

Sui profili valutativi delle aree edificabili ai fini dell'imposta comunale sugli immobili

Andrea Quattrocchi

Dottore di ricerca in diritto tributario

I. PREMESSA

La pianificazione degli investimenti urbani ed extraurbani richiede l'approfondimento di plurime variabili fiscali legate alla esecuzione del progetto, destinate a incidere sulle modalità di finanziamento dell'opera, sui profili contrattuali legati alla presenza di partners e sulla sostenibilità dell'investimento.

La realizzazione di un progetto di urbanizzazione, invero, è destinata a svolgersi, di regola, su un arco temporale apprezzabile, che, attraverso fasi successive, si avvia dalla acquisizione della disponibilità dell'area sino alla ultimazione delle strutture. Nel nostro ordinamento, la materia rientra anche nella potestà impositiva dei Comuni, che attraverso l'imposta comunale sugli immobili¹ (D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, di seguito "decreto Ici") attuano il prelievo, oltre che su terreni agricoli e fabbricati, anche sulle aree edificabili². In questo senso, in vista dell'acquisizione della disponibilità dell'area, e nel corso del successivo progressivo avanzamento dei lavori, che sovente coprono più periodi d'imposta, il soggetto che sia titolare di un diritto di proprietà o altro diritto reale sull'area, e che pertanto possa dirsi possessore della medesima, è tenuto ad assolverne il carico impositivo ai fini dell'Ici.

Nell'ambito di tale disciplina, il tema delle aree edificabili risulta di notevole interesse, sia in relazione alla stessa nozione, dal momento che a fini fiscali l'edificabilità è un concetto "flessibile" – come vedremo – e ciò si riflette sulla valutazione, sia, soprattutto, ai problematici profili valutativi posti dalla determinazione della base imponibile in caso di aree rispetto alle quali non si pongano dubbi di effettiva edificabili.

1 In dottrina, in materia, v. G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000; M. Basilavecchia, *Imposta comunale sugli immobili (Ici)*, in Enc. dir., Milano, 1999, 669.

2 Nel sistema dell'Ici, risultano assoggettate a tassazione anche le aree demaniali e quelle appartenenti al patrimonio dello Stato, delle regioni o degli enti locali date in concessione ai privati per la realizzazione di opere di interesse pubblico (università, ospedali, centri di assistenza, padiglioni fieristici).

2. LA NOZIONE DI AREA EDIFICABILE AI FINI DELL'ICI E I RIFLESSI SULLA DETERMINAZIONE DEL VALORE.

L'edificabilità dell'area sulla quale si intende avviare un investimento immobiliare costituisce il presupposto della realizzazione del progetto, di talché ai fini dell'Ici, il terreno è destinato a essere assoggettato in quanto *edificabile*. In realtà, tuttavia, può darsi l'eventualità che esso, nella fase iniziale del progetto, risulti non possedere ancora tale vocazione, pur nella prospettiva della fabbricabilità indicata, ad esempio, in atti amministrativi preliminari all'adozione di un piano regolatore generale.

In questo quadro, l'esatta qualificazione dell'area risulta di primaria importanza anche in ragione della diversa determinazione della base imponibile su cui applicare l'imposta. E invero, per le aree fabbricabili (at. 5, comma 5 decreto Ici) la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio al primo 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. Diversamente, per i terreni agricoli, la base imponibile è determinata mediante un calcolo avente come parametro di riferimento il reddito dominicale.

Con riguardo alla nozione di area edificabile, l'art. 2, comma 1, *lett. b)* del decreto Ici, prevede che per area fabbricabile si intenda 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. La stessa norma prevede che il Comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile ai sensi del decreto.

La soltanto apparente chiarezza della formulazione della norma è stata criticata in dottrina³, poiché il legislatore avrebbe accolto, nel medesimo contesto e allo stesso tempo, sia un concetto di "edificabilità legale", legata all'adozione, da parte del Comune, di un piano regolatore generale o attuativo, sia l'alternativa nozione di "edificabilità di fatto", subordinata alla concreta possibilità di costruire. Peraltro, l'impossibilità, in concreto, di poter edificare sulla base del solo piano regolatore generale potrebbe far dubitare della correttezza della qualificazione come "edificabile", di un'area che solo potenzialmente possieda tale destinazione, tanto più che la disposizione contiene l'inciso relativo alla effettiva edificabilità.

Sul tema, pertanto, sono destinate a pesare alcune considerazioni di carattere urbanistico attinenti alla pianificazione territoriale, che brevemente si propongono in questa sede.

Come è noto, alla tradizionale classificazione tra piani regolatori "generali" e "attuativi" o "particolareggiati", corrispondono talune sottodistinzioni: tra i piani gene-

3 Cfr. M. Trimeloni, *Ancora sulla nozione di "area fabbricabile" nella disciplina dell'Ici*, in Fin. loc., 2005, p. 97.

rali rientrano “i piani territoriali di coordinamento regionali e provinciali”, i piani regolatori “generali intercomunali” e i “piani di fabbricazione”; tra quelli attuativi figurano quelli di “lottizzazione”.

Limitandoci in questa sede al piano regolatore generale comunale⁴, come è noto, esso, successivamente all’adozione da parte del consiglio comunale, necessita dell’approvazione in sede regionale. Il piano regolatore generale in origine conteneva previsioni di carattere meramente programmatico (L. n. 1150 del 1942), di talché la richiesta di concessione edilizia in presenza del solo piano generale, anche se “approvato” oltre che “adottato” sarebbe stata sospesa sino all’adozione del piano attuativo. Nella prassi, tuttavia, il piano regolatore generale, si presta a contenere indicazioni immediatamente eseguibili attraverso il rilascio diretto di concessioni edilizie, con la conseguenza di consentire l’edificazione senza la necessità di attendere piani particolareggiati.

La giurisprudenza della Suprema Corte – pronunciatisi a distanza di alcuni anni dai primi orientamenti dell’Amministrazione finanziaria⁵ – ha inizialmente sostenuto che un’area fosse da considerarsi edificabile qualora risultasse tale da uno strumento urbanistico generale, ancorché non perfezionato, in ragione delle immediate ricadute economiche di qualunque variazione che faccia sorgere o consolidi una aspettativa di diritto⁶. Questo principio, che ha avuto larga applicazione nella giurisprudenza di merito⁷ è stato statuito nella consapevolezza che la norma fosse formulata in modo in-

- 4 Le più recenti leggi regionali dispongono che la pianificazione generale avvenga mediante due diversi strumenti: *i*) il “piano strutturale” che non possiede limiti temporali e che contiene le scelte di fondo di suddivisione del territorio comunale (agricolo, urbanizzato, urbanizzabile); *ii*) il “piano del sindaco” o “piano operativo”, che dura cinque anni e che nell’ambito delle zone urbanizzabili individuate dal piano strutturale individua concretamente le aree dove potrà avvenire l’edificazione. Risulta che quando l’area è compresa nel piano strutturale e non in quello operativo, il certificato di destinazione urbanistica indica il terreno come agricolo. Allo stesso tempo, la prassi dimostra che i Comuni, ai sensi dell’art. 31, comma 20, l. 289 del 2002, inviano ai proprietari la l’avviso relativo al mutamento della destinazione urbanistica solo quando l’area è considerata edificabile sulla base del piano operativo e non strutturale. Per le modifiche di destinazioni precedenti le disposizioni della l. 289 del 2002, è ritenuta sufficiente la pubblicazione delle modifiche nell’albo pretorio (così Cass., sez. V, 12 ottobre 2007, n. 21645).
- 5 Si v. Min. Fin., risol. 17 ottobre 1997, n. 209, secondo cui agli effetti dell’Ici per area fabbricabile si intende l’area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi. Da ciò consegue che l’edificabilità non deve necessariamente discendere da piani urbanistici particolareggiati, essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale.
- 6 Si v. Cass., sez. V, 24 agosto 2004, n. 16751, in Fisco, 2004, p. 15203. La Cassazione ha censurato la formulazione della disposizione riguardo la sua chiarezza, e su questa base ha annullato le sanzioni irrogate. In senso conforme cfr. Cass., sez. V, 4 ottobre 2004, n. 19750, in Fin. loc., 2005, p. 69. Si trattava, in questo ultimo caso, di un’area alla quale era stato apposto un vincolo di destinazione che prevedeva la futura espropriazione senza che fosse stata avviata la relativa procedura. La Corte ha qualificato come edificabile l’area sul presupposto che il pregiudizio derivante al proprietario dalla pendenza della procedura espropriativa avrebbe trovato tutela adeguata nei criteri indicati dall’art. 5, comma 5, che ai fini della determinazione del valore tengono conto della destinazione d’uso consentita. Nello stesso filone si collocano Cass., 18 settembre 2003, n. 13817; Id., 9 dicembre 2002, n. 17513; Id., 22 marzo 2002, n. 4120.
- 7 Si v. Comm. Trib. Prov. Modena, 23 maggio 2006, n. 75; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. II, 5 aprile 2005, n. 69; Comm. Trib. Reg. Lombardia, 7 giugno 2004, in Fin. Loc., 2004, p. 106; Comm. Trib. Prov. Brescia, sez. XI, 3 gennaio 2003, n. 212, in Boll. Trib., 2003, p. 794.

felice, al fine di ricomprendere qualunque tipo di piano territoriale, prescindendo dal suo contenuto. La circostanza che in concreto l'edificabilità sarebbe solo potenziale, divenendo di fatto impossibile l'ottenimento di una licenza edilizia, influirebbe sulla determinazione del valore da assoggettare a tassazione, certamente più ridotto rispetto a quello proprio di un'area connotata da una edificabilità effettiva.⁸

La presa di posizione della Cassazione dell'agosto del 2004 è stata seguita, poco più tardi, da una sentenza di segno opposto⁹, nella quale i Supremi giudici hanno posto l'accento sulle "possibilità effettive di edificazione" previste in materia di espropriazione per pubblica utilità che considera fabbricabili quelle aree che presentano "possibilità legali ed effettive di edificazione" (art. 5-bis, comma 3, l. n. 359 del 1992). Secondo la ricostruzione proposta, la scelta legislativa di distinguere, ai fini dell'Ici, nell'ambito della c.d. edificabilità giuridica, tra strumenti urbanistici generali o attuativi, e di affiancare a tale distinzione le possibilità effettive di edificazione, conseguirebbe alla considerazione che vi sono terreni la cui utilizzabilità edificatoria è attuale e concreta e altri per i quali è solo potenziale, ciò che troverebbe conferma nella suddivisione del territorio comunale in zone territoriali omogenee dalla quale discenderebbe, in sede di previsione delle norme tecniche di attuazione dei "piani regolatori generali", la possibilità di edificare immediatamente solo alcune aree¹⁰. In tal modo, facendosi riferimento alla utilizzabilità a scopo edificatorio legale ed effettiva si salvaguarda la legalità dell'imposizione fiscale, impedendo l'applicazione dell'imposta nei casi in cui la possibilità di edificare sia meramente eventuale o comunque subordinata alla preventiva approvazione dei piani attuativi¹¹.

In presenza del contrasto giurisprudenziale sorto in seno alla Suprema Corte, il legislatore ha ritenuto di intervenire con una norma di interpretazione autentica, l'art. 11-*quaterdecies*, comma 16 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248. Tale disposizione ha precisato che l'art. 2, comma 1, *lett. b)* del decreto Ici è da interpretarsi 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. Questa disposizione, peraltro, è seguita da una norma sostanzialmente analoga, diretta, tuttavia, alla copertura anche di imposte diverse dall'Ici, l'art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248.

8 Si v. Comm. Trib. Reg. Lazio, 3 aprile 2008, n. 21.

9 Cfr. Cass., 16 novembre 2004, n. 21644. Si riscontrano taluni precedenti delle commissioni di merito (Comm. Trib. Prov. Catanzaro, sez. IV, 14 maggio 2003, n. 739, in Trib. Loc. reg., 2003, p. 315; Id., sez. I, 28 novembre 2003, in Boll. Trib., 2004, p. 871).

10 La possibilità di costruire sussisterebbe, in particolare, per le zone A e B, in quanto già urbanizzate, e quindi con possibilità di rilascio della concessione edilizia senza dover attendere l'approvazione di strumenti urbanistici attuativi, mentre essa sarebbe necessariamente subordinata all'approvazione dei piani attuativi e alla costruzione, almeno, delle opere di urbanizzazione primaria, per le aree comprese nelle zone C, o comunque per tutte le altre zone non urbanizzate.

11 Come osservato dalla Cassazione, se non si ragionasse in questi termini, se ne dovrebbe concludere che «qualsiasi terreno oggi agricolo potrebbe, in un domani più o meno prossimo, essere utilizzato a scopo edificatorio a seguito dell'approvazione di una qualche variante».

L'intervento del legislatore, tuttavia, non risulta risolutivo, poiché nell'ambito della giurisprudenza di merito continuano a registrarsi sentenze difformi. Cosicché, sul finire del 2006, si pronunciano le Sezioni Unite della Suprema Corte¹², che aderiscono all'indirizzo sostanzialista per il quale l'inclusione dell'area in un piano regolatore generale è sufficiente perché essa sia considerata edificabile, fermo restando che il mancato perfezionamento dell'approvazione del piano o la mancata adozione dell'attuativo incidono sulla determinazione del valore. In proposito, in particolare, la Cassazione osserva che possono ben verificarsi oscillazioni di valore connesse all'andamento del mercato e/o allo stato di attuazione delle procedure che determinano il perfezionamento dello *jus aedificandi*. Di conseguenza, essendo le imposte patrimoniali commisurate al valore del patrimonio cui si riferiscono è possibile che si registrino variazioni al rialzo che comportino un maggior prelievo, o variazioni al ribasso – ad esempio a causa della mancata approvazione del piano regolatore generale – che attenuano il prelievo, senza che ciò comporti un automatico diritto al rimborso per gli anni pregressi, durante i quali l'imposta è stata commisurata al valore di mercato¹³. Secondo la Cassazione, l'art. 36, comma 2 del d.l. n. 223 del 2006¹⁴, pur non avendo introdotto un nuovo criterio di valutazione, avrebbe sancito l'abbandono del "beneficio" della tassazione su base catastale e quindi della valutazione automatica per i suoli non incondizionatamente edificabili, dal momento che «è di comune esperienza, infatti, che tale circostanza è sufficiente a far lievitare il valore venale del suolo, secondo le leggi di mercato. Trattandosi di imposta periodica, le oscillazioni di valore dovranno riflettersi, nel bene e nel male, nelle dichiarazioni di variazione».

Il duplice intervento del legislatore e la pronuncia delle Sezioni Unite non pongono fine alla vicenda, dal momento che con due distinte ordinanze di rimessione¹⁵ la Corte Costituzionale viene investita della questione di legittimità dell'art. 2, comma 1, lett. b) del decreto Ici, dell'art. 11-*quaterdecies*, comma 16 del d.l. n. 203 del 2005 e dell'art. 36, comma 2 del d.l. n. 223 del 2006 nella parte in cui ampliano la base imponibile Ici delle aree edificabili considerando irrilevante l'adozione degli strumenti urbanistici attuativi, dal momento che l'art. 37 del D.P.R. 327 del 2001, ai fini del pagamento dell'indennità per espropriazione per pubblica utilità (richiamata dall'art.

12 Cfr. Cass., sez. Unite, 30 novembre 2006, n. 25506.

13 Ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. f) del D. lgs. n. 446 del 1997, i Comuni hanno facoltà di rimborsare l'imposta assoluta in relazione ad aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni, avuto anche riguardo alle modalità e alla frequenza delle varianti apportate agli strumenti urbanistici. La Cassazione, altresì, precisa che l'irrelevanza che l'incremento di valore non sia stato monetizzato attraverso un atto di trasferimento a titolo oneroso che, ricorrendone i presupposti di legge, avrebbe potuto dare luogo ad una plusvalenza soggetta alle imposte sui redditi.

14 Curiosamente, afferma la Cassazione: «Dopo la novella del 2006 (...) il legislatore (rectius: l'Amministrazione finanziaria "vestita" da legislatore, ha fattola sua scelta». Peraltro i giudici segnalano che l'intervento del legislatore, più che rafforzare l'interpretazione proposta l'ha indebolita, intervenendo in un momento in cui le Sezioni Unite erano già state investite del contrasto, e quindi era imminente la rimozione della diversità di vedute interna alla Suprema Corte.

15 Comm. Trib. Reg. Lazio, 30 agosto 2006, n. 775, e Comm. Trib. Prov. Piacenza, 16 marzo 2007, n. 613, in www.finanze.it.

2 del decreto Ici), considera non edificabile l'area per la quale è precluso il rilascio di atti autorizzativi ai fini edificatori.

La Corte¹⁶, dichiarata l'inammissibilità della censura con riguardo alla norma del 2005, in quanto abrogata *ex tunc* dalla disposizione del 2006, ha ritenuto infondata la questione di legittimità di tale ultima norma, ritenendo che ai fini dell'Ici la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici non ancora attuati, costituisce notoriamente un elemento idoneo ad influenzare il valore del terreno per una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante.

La giurisprudenza successiva di legittimità¹⁷ e di merito¹⁸ ha recepito l'indicazione del legislatore, avallata dalla Cassazione e dalla Corte Costituzionale, ritenendo imponibili le aree considerate edificabili in strumenti urbanistici non perfezionati o non seguiti da piani attuativi.

3. I CRITERI PER LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELL'AREA EDIFICABILE

In un siffatto quadro, la edificabilità solo potenziale dell'area rileva ai fini della determinazione della base imponibile, giustificandosi un'attenuazione del valore del terreno rispetto a quello di un area immediatamente edificabile.¹⁹

Ciò posto, occorre osservare che le problematiche legate alla individuazione del valore tassabile si pongono anche nei casi di effettiva edificabilità, per i quali rileva il valore venale in comune commercio. Le difficoltà della valorizzazione sono ben note al legislatore, che ha indicato alcuni parametri per orientare i contribuenti. In proposito, l'art. 5, comma 5 del decreto Ici prevede che debba aversi 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 caratteristiche analoghe.

In proposito, peraltro, occorre ricordare che ai sensi dell'art. 59 del D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, i Comuni, nell'esercizio della propria potestà regolamentare possono determinare, periodicamente e per zone omogenee, i valori venali in comune commercio per le 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 del contenzioso.

16 Cfr. Corte Cost., ordinanza 27 febbraio 2008, n. 41.

17 Si v. Cass., sez. V, 20 giugno 2008, n. 16858, in Fin. loc., 2008, n. 67; Id, 17 aprile 2008, n. 25676.

18 Si v. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 28 novembre 2008, n. 86; Comm. Trib. Prov. Massa Carrara, 9 giugno 2008, n. 126.

19 Cfr. Comm. Trib. Prov. Rieti, 7 marzo 2008, n. 30.

Questi regolamenti, secondo quanto statuito dalla Cassazione²⁰, pur non avendo natura imperativa, sono assimilabili agli studi di settore, trattandosi di fonti di presunzioni dedotte da dati di comune esperienza idonei a costituire supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice – come i bollettini di quotazioni di mercato e i notiziari Istat. Essi sono utilizzabili quali indici di valutazione, anche retroattivamente, analogamente al c.d. “redditometro”, senza che ciò comporti una applicazione retroattiva di disposizioni di legge²¹, ciò che altrimenti colliderebbe con il disposto dell'art. 3 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

In realtà, la vocazione non retroattiva del regolamento potrebbe essere argomentata rilevando che nell'attribuire ai Comuni la potestà regolamentare nella materia della determinazione dei valori delle aree edificabili, l'art. 59, comma 1, lett. g) del D. lgs. n. 446 del 1997, richiama espressamente l'art. 52 dello stesso decreto legislativo, con il quale viene disposto che il regolamento non ha effetto prima del primo gennaio dell'anno successivo a quello in cui è stata adottata la delibera. Ciò potrebbe determinare l'illegittimità dell'applicazione retroattiva dei valori minimi determinati dal regolamento, a nulla rilevando che il Comune, eventualmente, ai fini dell'applicazione retroattiva di tali valori, definisca il contenuto della delibera come “atto d'indirizzo”, non essendo previsto, tale tipo di atto, dal citato art. 59 del D. lgs. n. 446 del 1997²².

La natura presuntiva dei valori contenuti nella delibera, produce effetti in due distinte direzioni.

Anzitutto, il mero scostamento, da parte del contribuente, rispetto al valore indicato nel regolamento, non legittima di per sé l'azione accertativa da parte dell'ente locale, tenuto a supportare la propria pretesa mediante l'indicazione di ulteriori elementi di valutazione. Sul contribuente, viceversa, grava l'onere di contrastare non soltanto il contenuto della delibera comunale richiamata, ma anche i valori di comparazione concretamente riportati dal Comune, affinché il giudice del merito possa effettuare una coerente disamina²³.

Inoltre, per la loro natura di presunzione, i valori indicati nei regolamenti non si prestano a coprire tutte le specificità delle singole aree e delle modifiche che intervengano, in periodi d'imposta diversi, per solo alcune di esse. In proposito, una delle fattispecie di maggiore rilevanza è costituita dalla sopravvenuta edificabilità parziale dell'area, che ricorre qualora il terreno si presti all'edificazione privata dovendo sog-

20 In tal senso cfr. Cass., sez. V, 27 luglio 2007, n. 16700, secondo cui questo potere regolamentare è proprio anche della Giunta cui la competenza in materia di Ici è stata riassegnata dal D. lgs. n. 267 del 2000. Conforme, Cass., sez. V, 23 luglio 2008, n. 20256, in Boll. Trib., 2008, p. 1464, in Fin. loc., 2008, p. 97, nonché in Riv. trib. Loc., 2009, p.198, con nota di A. Pucci.

21 Cass. Sez. V., 3 maggio 2005, n. 9135, fa riferimento alle presunzioni *hominis* e agli studi di settore. Cfr. Comm. trib. reg. Toscana, 11 marzo 2006, n. 133, in www.finanze.it.

23 Così Cass., sez. V, 27 luglio 2007, n. 16700 e Cass. Sez. V., 3 maggio 2005, n. 9135. Cass. sez. V, 23 luglio 2008, n. 20256, cit., ha precisato che il giudice di merito è tenuto a motivare le ragioni per le quali ritenga di disattendere le risultanze di una consulenza tecnica d'ufficio. Inoltre, la medesima giurisprudenza (cfr. Cass., 16 marzo 2005, n. 5757) ha confermato che tra gli strumenti più idonei per contestare la maggiore pretesa impositiva Ici relativa ad un'area edificabile, rientrano proprio i contratti di compravendita di aree analoghe.

giacere, per una frazione, a vincoli urbanistici quali la realizzazione di servizi, aree verdi, parcheggi, e altre simili opere di carattere pubblico. A fronte dei dubbi concernenti la necessità di dover provvedere ad una valutazione frazionata dell'area in ragione delle diverse destinazioni impresse, a titolo esemplificativo, dalle convenzioni edilizie, la giurisprudenza di legittimità²⁴ ha ritenuto che le aree in questione devono essere considerate nel loro complesso, prescindendo dalla destinazione che ciascuna porzione avrà in concreto all'esito del processo edificatorio, quando i fabbricati si distingueranno dal resto. Ciò non esclude che il diverso livello di edificabilità non incida sul valore venale in comune commercio dell'area, fermo restando che l'individuazione del valore commerciale del bene riguarda l'area nella sua globalità e non è il risultato della sommatoria del valore commerciale dei segmenti che la compongono, aventi edificabilità differenziata.

In quanto contenuti in una fonte di rango inferiore, oltremodo, i valori indicati dai regolamenti comunali devono essere individuati e utilizzati in armonia con le disposizioni di legge, e segnatamente con il medesimo art. 5, comma 5 del decreto Ici, laddove esso fa riferimento al valore venale al primo gennaio dell'anno d'imposizione. Sotto questo profilo, come rilevato in giurisprudenza, è censurabile un atto di accertamento nel quale l'ente locale stabilisca un unico valore di riferimento triennale, senza considerare che gli immobili possono cambiare valore annualmente in base allo sviluppo dei piani urbanistici e risentire dell'andamento dei prezzi di mercato influenzati dal rapporto tra domanda e offerta di un determinato periodo²⁵.

Occorre osservare, peraltro, che la corretta determinazione del valore dell'area edificabile produce effetti ai fini della determinazione dell'indennità di esproprio. E invero, l'art. 16 del decreto Ici dispone che l'indennità è ridotta ad un importo pari al valore indicato nell'ultima dichiarazione o denuncia presentata dall'espropriato a fini Ici, qualora il valore dichiarato risulti inferiore all'indennità di espropriazione determinata secondo le disposizioni vigenti. Ciò tuttavia non esclude che l'espropriato, anteriormente alla determinazione dell'indennità da parte dei competenti organi, possa presentare una dichiarazione in rettifica, ottenendo in tal modo l'erogazione di un congruo indennizzo. Questo principio, statuito dalla Cassazione²⁶, vale anche per l'evasore totale, nel qual caso il contribuente non perde il suo diritto all'indennizzo espropriativo, ma soggiace al recupero dell'imposta non assolta e alle conseguenti sanzioni.

Da ultimo si segnala che ai sensi dell'art. 5, comma 6 del decreto Ici, in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, la base imponibile è rappresentata dal valore dell'area senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione, ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato²⁷.

24 Cfr. Cass., sez. V, 23 luglio 2008, n. 20256, cit..

25 Cfr. Comm. Trib. Reg. Sardegna, 3 marzo 2006, n. 14.

26 Cass., sez. I, 3 gennaio 2008, n. 19.

27 In tema cfr. Ag. Entr., risol. 22 ottobre 2008, n. 395.