

## **Corte di Cassazione, sez. Tributaria, ord. 13 maggio 2005, n. 10062**

### *Ordinanza*

Con separati e coevi ricorsi la signora A. L. impugnava innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Venezia gli avvisi d'accertamento, emessi dal Comune di Noventa di Piave, che, in relazione ad ICI per gli anni '93 e '94, aveva contestato infedele dichiarazione di conduzione diretta del fondo agricolo, disconoscendo le riduzioni previste dall'art. 9 del d.lgs n. 504/92 in favore dei coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli, ed aveva applicato l'imposta per L. 252.000 per ogni anno, oltre le sanzioni di legge. Per le restanti annualità, il Comune anzidetto aveva contestato omessa dichiarazione della variazione della destinazione urbanistica di alcuni terreni dichiarati agricoli, ma divenuti edificabili in forza del nuovo PRG adottato con delibera in data 22.9.95, errata indicazione dei dati catastali di altri immobili, con conseguenti maggiorazioni d'imposta di L. 341.000 per l'anno 1995, L. 364.000 per il 1996 e L. 358.000 per il 1997, oltre interessi e sanzioni.

La contribuente chiedeva l'annullamento dei suddetti atti, facendo altresì presente di aver depositato istanza d'accertamento con adesione. Nel merito, inoltre, rilevava di essere solo usufruttuaria per un terzo degli immobili cui afferiva il tributo, che si appartenevano in nuda proprietà alla figlia, e contestava l'applicabilità delle sanzioni.

La Commissione adita, riuniti i ricorsi, con sentenza n. 49/02/2000, li respingeva parzialmente in relazione agli anni 93 - 94 relativamente al disconoscimento delle riduzioni d'imposta e, per contro, accoglieva le ragioni della contribuente in ordine solo alle sanzioni applicate per gli errori formali, annullando gli avvisi su quest'ultimo capo. Accoglieva invece i ricorsi per le restanti annualità, sostenendo in particolare, in ordine alla mutata destinazione del terreno, che il PRG era stato approvato dalla Regione solo nel 1997 e non rappresentava perciò strumento giuridico perfetto.

La Commissione tributaria regionale veneta, innanzi alla quale veniva interposto gravame dall'amministrazione comunale in via principale e dalla contribuente in via incidentale, con sentenza n. 53/29/02, accoglieva quest'ultima impugnazione, e annullava tutti gli avvisi, recependo gli argomenti adottati dalla contribuente.

Il Comune di Noventa di Piave ricorre per la cassazione di quest'ultima decisione con due mezzi.

L'intimata C. C., chiamata in giudizio in qualità di crede della originaria ricorrente, non si è costituita.

### *Motivi della decisione*

Col primo motivo il ricorrente censura l'impugnata sentenza denunciando "errata applicazione e/o omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 2 lett. b) del d.lgs n. 504/92, con riferimento alla qualificazione e al momento impositivo dei suoli ai fini ICI". Deduce a sostegno della sua critica che, a mente della norma rubricata, ai fini dell'applicazione del tributo controverso, assume rilevanza anche il mero inserimento di un terreno in un'area edificabile sulla base del piano regolatore generale. Ed infatti, com'è stato chiarito nella risoluzione ministeriale n. 209/E del 17.10.97, e confermato dal Ministro all'epoca competente in risposta ad un'interrogazione innanzi alle Camere, la vocazione edificatoria, sia essa di fatto o di diritto, determina tout court l'imposizione tributaria ai fini considerati.

In questa chiave, la conclusione cui sono pervenuti i giudici del gravame è errata, siccome si fonda sull'errata premessa di principio, secondo la quale rappresenta area edificabile solo quella in tal senso indicata tale dallo strumento urbanistico perfezionato, e tale non era qualificabile quello che era stato

adottato negli anni controversi dal Comune di Noventa, dal momento che esso, all'epoca suddetta, non era stato ancora approvato dalla Regione.

Cita a sostegno della sua censura i precedenti in termini di questa Corte n. 13817/2003 , n. 467/2003 e n. 4381/2002, soffermandosi in particolare sul principio enunciato nell'arresto n. 13817/2003, secondo cui un'area è già fiscalmente valutabile come edificabile, ancor prima che lo strumento urbanistico venga approvato, giacché la sua mera adozione imprime al terreno in esso inserito qualità edificatoria percepita dai consociati.

La Commissione regionale ha risolto la questione asserendo che l'inserimento del terreno in area edificabile deve risultare da strumento urbanistico perfetto, e nel periodo di salvaguardia intermedio, la qualificazione dell'area discende dal precedente piano regolatore, che qualificava agricola l'area in discussione. Il Comune non potrebbe altrimenti attestare, ai sensi dell'ultima parte del punto b) della norma rubricata, la fabbricabilità dell'area, ma dovrebbe certificarne la natura agricola, anche alla stregua dei criteri operanti ai fini dell'indennità di espropriazione. Richiama, a conforto della conclusione, il precedente arresto di questa Corte n. 11764/2001, in termini.

Con l'altro motivo, il ricorrente, denunciando violazione e/o falsa applicazione degli artt. 9 del d.lgs n. 504/92, 11 della legge n. 9/63 e 58 del d.lgs n. 446/97, critica la pronuncia impugnata, rilevandone l'erroneità laddove, in particolare, assume la natura innovativa, e perciò non retroattiva, dell'art. 58 comma 2 del Dlgs. n. 446/97, che ha modificato l'art. 9 del d.lgs n. 504/92 inserendo tra i presupposti per l'operatività dell'agevolazione prevista per i soggetti passivi d'imposta che siano coltivatori diretti del terreno, anche la loro iscrizione negli appositi elenchi comunali. La suddetta modifica ha invece natura retroattiva, versandosi in un caso di norma interpretativa, così espressamente definita dal legislatore nella relazione d'accompagnamento del testo normativo a mente delle norme rubricate, quindi, l'esenzione indicata non spetta alla contribuente, siccome essa non ha provato né di aver condotto personalmente il fondo né di essere iscritta negli elenchi indicati.

La Commissione regionale ha risolto la questione asserendo che la norma tributaria di riferimento deve applicarsi in combinato con quella contenuta nell'art. 12 della legge n. 153/75, che definisce la nozione d'imprenditore agricolo. L'assenza del requisito dell'iscrizione negli appositi elenchi di cui all'art. 11 della legge n. 9/63, previsto dall'art. 58 del d.lgs n. 446/97, non rileva nella fattispecie, siccome tale ultima disposizione, non avendo efficacia retroattiva, non può trovare applicazione.

In relazione alla questione oggetto del primo motivo, deve rilevarsi l'esistenza di un contrasto interpretativo sorto nella giurisprudenza di questa Corte.

Un primo indirizzo, richiamato dal Comune ricorrente ed espresso nelle pronunce da esso citate, definito "sostanzialistico", afferma infatti che il suolo, che sia stato considerato edificabile da uno strumento urbanistico, costituisce entità immobiliare fiscalmente valutabile, benché lo strumento stesso non sia ancora in vigore, né sia stato ancora approvato dall'organo regionale, per il solo fatto di esser stato adottato dal Comune. La ratio di questa esegesi poggia sulla considerazione che tale inserimento imprime al terreno, inserito con destinazione edificatoria, una qualità recepita dalla generalità dei consociati, e difficilmente reversibile, che influisce sul suo valore. Il principio è stato enunciato in particolare in materia di INVIM, ma è chiaramente suscettibile di ricaduta anche in relazione al tributo in esame, a partire dalla sentenza n. 4120/2002, e quindi è stato confermato dai successivi arresti n. 4381/2002, e in materia d'imposta di registro n. 17513/2002 , cui segue la sentenza n. 13817/2003 citata dal Comune.

Sul medesimo tracciato, con la pronuncia n. 19750/04, questa Corte ha sostenuto che, ai fini Ici, il terreno deve considerarsi edificatorio per il solo fatto che esistano per le stesso effettive possibilità di edificazione, sicché non rappresenta requisito imprescindibile, a tal fine, il suo inserimento negli strumenti urbanistici.

In altre parole, quest'esegesi valorizza, anche a fini fiscali, l'incremento di valore che si determina per il solo fatto dell'inclusione del terreno nella zona edificabile e dell'aspettativa, che per essa si crea, sia per il proprietario che per i consociati.

Altro e diverso orientamento, definito "formale - legalistico", sostiene invece che gli strumenti urbanistici adottati, ma non ancora approvati, non consentono la realizzazione delle opere in essi previste, dal momento che l'approvazione della Regione s'inserisce, nel procedimento perfezionativo dell'iter amministrativo, in funzione di condizione di legittimità e di efficacia. La tesi, enunciata in materia d'imposta di registro dalle SS.UU. con sentenza n. 10406/1994, ha trovato ampia conferma nei successivi arresti di cui alle pronunce n. 15320/2000 in tema di INVIM, e in materia di registro n. 13296/2001, cui hanno fatto seguito, più di recente, le sentenze n. 2416/03, n. 14024/02 e n. 5433/03.

Segnatamente con la sentenza n. 2416/03, si è asserito che, laddove la norma tributaria fa riferimento alla destinazione edificatoria prevista negli strumenti urbanistici, devono intendersi tali solo quelli perfezionati, e, dunque, già approvati dall'organo di controllo regionale, siccome la loro approvazione rappresenta elemento costitutivo della fattispecie procedimentale, e non già mera condizione di efficacia.

Più di recente questa costruzione è stata ribadita dalla sentenza n. 10406/1994, pronunciata in materia d'imposta di registro, con la quale si è affermato che, prima della sua approvazione, il PRG non può considerarsi atto definitivo.

In linea con questo indirizzo, ed ulteriormente sviluppandolo, la sezione V di questa Corte con la pronuncia n. 21573/04, smentendo il precedente arresto della stessa sezione n. 16751/04, ha altresì sostenuto, proprio in materia di Ici, che l'art. 2 comma 1 del d.lgs n. 504/92, che definisce area edificabile quella inserita nel piano regolatore generale o negli strumenti attuativi, deve interpretarsi nel senso che sono imponibili solo le aree che sono suscettibili di edificazione effettiva, cosicché devono escludersi dal loro novero quelle che, seppur inserite nel piano regolatore generale, non sono suscettibili di edificazione a causa della mancata approvazione dei necessari piani attuativi.

La soluzione del contrasto appare decisiva per la soluzione della controversia, e ciò rende opportuna la trasmissione degli atti al Primo Presidente di questa Suprema Corte, affinché valuti se vi siano le condizioni per l'assegnazione della causa alle Sezioni Unite.

E' opportuno rilevare che la questione è stata già sottoposta al vaglio delle SS.UU., che, tuttavia, non hanno risolto il contrasto, avendo disposto l'estinzione del giudizio per intervenuto condono con ordinanza n. 21634 del 16.11.04..

*P.q.m.*

Rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni Unite di questa Corte.