quanto la 'Concessionaria' non aveva tenuto conto che i terreni erano stati acquistati in data 10 aprile 2015, mentre il calcolo dell'imposta era stato effettuato per l'intero anno.

Con sentenza n. 2974/19, depositata in data 4 marzo 2019, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma rigettava parzialmente il ricorso, rideterminando l'importo richiesto dalla 'Concessionaria', dalla complessiva somma di euro 43.277,56 alla complessiva somma di euro 33.190,55, come ridotta dalla stessa concessionaria. La 'E.T.F.' proponeva appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio avverso la predetta sentenza, perché, in totale riforma della stessa, l'avviso di accertamento impugnato venisse dichiarato nullo e/o annullabile.

Con sentenza n. 2686/2020, depositata in data 23 settembre 2020, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio accoglieva l'appello promosso dalla 'E.T.F.', riformava integralmente la sentenza impugnata, dichiarando "il tributo richiesto non dovuto".

Avverso detta sentenza proponeva ricorso per Cassazione la Concessionaria, sulla base di un unico motivo, illustrato nelle memorie difensive. Replica con controricorso la 'E.T.F.', che ha depositato memorie difensive in prossimità dell'udienza. Con istanza del 21.09.202, la società ha instato per la sospensione del giudizio al fine di aderire alla definizione agevolata legge 130/2022, senza poi darvi seguito.

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione 2. Con l'unico motivo, la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione del comma 669 dell' art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 , in combinato disposto con il comma 2 dell'art. 13 del d.l. 22 dicembre 2011, n. 214 e degli artt. 1 e 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n.504 nonché dell' art. 9 della legge reg. Lazio n. 17/2004 , dell' art. 8 della legge reg. Lazio n. 27/93 , degli art. 3 lett. e. 7) del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 e dell'art. 2697 del cod. proc. civ. e degli artt. 115 e 116 del cod. proc. civ., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ.".

Si assume che l'area in cui è ubicata la cava, anche se dimessa e sebbene le autorizzazioni non siano state rinnovate in quanto sull'area grava il piano di recupero ambientale adottato dalla legge reg. Lazio, per cui le particelle (omissis), ricadenti nel P.R.G. zona (omissis) con destinazione F1, F2 ed F4 - verde pubblico e viabilità; particelle (omissis) ricadenti in zona (omissis) del PRG con destinazione agricola ed in zona (omissis) sottozona (omissis) e (omissis) con destinazione verde pubblico e verde pubblico attrezzato.

Afferma la ricorrente che le aree sono inserite negli strumenti urbanistici tra le aree fabbricabili/estrattive del Comune di G e che, erroneamente, la CTR pur affermando che le aree non sono agricole, ma potenzialmente industriali, non sono utilizzate ai fini estrattivi così come i fabbricati su di essi insistenti sarebbero inutilizzati e la potenzialità edificatoria sarebbe azzerata dalla destinazione a verde pubblico e viabilità.

Precisa che i vincoli di destinazione che condizionano l'edificabilità del suolo non sottraggono l'area su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, considerato che la destinazione prevista dal vincolo posto dal piano regolatore è realizzabile non necessariamente mediante interventi di carattere pubblico (espropriazioni), ma anche ad iniziativa privata o promiscua pubblica-privata; vincoli che vanno distinti da quelli di inedificabilità assoluta.

3. Preliminarmente va respinta l'eccezione di giudicato esterno sollevata dalla ricorrente con riferimento alla sentenza n. 762/20 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma relativa all'IMU, in quanto il rapporto giuridico non è il medesimo, ma si tratta di un differente periodo di imposta e di una imposta differente (il giudizio in esame ad oggetto un avviso TASI).

La sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, ove pendenti tra le stesse parti, solo per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto relativi a tributi differenti ed a diverse annualità (Cass. n. 38950 del 07/12/2021).

L'efficacia preclusiva di nuovi accertamenti, propria del giudicato esterno tra le stesse parti, presuppone che si tratti dei medesimi accertamenti di fatto posti in essere nello stesso quadro normativo di riferimento.

Peraltro, la preclusione del giudicato opera solo rispetto a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di periodi d'imposta (es. le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente (in riferimento a tali elementi, cfr. Sez. U, Sentenza n. 13916 del 16/06/2006). Orbene, il primo giudicato invocato dalla ricorrente non può essere automaticamente esteso alla annualità oggetto di causa, in quanto il rapporto tributario postula l'accertamento di presupposti di fatto potenzialmente mutevoli (Cass. n. 20029/2011 ; Cass. n. 20029 del 2011 ; Cass. nn. 6953 e n. 4832 del 2015; Cass. n. 9710/2018 n. 25516/19 , n. 8028/23).

4. Il ricorso è fondato.

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 inserita PRG in zona (omissis) del PRG destinata alla coltivazione di una cava. Appare opportuno premettere che, ai sensi dell' art. 1 , comma 2, D.Lgs. n. 504/1992 citata in rubrica, "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 (in questo caso, TASI) 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 o della TASI, incide sia il possesso delle aree fabbricabili che quello dei terreni agricoli, anche se la distinzione è rilevante perché 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 dell' art. 11-quaterdecies , comma sedicesimo, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203 , convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 , e dell' art. 36 , comma secondo, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 , convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 , che hanno fornito l'interpretazione autentica dell' art. 2 , comma primo, lettera b), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 , 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 dell' art. 59 , comma primo, lettera f), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 . (Cass. del 17/10/2023, n. 28758).

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".

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; Cass. 32150/2021 ; Cass. n. 32436/2023 ; Corte cost. n. 286/2000).

4.1. 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 A.A. UNICEM è stata autorizzata dal Comune di G 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, nonché per il recupero ambientale delle aree interessate." (art. 9 , legge reg. Lazio n. 17/2004).

La tesi della società contribuente è nel senso che la mancanza dell'autorizzazione per sé giustifica l'esenzione dalla Tasi, non potendosi prescindere dall'inedificabilità dei suoli desunta dalle destinazioni a verde pubblico o viabilità.

4.2. 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 potenziale 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 della Corte (sent. n. 25506/2006) hanno evidenziato che il solo "inizio della procedura di "trasformazione" urbanistica di un suolo, implica, di per sé, una "trasformazione" economica dello stesso, che non consente più la valutazione, ai fini fiscali, secondo il criterio del reddito dominicale", anche se "l'aspettativa di edificabilità di un suolo, non comporta, ai fini della valutazione fiscale, l'equiparazione sic et simpliciter alla edificabilità; 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" (v. anche, Cass. Sez. Un., 29 ottobre 2020, n. 23902).

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

5. Nel caso che occupa non è contestato che il terreno per cui è causa è totalmente ricompreso nel piano cava approvato dal consiglio regionale della regione Lombardia.

Ne consegue 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 che viene rilasciata 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 (cfr. Cass. n. 23045 del 18/10/2016).

5.1. Del resto, la stessa Corte Costituzionale ha avuto più volte modo di sottolineare come, in materia impositiva, operi la piena ed insindacabile discrezionalità del legislatore, fatto soltanto salvo il limite dell'arbitrarietà e della palese irragionevolezza, perché "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. 249/2017), esprimendosi in termini, quindi, del tutto incompatibili con la vocazione agricola delle aree rivendicata, infondatamente, dalla società contribuente.

Né va trascurato che i terreni oggetto di accertamento, ricadenti in zona (omissis), non potrebbero essere considerati agricoli, avendo questa Corte chiarito che "sono considerati,

tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 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" ed ancora che 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" ed infine che "In materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), perché 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 dell' art. 2 , lett. b), del D.Lgs. n. 504 del 1992 -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 2010, 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.

6. 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 dell' art. 5 , comma 5, D.Lgs. n. 504 del 1992 , "... avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche".

6.1. 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 (Cass.7991 del 2019 non massimata).

6.2. Infine, questa Corte ha affermato che: "benché il terreno sia qualificato nominalmente dal PRG come destinato a verde pubblico attrezzato, occorre accertare, caso per caso, quali interventi edificatori siano consentiti ai privati.

Occorre, invero, verificare in concreto, se sia consentito lo sfruttamento edificatorio, seppure limitato e sottoposto a vincoli, dell'area, posto che l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a verde pubblico attrezzato incide nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore potenzialità edificatoria, senza escluderne l'oggettivo carattere edificabilità, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione (Cass. n. 14503 del 15/07/2016 ; Cass. n. 14763 del 15/07/2015).

Va analizzato, dunque, in concreto il contenuto degli strumenti urbanistici locali ai fini di accertare la concreta potenzialità edificatoria dell'area" (Cass., sez. 5, n. 17811 del 19/07/2017). Secondo la riportata pronuncia, in sintesi, la particolare destinazione dell'area, operata nel PRG, incide sulla determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in concreto in base alla effettiva potenzialità edificatoria, ma non ne esclude l'oggettiva edificabilità.

7. Il ricorso deve pertanto essere accolto in applicazione del seguente principio:

"in tema di Tasi, l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a "verde attrezzato e viabilità" non esclude l'oggettivo carattere edificabile della stessa ai sensi dell' art. 2 D.Lgs. n. 504 del 1992 , ma incide solo sulla determinazione del valore venale del bene, da valutare in concreto in base alle specifiche potenzialità edificatorie consentite dalla destinazione impressa. "

8. In conclusione, il ricorso va accolto, deve essere cassata la sentenza impugnata nei limiti del motivo accolto, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, nei limiti del motivi accolto, con rinvio della causa Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente grado di giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza