Corte di cassazione Civile n. 22593/2024

1. Il Comune di ……. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia il 15 ottobre 2019, n. 4004/24/2019, che, in controversia su impugnazione di avviso di accertamento per infedele dichiarazione ed omesso parziale versamento dell'ICI relativa all'anno 2010 con riguardo ad aree ubicate nel medesimo Comune e destinate (secondo le prescrizioni del piano regolatore generale) in parte a verde privato, in parte a viabilità ed in parte ad "AP Standard", ha accolto l'appello proposto dalla " ********** S.r.l." avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano il 26 gennaio 2017, n. 757/42/2017, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. La Commissione tributaria regionale ha riformato la decisione di prime cure - che aveva rigettato il ricorso originario – sul presupposto che le aree in questione fossero equiparabili ad aree agricole per la determinazione del valore venale ai fini dell'ICI.

3. La "********** S.r.l." ha resistito con controricorso.

4. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del ricorso. 5. Le parti hanno depositato memorie ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso è affidato a nove motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 2, comma 1, lett. b) e c), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che le aree in questione potessero considerarsi agricole ai fini dell'ICI. 1.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, lett. b), 5, comma 5, e 10, comma 1, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la qualificazione delle aree in questione ai fini dell'ICI potesse dipendere dal P.G.T. vigente soltanto per alcuni mesi dell'anno 2009 e non anche dal P.R.G. vigente per l'anno 2010. 1.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1, lett. d), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, 16, comma 1, lett. c) ed e), della legge reg. Lombardia 30 novembre 1983, n. 86, 20, commi 2 e 4, della legge reg. Lombardia il 23 aprile 1990, n. 24, 5, comma 1, 14, comma 1, e 19 della d.g.r. Lombardia 3 agosto 2000, n. 7/818, e 37, comma 4, del d.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che le aree in questione fossero inedificabili in quanto ricomprese nel perimetro del "Parco Agricolo Sud Milano". 1.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 17, comma 1, della legge 17 agosto 1942, n. 1150, 2, comma 1, lett. b), del d.lgs. 30 dicembre

1992, n. 504, e 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che le aree in questione fossero inedificabili in quanto destinate a verde privato, viabilità e "AP Standard". 1.5 Con il quinto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 5, commi 5 e 7, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che, ai fini della determinazione della base imponibile per la liquidazione dell'ICI, le aree destinate a verde privato e viabilità, interne al piano di lottizzazione con scadenza nell'anno 2006, non avessero lo stesso valore delle aree edificabili ricomprese nel medesimo piano di lottizzazione e, per conseguenza, dovessero valutarsi alla stregua di aree agricole. 1.6 Con il sesto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 136 Cost., 30, comma 3, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 40, comma 2, del d.P.R. 8 giugno 2001, n. 327 (nel testo vigente ratione temporis), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che, ai fini della determinazione della base imponibile per la liquidazione dell'ICI, le aree destinate ad "AP Standard" dovessero essere valutate in base al valore agricolo medio e non in base al valore venale.

Con il settimo motivo, si denuncia violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per essersi pronunciato il giudice di secondo grado ultra petita con l'annullamento dell'atto impositivo, pur avendo ritenuto che le aree destinate ad "AP Standard" dovessero essere valutate in base al valore agricolo medio. 1.8 Con l'ottavo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non essere stati tenuti in conto dal giudice di secondo grado i giudicati esterni formatisi sulle sentenze pronunciate tra le medesime parti in relazione agli avvisi di accertamento per l'ICI relativa agli anni dal 2004 al 2007 con riguardo alle aree in questione. 1.9 Con il nono motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 329, secondo comma, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per non essere stato tenuto in conto dal giudice di secondo grado il giudicato interno formatosi in relazione alla legittimità dell'impugnato avviso di accertamento con riguardo all'area censita in catasto con la particella 99 del foglio 49. 2. Il primo motivo, il secondo motivo, il terzo motivo, il quarto motivo, il quinto motivo ed il sesto motivo – la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza alla questione controversa dalla valutazione delle aree in questione ai fini dell'ICI – sono fondati, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi. 2.1 Come è noto, l'art. 2, comma 1, lett. b), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, prevede 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'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvopastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Il Comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai

criteri stabiliti dalla presente lettera». Dapprima, l’art. 11-quaterdecies, comma 16, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, ha disposto 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». Analogamente, poi, l'art. 36, comma 2, del d.l 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha ribadito che: «Ai fini dell'applicazione del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro, di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e del 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». 2.2 Sulla scorta del consolidato insegnamento di questa Corte, in tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 11- quaterdecies, comma 16, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e dell'art. 36, comma 2, del d.l. 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 1, 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, deve 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 (tra le tante: Cass., Sez. Un., 30 novembre 2006, n. 25506; Cass., Sez. 5^, 27 luglio 2007, n. 16714; Cass., Sez. 5^, 16 novembre 2012, n. 20137; Cass., Sez. 6^-5, 3 novembre 2016, n. 22247; Cass., Sez. 6^-5, 29 novembre 2016, n. 24308; Cass., Sez. 6^-5, 12 ottobre 2017, n. 24057; Cass., Sez. 6^-5, 11 settembre 2018, n. 22102; Cass., Sez. 5^, 10 ottobre 2019, nn. 25512 e 25513; Cass., Sez. 6^-5, 5 ottobre 2020, n. 21329; Cass., Sez. 6^-5, 11 novembre 2021, n. 33540; Cass., Sez. 5^, 28 dicembre 2021, n. 41738; Cass., Sez. 5^, 11 marzo 2022, n. 7958; Cass., Sez. 5^, 22 dicembre 2023, n. 35911; Cass., Sez. 5^, 16 maggio 2024, n. 13726). 2.3 In base all’art. 5, comma 5, del d.l.gs. 30 dicembre 1992, n. 504: «Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche». Inoltre, ai sensi dell’art. 59, comma 1, lett. g), del d.lgs. 15 novembre 1997, n. 446, il regolamento comunale può: «g) determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del Comune qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso».

Secondo l’indirizzo consolidato di questa Corte, ai fini della determinazione del valore imponibile per l'applicazione dell'ICI, è indispensabile che la misura del valore venale in comune commercio sia ricavata in base ai parametri vincolanti previsti dall’art. 5, comma 5, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 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; tali criteri, normativamente determinati, debbono considerarsi tassativi e non possono essere surrogati da valutazioni effettuate sulla base di un'aprioristica e del tutto indimostrata valutazione basata su altri argomenti (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 15 giugno 2010, n. 14385; Cass., Sez. 5^, 11 maggio 2012, n. 7297; Cass., Sez. 5^, 17 maggio 2017, n. 12273; Cass., Sez. 5^, 30 maggio 2017, n. 13567; Cass., Sez. 5^, 31 ottobre 2018, n. 27807; Cass., Sez. 5^, 24 settembre 2019, nn. 23680 e 23681; Cass., Sez. 6^-5, 8 febbraio 2021, n. 2347; Cass., Sez. 6^-5, 26 marzo 2021, n. 8614; Cass., Sez. 5^, 29 marzo 2022, n. 10003; Cass., Sez. 5^, 22 dicembre 2023, n. 35911; Cass., Sez. 5^, 4 giugno 2024, n. 15613). In altri termini, stante il percorso vincolato dettato, in relazione alla determinazione del valore delle aree fabbricabili, dall’art. 5, comma 5, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il giudice del merito, investito della questione della corrispondenza del valore venale attribuito ad un'area fabbricabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenendo conto dell'anno di imposizione, ai criteri normativi sopra indicati (zona territoriale di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche), formulando una valutazione di merito che, nella misura in cui risulterà congruamente motivata e rispettosa dei parametri normativi, sarà incensurabile in questa sede (Cass., Sez. 5^, 24 settembre 2019, nn. 23680 e 23681). 2.5 Va, al riguardo, rammentato che, in tema di ICI, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve 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, fermo restando che l'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone di tener conto, in concreto, 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 (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 2 marzo 2018, n. 4952; Cass., Sez. 6^-5, 3 aprile 2019, n. 9202; Cass., Sez. 5^, 7 agosto 2019, n. 21080; Cass., Sez. 5^, 10 marzo 2020, n. 6702; Cass. Sez. Un., 29 ottobre 2020, n. 23902; Cass., Sez. 5^, 16 febbraio 2021, n. 3973; Cass., Sez. 5^, 1 dicembre 2022, n. 35436; Cass., Sez. 5^, 11 agosto 2023, n. 24547; Cass., Sez. 5^, 23 novembre 2023, n. 32662; Cass., Sez. 5^, 15 maggio 2024, n. 13462). In ogni caso, in tema di ICI, l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico incide senz'altro nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, ma non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile ex art. 2 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione che non fanno venire

meno l'originaria natura edificabile (tra le tante: Cass., Sez. 6^-5, 23 novembre 2016, n. 23814; Cass., Sez. 5^, 25 marzo 2015, n. 5992; Cass., Sez. 5^, 15 luglio 2015, n. 14763; Cass., Sez. 5^, 23 novembre 2016, n. 23814; Cass., Sez. 6^-5, 6 luglio 2018, n. 17764; Cass., Sez. 5^, 18 settembre 2019, n. 23206; Cass., Sez. 5^, 24 settembre 2019, n. 23671; Cass., Sez. 5^, 23 ottobre 2019, n. 27121; Cass., Sez. 5^, 14 dicembre 2019, n. 33012; Cass., Sez. 5^, 18 giugno 2021, nn. 17494 e 17495; Cass., Sez. 5^, 29 ottobre 2021, n. 30891; Cass., Sez. 5^, 29 novembre 2021, n. 37337; Cass., Sez. 5^, 26 luglio 2022, n. 23328; Cass., Sez. 5^, 25 settembre 2023, n. 27237; Cass., Sez. 5^, 19 gennaio 2024, n. 2070).

2.6 Venendo alla disciplina urbanistica vigente ratione temporis nel Comune di ……., è pacifico tra le parti che le aree in questione erano destinate dal piano regolatore generale in vigore nell'anno 2010 a verde privato, a viabilità e ad "AP Standard", armonizzandosi con le prescrizioni del piano territoriale di coordinamento del "Parco Sud Milano" (delle quali l'art. 17, comma 4, della legge reg. Lombardia 30 novembre 1983, n. 86, sancisce il recepimento di diritto negli strumenti urbanistici generali con la sostituzione delle eventuali previsioni difformi ivi contenute).

2.7 Secondo la motivazione della sentenza impugnata, essendo assoggettati alla disciplina del piano territoriale di coordinamento del "Parco Sud Milano", «i terreni in questione (...) per loro natura e destinazione, erano inedificabili, e l'intero compendio "Corio" era stato declassato a zona agricola. In base a tale adozione era palese che il destino di tutti i terreni in contestazione era la definitiva inedificabilità, per cui il relativo valore di mercato, su cui si fonda l'ICI, era parificabile a quello di terreni agricoli.

Il ritorno in vita del P.R.G. per l'anno 2010 – posteriore alla revoca del P.G.T. dell'anno 2009 – era, pertanto, temporanea e non poteva influenzare i valori di mercato di immobili (terreni), che, con il nuovo P.G.T., adottato dopo la revoca del precedente, sarebbero stati confermati». Tuttavia, con tali argomentazioni, il giudice di appello, per un verso, non ha tenuto conto della riviviscenza del piano regolatore generale per l'anno 2010, ancorando la determinazione dell'edificabilità/inedificabilità delle aree in questione al piano di governo territoriale, che era stato in vigore fino al mese di agosto dell'anno 2009 ed era stato ripristinato soltanto nell'anno 2012; per un altro verso, ha dato per scontata l'inedificabilità assoluta delle aree in questione in base alla sola approvazione del piano territoriale di coordinamento del "Parco Sud Milano", senza verificare l'effettiva e concreta incidenza dei vincoli paesaggistici sulle destinazioni programmate dalla zonizzazione del piano regolatore generale in termini di sopravvivenza o soppressione di potenzialità edificatoria.

Difatti, sul tema delle relazioni tra piani paesaggistici e piani urbanistici, alla luce dell'art. 145 del d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 ("Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137"), pur avendo sancito in astratto il principio generale dell'assoluta prevalenza delle prescrizioni del piano paesaggistico regionale, comunque denominato, sulla pianificazione urbanistica comunale, questa Corte ha precisato che la regola secondo cui la presenza sull'area di vincoli di destinazione influisce unicamente sulla maggiore o minore potenzialità edificatoria, ma non sulla natura edificabile ex se dell'area ai fini tributari non concerne la diversa ipotesi in cui l'area, ancorché edificabile secondo il piano regolatore generale, tale non sia all'esito

della valutazione complessiva ed integrata di quest'ultimo con lo strumento di pianificazione paesaggistica ed ambientale regionale (in termini: Cass. Sez. 6^-5, 9 luglio 2014, n. 15729; Cass., Sez. 5^, 19 aprile 2019, n. 11080; Cass., Sez. 5^, 18 settembre 2019, n. 23206; Cass., Sez. 5^, 24 settembre 2019, nn. 23671 e 23672; Cass., Sez. 5^, 14 dicembre 2019, n. 33012; Cass., Sez. 5^, 20 dicembre 2019, n. 34242; Cass., Sez. 5^, 15 marzo 2022, n. 8363). Ne discende che occorre verificare, alla stregua delle disposizioni del piano regolatore generale, come modificate ed integrate da quelle del piano territoriale di coordinamento (in virtù dell'art. 17, comma 4, della legge reg. Lombardia 30 novembre 1983, n. 86), se le aree oggetto di accertamento avessero mantenuto o meno una sia pur limitata ("vincolata") potenzialità edificatoria, oppure non potessero ritenersi in nessun modo, nemmeno parzialmente o potenzialmente, edificabili.

Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la fondatezza del primo motivo, del secondo motivo, del terzo motivo, del quarto motivo, del quinto motivo, del sesto motivo e del settimo motivo, nonché l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a), della legge 31 agosto 2022, n. 130), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, il secondo motivo, il terzo motivo, il quarto motivo, il quinto motivo, il sesto motivo ed il settimo motivo; dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.