

Per la Cassazione si può prescindere dall'approvazione regionale e dai provvedimenti attuativi

# Il piano regolatore decide sull'Ici

*L'area è fabbricabile se utilizzabile in base all'atto del comune*

DI MASSIMILIANO TASINI

Ai fini Ici un'area è da ritenersi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, a prescindere dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. Lo ha stabilito la Corte di cassazione con la sentenza 30 novembre 2006 n. 25506.

## Il caso di specie

Una contribuente ha impugnato gli avvisi di accertamento e irrogazione sanzioni con i quali un comune ha contestato l'omessa dichiarazione agli effetti dell'Imposta comunale sugli immobili, in relazione a taluni terreni divenuti edificabili a seguito dell'adozione del nuovo piano regolatore generale, a far data dal 22 maggio 1995.

La commissione tributaria adita in primo grado, per quanto qui interessa, ha accolto in toto i ricorsi, sul rilievo che il piano regolatore, pur adottato nel 1995, è stato approvato dalla regione soltanto in epoca successiva.

Il comune ha impugnato la sentenza sostenendo che il giudice avrebbe applicato erroneamente il disposto dell'art. 2, lettera b), del dlgs n. 504/1992, che definisce le aree edificabili ai fini dell'Ici.

La commissione tributaria regionale ha tuttavia respinto l'appello principale del comune, confermando la tesi che l'adozione del piano regolatore generale, non ancora approvato, non può conferire il carattere dell'edificabilità ai suoli, prima dell'approvazione definitiva.

## Il ricorso per Cassazione

Il comune insiste però nella sua tesi e nel ricorso alla Suprema corte invoca la violazione dell'art. 2, lettera b), del dlgs n. 504/1992, in quanto l'adozione del piano regolatore generale sarebbe sufficiente a far considerare fabbricabili le aree per le quali sia prevista la utilizzabilità a scopo edificatorio anche prima del perfezionamento dello strumento urbanistico.

## La premessa alla sentenza

I giudici osservano che la que-

stione è stata rimessa dalla quinta sezione con ordinanza 8 marzo 2005 al primo presidente, per l'eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite, avendo rilevato, nella giurisprudenza della Corte, un contrasto interpretativo, riferito al motivo di ricorso, che riguarda i criteri in base ai quali un'area deve essere definita fabbricabile ai fini fiscali, in generale, e dell'imposta comunale sugli immobili. Infatti, secondo un primo indirizzo, definito «sostanzialistico» (in quanto, realisticamente, valorizza le immediate ricadute economiche di qualunque variazione che faccia sorgere o consolidi una aspettativa di diritto), è sufficiente che un'area sia utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici, ancorché le relative procedure non siano state perfezionate (Cass. n. 4120/2002, n. 4341/2002, n. 17513/2002, n. 13817/2003, n. 16751/2004 e n. 19750/2004).

Secondo altro e diverso orientamento, definito «formale-legalistico», la qualifica di area fabbricabile, anche ai fini fiscali, presuppone

che le procedure per l'approvazione degli strumenti urbanistici, siano perfezionate (Cass. n. 10406/1994, n. 15320/2000, n. 13296/2001, n. 2416/2002, n. 14024/2002, n. 2316/2003, n. 5433/2003, 21573/2004 e 21644/2004).

## La soluzione adottata

Giova al riguardo rammentare che l'Ici incide sia il possesso delle aree fabbricabili sia quello dei terreni agricoli. Tuttavia, differenti sono i criteri utilizzati per determinare la base imponibile.

Infatti, per le aree fabbricabili, la base imponibile è costituita dal «valore venale in comune commercio», calcolato al 1° gennaio dell'anno di imposizione, «avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche» (art. 5, comma 5, del dlgs n. 504/1992).

Per i terreni agricoli, invece, «il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, un moltiplicatore pari a 75» (art. 5, comma 7, del dlgs n. 504/1992, oltre gli eventuali coefficienti di rivalutazione, ex art. 3, comma 5, della legge n. 662/1996).

La Corte osserva che, nelle more del giudizio, sono intervenuti due provvedimenti legislativi, a carattere interpretativo, che incidono sulla trama normativa di riferimento. Il primo, riguarda specificamente l'Ici, e stabilisce che «ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo». La formulazione della norma ne impone una lettura tale

da far ritenere edificabili le aree utilizzabili a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico, anche se manchino gli strumenti attuativi. Tuttavia, la norma non affronta il problema del valore da attribuire al piano regolatore generale, adottato, ma non ancora approvato. Il secondo intervento risolve tale ultima questione. Infatti, l'art. 36, comma 2, del dl 4 luglio 2006 n. 223 (cosiddetta «manovra Bersani-Prodi») afferma che «ai fini dell'applicazione del decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del decreto del presidente della repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del decreto del presidente della repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».

Dunque, osservano i giudici, tale seconda norma accoglie il criterio sostanzialistico, che è poi quello ritenuto corretto dal comune ricorrente per Cassazione, secondo il quale non occorre che lo strumento urbanistico, adottato dal comune, abbia perfezionato il proprio iter di formazione mediante l'approvazione da parte della regione, in quanto l'adozione dello stesso urbanistico, con inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime al bene una qualità che è di difficile reversibilità e, quindi, è sufficiente a fare venir meno, ai fini anzidetti, la presunzione del rapporto proporzionale tra reddito dominicale risultante in catasto e valore del terreno medesimo, posto a fondamento della valutazione automatica. In sostanza, è irrilevante che il suolo sia immediatamente e incondizionatamente edificabile, perché possa farsi ricorso legittimamente al criterio di valutazione del valore venale in comune commercio. L'avvio di una procedura amministrativa a carattere urbanistico di per sé determina una «trasformazione» economica dello stesso che non consente più la valutazione, ai fini fiscali, secondo il criterio del reddito dominicale.

## I passaggi principali della sentenza

### La critica al legislatore

Durissimo appare il passaggio finale della sentenza, con il quale viene rilevato come «l'intervento interpretativo, da parte del legislatore, piuttosto che dare forza alla soluzione adottata, che sarebbe stata recepita anche in mancanza della imposizione ex auctoritate. l'ha indebolita, in quanto può apparire inutilmente e dichiaratamente di parte. Infatti, il legislatore è intervenuto quando già le sezioni unite erano state investite del contrasto e, quindi, era imminente la rimozione del contrasto stesso da parte di un giudice terzo, nell'esercizio della specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge (artt. 65, comma 1, del rd 30 gennaio 1941, n. 12, e 374, comma 2, del codice di procedura civile)».

### Leggi pro fisco

«... Si aggiunga, poi, che, come è accaduto nel caso di specie, in materia fiscale gli interventi interpretativi sono sempre pro fisco, in quanto dettati da ragioni di cassa (nell'intento di realizzare maggiori entrate). Non sono ispirati, quindi, alla esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa...».

### Statuto ancora una volta violato

«... Ciò non facilita l'instaurarsi di un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente, basato sul principio della collaborazione e della buo-

na fede, come vorrebbe lo Statuto del contribuente (art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000)».

### Fisco e legislatore

«Nel caso di specie, poi, non è facile distinguere l'amministrazione finanziaria, parte in causa, dal legislatore, posto che la norma interpretativa è stata approvata con decreto legge del governo, convertito in una legge, la cui approvazione è stata condizionata dal voto di fiducia al governo. Tanto che se fosse stato diverso l'orientamento del collegio (rispetto alla scelta legislativa), non ci si sarebbe potuto esimere dal valutare la compatibilità della procedura di approvazione dell'art. 36, comma 2, del dl n. 223/2006, con il parametro costituzionale di cui all'art. 111 della Costituzione, che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo, posto che, nella specie, l'amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore e che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse essere, pro domo sua, la corretta interpretazione della norma sub iudice...».

### Un intervento «inopportuno»...

«... L'intervento è apparso inopportuno anche perché la pubblica amministrazione, anche quando è parte in causa, ha sempre l'obbligo di essere e di apparire imparziale, in forza dell'art. 97 della Costituzione».

3

## CONTENZIOSO & CONTRIBUENTI

### Edificabilità, stessa nozione ma norme diverse

**Le Imposte Dirette.** L'art. 67, c. 1, lett b) del Tuir n. 917/1986 considera redditi diversi le plusvalenze realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. L'espressione «vigenti» ha avuto una notevole influenza nell'interpretazione. Una celebre pronuncia della Suprema corte affermò infatti che la norma si riferisce a strumenti urbanistici già perfezionati, cioè completi in tutto il loro iter (Cass. 3/12/1994, n. 10406).

**L'Imposta sul valore aggiunto.** L'art. 2, c. 3 al punto c) esclude dal campo di applicazione dell'imposta i terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni, soggiungendo che non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere di urbanizzazione di cui all'art. 9, lett a) della legge n. 10/1977. Dunque una nozione comparabile a quella dettata dal legislatore del Tuir.

**Imposta di Registro.** L'ultimo periodo del quarto comma dell'art. 52 del Testo unico n. 131/1986 esclude la possibilità di valutare il terreno secondo gli automatismi previsti dalla norma e consistenti nell'applicare alla rendita un moltiplicatore laddove si tratti di terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria.

### Pesano i vincoli urbanistici

Solo quattro giorni dopo la sentenza n. 25506/2006 la Corte di cassazione (sentenza 4 dicembre 2006 n. 26924) ha affermato che rientrano tra i terreni ai quali si applica la valutazione automatica non solo quelli agricoli ma anche quelli comunque assoggettati a un regime di pressoché totale inedificabilità quale, nel caso di specie, la previsione con legge regionale del divieto di ogni intervento edilizio, fatta eccezione per le opere di ordinaria e straordinaria manutenzione, di restauro, di risanamento conservativo e di ristrutturazione, che non comportino un aumento delle volumetrie e delle superfici utili preesistenti.