

L'ICI

(di Anna Maria Fasano)

SOMMARIO: 1. Inquadramento. – 2. La base imponibile. – 3. I vincoli di inedificabilità. – 3.1. Verde pubblico attrezzato. – 4. Le rendite catastali. – 5. Soggettività passiva. – 6. Le aree pertinenziali. – 7. Le esenzioni: casistica. – 8. Le agevolazioni. – 9. L'ICI e le aree demaniali. 10. Avviso di liquidazione ed accertamento. – 11. ICI e giudicato.

1. Inquadramento.

In base al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, presupposto dell'ICI 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*» (art. 1, comma 2), intendendosi per fabbricato «*l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano*» (art. 2, lett. a) e per terreno agricolo «*il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 c.c.*» (art. 2, lett. c).

Il regime dell'ICI e delle relative esenzioni non può essere ricavato dalla disciplina normativa regolante l'imposizione diretta, e quindi dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi anche TUIR), bensì dalle disposizioni specificamente inerenti alla stessa imposta comunale sugli immobili.

L'ICI – istituita con decorrenza dall'anno 1993 dal d.lgs. n. 504 del 1992 – per le sue caratteristiche strutturali può essere definita come un'imposta *territoriale*, in considerazione dell'identica natura dell'ente pubblico impositore «*ciascun Comune*», *diretta*, perché colpisce una immediata manifestazione di capacità contributiva, e *reale*, in quanto considera, come base imponibile il valore in sé del bene immobile, a prescindere, in linea generale, da qualsivoglia condizione personale del titolare del diritto reale sullo stesso considerato dalle afferenti norme (salvo, ex art. 7 del d.lgs. cit., che ai fini dell'esenzione).

Per l'assoggettamento all'imposta è sufficiente l'iscrizione al catasto edilizio, dovendosi escludere qualsiasi rilevanza, ai predetti fini, dell'effettiva abitabilità dell'immobile (**Sez. 5, n. 11646/2019, Cavallari, Rv. 653723-01, Sez. 5, n. 03436/2019, Penta, Rv. 652524, Rv. 652524-01**). Secondo altro indirizzo, per l'assoggettamento ad ICI è invece sufficiente che il fabbricato sia ultimato ed utilizzabile, senza che sia

necessaria la sua iscrizione al catasto, rilevando ai fini impositivi le condizioni per sua iscrivibilità ai sensi dell'art. 2 comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992, ovvero il momento a partire dal quale può essere considerato fabbricato in ragione dell'ultimazione dei lavori relativi alla sua costruzione (**Sez.5, n. 7968/2019, Fasano, Rv. 643056-01**).

Presupposto dell'imposta, come stabilito dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. istitutivo, è il possesso di:

a) «*fabbricati*», per tale intendendosi l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano (art. 2, n. 1, cit.).

b) «*aree fabbricabili*»

c) «*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*».

Pertanto, il possesso di un'«*unità immobiliare*» da considerare come «*fabbricato*» (perché iscritta o da iscrivere nel catasto) fa sorgere in capo al soggetto passivo (art. 3) l'obbligo di corrispondere l'ICI afferente.

I contribuenti sono tenuti alla dichiarazione prevista dall'art. 10 del d.lgs. n. 504 del 1992. Tale dichiarazione, avendo natura di mera esternazione di scienza e di giudizio, può essere emendata (o ritrattata) dal contribuente, se frutto di errore, con effetti, però, diversi, a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta ovvero successivamente alla stessa: nel primo caso, infatti, l'Ufficio è tenuto a rispettare le risultanze della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a carico dell'Amministrazione, mentre nella seconda ipotesi, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio delle facoltà di correzione, quest'ultima venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta (**Sez. 5, n. 06635/2019, Balsamo, Rv. 652969-01**). Si è anche precisato che l'art. 37, comma 53, del d.l. n. 223 del 2006, il quale ha soppresso l'obbligo della presentazione della dichiarazione ai fini ICI, con decorrenza dall'anno 2007, facendo salvo l'obbligo di denuncia delle variazioni non conoscibili in via officiosa dal comune, continua a regolare i rapporti sorti sotto la sua vigenza, sanzionando le condotte concernenti l'omissione ed il ritardo del pagamento delle imposte, secondo i termini e le scadenze previste dalle norme in vigore in base al principio del *tempus regit actum*» (**Sez.5, n. 1293/2019, Balsamo, Rv. 653993-01**).

L'obbligo, previsto dall'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, di dichiarare il possesso degli immobili (o di denunciare le variazioni di quelli già dichiarati) non cessa allo scadere del termine stabilito dal legislatore con riferimento all'inizio del possesso (o, per gli immobili

posseduti al 1° gennaio 1993, del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992) ma permane finché la dichiarazione (o la denuncia di variazione) sia presentata, configurandosi, in caso di inosservanza, un'autonoma violazione per ogni anno di imposta punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1, del decreto cit., poiché la presentazione della dichiarazione produce effetto (in mancanza di variazioni) anche per gli anni successivi e tale effetto può ovviamente verificarsi solo in presenza e non in assenza di una dichiarazione, la violazione del relativo obbligo non ha natura istantanea e non si esaurisce con la mera violazione del primo termine fissato dal legislatore, sicché, ove la dichiarazione sia stata omessa in relazione ad una annualità di imposta, l'obbligo non viene meno in relazione all'annualità successiva. (Sez. 5, n. 14399/2017, De Masi, Rv. 644430-01).

2. Base imponibile.

La base imponibile dell'ICI deve essere determinata, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, in ragione del valore dell'immobile, senza che assuma rilievo che lo stesso, ad esempio, sia stato costruito con contributi comunali (**Sez. 5, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-02**).

Ai fini della determinazione della base imponibile, per i fabbricati iscritti in catasto il valore di riferimento è costituito *«da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52 u.c.»* (art. 5, comma 2). Invece *«per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque»* (art. 5, comma 7).

La disciplina dettata dall'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, si applica anche quando il contribuente, per la determinazione della rendita catastale, si avvale della procedura DOCFA, poiché il termine di efficacia delle rendite stabilito dall'art. 5, comma 2, cit. è ispirato a ragioni di uniformità delle dichiarazioni e degli accertamenti e costituisce espressione del principio di uguaglianza (Sez. 6-5, n. 21760/2018, Napolitano, Rv. 650111-01). In tale ipotesi, infatti, il contribuente pone in essere un'attività collaborativa che comporta soltanto, in caso di variazione della rendita originaria, la non applicazione di sanzioni (salvo nel caso in cui lo scarto ecceda la misura del 30%), ma abilita il Comune ad emettere avviso di liquidazione, senza necessità di preventiva notifica della rendita (Sez. 6-5, n. 27576/2018, Billi, Rv. 651071-01). Se il fabbricato è divenuto inagibile, l'imponibile, fino al nuovo classamento, non può essere determinato sulla base del valore venale dell'area edificabile, atteso che, ai sensi dell'art. 5 del

d.lgs. n. 504 del 1992 il valore da assumere resta quello risultante dalla rendita catastale rivalutata secondo i moltiplicatori previsti dall'art. 52, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 (**Sez. 5, n. 03282/2019, Russo, Rv. 652380-01**).

La misura del valore venale del bene in comune commercio deve essere determinata in base ai parametri vincolanti previsti dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, 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; pertanto, poiché tali criteri devono considerarsi tassativi, il giudice del merito, investito della questione del valore attribuito ad un'area edificabile, non può esimersi dal verificarne la corrispondenza, tenuto conto dell'anno di imposizione, ai predetti parametri, con una valutazione incensurabile in sede di legittimità, se congruamente motivata (Sez. 5, n. 13567/2017, Zoso, Rv. 644355-01). I criteri indicati dall'art. 5, comma 5, cit., devono considerarsi tassativi e rispetto ad essi non assume alcun rilievo il prezzo indicato nella compravendita dell'immobile, non indicato tra i parametri di cui all'art. 5 citato (Sez. 5, n. 12273/2017, Botta, Rv. 644138-01). Da siffatti rilievi consegue che, nel caso di area acquistata a seguito di procedura di asta, non assume alcuna importanza il prezzo di aggiudicazione, perché esso non rientra tra i parametri suddetti, né costituisce elemento significativo, potendo essere determinato da ribassi correlati alla necessità di vendere (Sez. 5, n. 12273/2017, Botta, Rv. 644138-01).

La base imponibile va individuata in relazione al valore commerciale complessivo dell'area fabbricabile, che dovendo tenere conto dei differenti livelli di edificabilità della parti che compongono l'area medesima, può essere espresso ricorrendo ad indici medi di edificabilità riferiti all'intera area, in considerazione del rapporto tra spazi riservati a costruzioni e spazi riservati ad infrastrutture di interesse generale (**Sez. 5, n. 08545/2019, Mondini, Rv. 653349-01**).

La base imponibile è, quindi, individuata dall'art. 5 cit. mediante una stretta ed imprescindibile relazione tra iscrizione (o necessaria iscrिवibilità) in catasto di una unità immobiliare e rendita vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, sicché i dati del singolo fabbricato, quali risultanti in catasto, costituiscono un fatto oggettivo ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del *quantum* dovuto, non contestabile, neppure in via incidentale, da nessuna delle parti (comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente l'imposta, fatta salva la facoltà del contribuente di chiedere la modifica

(eventualmente in via di autotutela), ovvero di impugnare (in sede giurisdizionale) l'atto di accatastamento e/o di attribuzione della rendita, con naturale ripercussione (ed effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) sul provvedimento definitivo (Sez. 5, n. 14114/2017, Scarcella, Rv. 644420-01). Pur sul presupposto della tassatività dei parametri indicati dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. cit., in mancanza di un valore riferito al bene oggetto di stima, nell'ipotesi in cui sia indicato il prezzo di acquisto del bene, il giudice del merito può avvalersi, per valutarne la congruità, ai fini della determinazione del valore venale degli immobili, ai criteri OVI, che, pur non costituendo fonti di prova, sono uno strumento di ausilio ed indirizzo per le valutazioni estimative, quali nozioni di fatto di comune esperienza (Sez. 5, n. 11445/2018, Fasano, Rv. 648202-01).

A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv., con modif., in l. 2 dicembre 2005, n. 248, e dell'art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248, che hanno fornito l'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lett. *b*), del d.lgs. n. 504 del 1992, l'edificabilità di un'area, per l'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 dal parte delle Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, tenuto, altresì, conto che il detto art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, prevedendo che un terreno sia considerato edificatorio anche ove esistano possibilità effettive di costruzione, delinea, ai fini fiscali, una nozione di area edificabile ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria (Sez. 5, n. 04952/2018, De Masi, Rv. 647463-01).

Come si è detto, la vocazione urbanistica di un immobile deve essere desunta dalla qualificazione ad esso attribuita dagli strumenti urbanistici, sicché il venir meno della concreta possibilità di utilizzare il volume edificatorio non influisce sulla destinazione del bene attribuita dallo strumento urbanistico generale e, quindi, non fa diventare l'immobile stesso di natura agricola, ma incide solo sulla determinazione della base imponibile (Sez. 6-5, n. 27426/2018, Solaini, Rv. 651113-01). Il Comune può, ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 adottare una delibera per determinare il valore delle aree fabbricabili. L'adozione della delibera, prevista dall'art. 59 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con la quale il Comune determina periodicamente per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili se, da un lato, delimita il potere di accertamento dell'ente territoriale qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello così predeterminato, dall'altro, non impedisce allo stesso, ove venga a conoscenza o in possesso di atti pubblici

o privati dai quali risultano elementi sufficientemente specifici in grado di contraddire quelli, di segno diverso, ricavati in via presuntiva dai valori delle aree circostanti aventi analoghe caratteristiche, di rideterminare l'imposta dovuta (Sez. 5, n. 04605/2018, De Masi, Rv. 647274-01). In particolare, si è precisato che le delibere in questione non hanno natura imperativa, benché integrino un fonte di presunzioni dedotte da dati di comune esperienza ed utilizzabili dal giudice quali indici di valutazione anche con riferimento ad annualità anteriori a quelle della loro adozione. Esse svolgono una funzione analoga a quella dei cosiddetti studi di settore, atteggiandosi come mera fonte di presunzioni *hominis*, sicché l'Ente comunale può accertare il maggior valore imponibile ICI dei terreni sulla base di altri elementi, quali gli atti di compravendita di immobili ubicati nella stessa zona di destinazione urbanistica (Sez. 5, n. 11646/2019, Cavallari, Rv. 653722-01).

È stato a riguardo precisato che è legittimo l'avviso di accertamento emanato sulla base di un regolamento comunale che, in forza degli artt. 52 e 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 e 48 del d.lgs. n. 267 del 2000, abbia indicato periodicamente i valori delle aree edificabili per zone omogenee con riferimento al valore venale in comune commercio, trattandosi di un atto che ha il fine di delimitarne il potere di accertamento del Comune qualora l'imposta sia versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato e, pur non avendo natura imperativa, integra una fonte di presunzioni idonea a costituire, anche con portata retroattiva, un indice di valutazione per l'Amministrazione ed il giudice, con funzione analoga agli studi di settore (Sez. 6-5, n. 15312/2018, Napolitano, Rv. 649233-01). Sebbene la competenza a deliberare spetti al Consiglio comunale, il relativo potere può essere esercitato anche dalla Giunta, alla quale il d.lgs. n. 267 del 2000 ha assegnato la competenza in materia di ICI, atteso che i regolamenti adottati nell'esercizio di tale potere non hanno natura impositiva, trattandosi di mere fonti di presunzioni dedotte dai dati di comune esperienza, idonei a consentire supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice, utilizzabili quali indici di valutazione (Sez. 5, n. 27572/2018, D'Oriano, Rv. 650958-01).

Il metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili, previsto dall'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1992, anche per gli immobili già accatastati nella categoria D, opera fino al momento nel quale è formulata la richiesta di attribuzione di rendita, a seguito della quale il proprietario diviene titolare di una situazione giuridica nuova, derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché può essere tenuto a pagare una somma maggiore o minore rispetto a quella provvisoriamente determinata in virtù del detto metodo, potendo,

nel secondo caso, richiedere il rimborso entro i termini di legge (Sez. 5, n. 11472/2018, Balsamo, Rv. 648077-01).

Con riferimento ad ipotesi specifiche, la S.C. ha precisato che, ove l'area sia adibita ad attività estrattiva secondo il regolamento urbanistico e suscettibile, in conformità allo stesso, di edificazione, ancorché limitata alla realizzazione di fabbricati strumentali, la base imponibile deve essere determinata avendo riguardo al valore venale (Sez. 5, n. 14409/2017, Zoso, Rv. 647679-01). Nel caso in cui un fabbricato è, invece, oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia a norma dell'art. 31, comma 1, lett. d), della l. 5 agosto 1978, n. 457 (intendendosi per tali quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti) la base imponibile dell'ICI deve essere calcolata a norma dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992 secondo cui *«in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della l. n. 457 del 1978, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'art. 2, 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 utilizzato»* (Sez. 5, n. 14111/2017, Zoso, Rv. 644419-01).

Mentre nell'ipotesi di interventi di recupero, ex art. 31, comma 1, lett. d), della l. n. 457 del 1978, su fabbricati già esistenti, ai sensi dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. n. 504 del 1992, occorre considerare soltanto il valore dell'area, senza computare quello del fabbricato in corso d'opera fino alla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione ovvero, se antecedente, a quella in cui il fabbricato ristrutturato sia stato comunque utilizzato (Sez. 5, n. 14111/2017, Zoso, Rv. 644419-01). Per gli immobili serventi rispetto ad una centrale idroelettrica privi di rendita catastale, la base imponibile viene determinata utilizzando il valore di bilancio e solo in subordine il valore può essere determinato facendo riferimento ad immobili simili iscritti in catasto (**Sez. 5, n. 10125/2019, Balsamo, Rv. 653715-01**).

3. I vincoli di edificabilità.

La Corte di legittimità ha chiarito che, in tema di imposta di registro, ipotecaria e catastale, ai fini della determinazione della base imponibile relativa ad un terreno edificabile, può distinguersi l'area edificabile *di diritto*, perché così qualificata in uno strumento urbanistico, e l'area edificabile *di*

fatto, che, pur non essendo urbanisticamente prevista, ha una vocazione edificatoria fattuale, identificabile per la presenza di taluni indici, come la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati e l'esistenza di qualunque altro elemento obiettivo incidente ai fini della destinazione urbanistica. Ne consegue che tale destinazione di fatto, rilevante giuridicamente perché presa in considerazione dalla legge sia ai fini dell'ICI, sia per la determinazione dell'indennità di espropriazione, rende l'area anch'essa edificabile di diritto, sebbene non ancora oggetto di pianificazione urbanistica, con conseguente incidenza sul suo valore anche ai fini delle imposte suddette (Sez. 5, n. 23023/2016, Meloni, Rv. 641886-01).

La Corte di cassazione ha precisato l'irrilevanza di vincoli urbanistici finalizzati all'esproprio, posto che l'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992 non ricollega in alcun modo il presupposto dell'imposta all'idoneità del bene a produrre reddito o alla sua attitudine ad incrementare il proprio valore o il reddito prodotto, assumendo rilievo il valore dell'immobile, ai sensi del successivo art. 5, ai soli fini della determinazione della base imponibile, e quindi della concreta misura dell'imposta, con la conseguenza che deve escludersi che un'area edificabile soggetta ad un vincolo urbanistico che la destini all'espropriazione sia per ciò esente da imposta. Tale conclusione riceve conferma dalla disciplina dettata dall'art. 16, comma 2, del d.lgs. n. 504 cit., abrogato a decorrere dal 30 giugno 2003, ai sensi degli artt. 58, comma 1, n. 134, e 59 del d.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, modificati dal d.lgs. 27 dicembre 2002, n. 302, e dall'art. 37, comma 8, del d.P.R. n. 327 del 2001 cit., i quali mirano a ristorare il proprietario del pregiudizio a lui derivante nel caso in cui l'imposta versata nei cinque anni precedenti all'espropriazione, conteggiata sul valore venale del bene, sia superiore a quella che sarebbe risultata se fosse stata calcolata sull'indennità di espropriazione effettivamente corrisposta (Sez. 5, n. 12272/2017, Botta, Rv. 644137-02). Rimane fermo il principio che 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 dalla approvazione dello stesso da parte della Regione e dalla adozione di strumenti urbanistici attuativi, ferma restando che l'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone di tenere conto, in concreto, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio (**Sez. 6-5 9202/2019, Dell'Orfano, Rv. 653725-01**).

La nozione di area edificabile di cui all'art. 2, comma 1, lett. *b*), del d.lgs. n. 504 del 1992, non può essere esclusa dalla ricorrenza di vincoli o destinazioni urbanistiche che condizionino, in concreto, l'edificabilità del suolo, in quanto tali limiti, incidendo sulle facoltà dominicali, connesse alla possibilità di trasformazione urbanistica-edilizia del suolo, ne presuppongono la vocazione edificatoria, sicché la presenza di tali vincoli non sottrae le aree su cui insistono al regime fiscale proprio dei suoli edificabili, ma incide soltanto sulla concreta valutazione del relativo valore venale e, conseguentemente, sulla base imponibile (Sez. 5, n. 11853/2017, De Masi, Rv. 644113-01). È stato chiarito che l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o di interesse pubblico incide senz'altro sulla 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. n. 504 del 1992, 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 (Sez. 5, n. 23814/2016, Schirò, Rv. n. 641988-01).

Il principio è stato ribadito anche più di recente, con la precisazione che i vincoli di 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 (Sez. 5, n. 17764/2018, Solaini, Rv. 649382-01).

Da ultimo è stato affrontato il problema della cd. «perequazione urbanistica» e di come la stessa possa incidere sul valore venale del bene. Si è ritenuto che i terreni oggetto di perequazione debbano essere assoggettati ad ICI sulla base del valore venale in comune commercio, come previsto dagli artt. 2, comma 1, e 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, solo che la determinazione del valore deve tenere conto dell'inserimento del terreno nell'ambito della perequazione, non potendo essere equiparato, sul piano dell'estimo, a quella di un appezzamento che consenta l'immediata possibilità di edificazione (Sez. 5, n. 27575/2018, Billi, Rv. 653311).

3.1. Verde pubblico attrezzato.

Con riferimento alle aree adibite a verde pubblico attrezzato vi è un indirizzo della giurisprudenza di legittimità secondo cui, in tema di ICI, un'area compresa in una zona destinata in base al piano regolatore generale a verde pubblico attrezzato, è sottoposta ad un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle trasformazioni del suolo che sono riconducibili alla nozione di tecnica di edificazione, sicché non può essere

qualificata come fabbricabile, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, e resta sottratta al regime fiscale di suoli edificabili (Sez. 5, n. 05992/2015, Chindemi, Rv. 635088-01).

Secondo altro indirizzo, invece, 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. n. 504 del 1992, 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 (Sez. 5, n. 23814/2016, Schirò, Rv. 641988-01). Quest'ultimo principio è in linea con quell'orientamento che ritiene che le aree ricomprese nel piano regolatore generale, l'edificabilità può essere esclusa solo da vincoli assoluti, mentre vincoli specifici possono incidere unicamente sul valore venale dell'immobile, da stimare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie (Sez. 5, n. 31048/2017, Di Geronimo, Rv. 646686-01).

Dal verde pubblico attrezzato va distinta la servitù ad uso pubblico. Ai fini ICI, le aree gravate da servitù ad uso pubblico sono soggette ad imposta, trattandosi di uno *ius in re aliena*, autonomo rispetto ad ogni altro diritto reale minore, tendenzialmente perpetuo, correlato ad un bisogno duraturo della collettività di riferimento (**Sez. 5, n. 13795/2019, Mondini, Rv. 654070-01**).

4. Le rendite catastali.

La competenza per l'attribuzione della rendita catastale è riservata dall'ordinamento all'Amministrazione centrale dello Stato, in quanto la previsione generale di cui all'art. 2 del r.d.l. n. 652 del 1939, conv., con modif., in l. n. 1249 del 1939, non è stata derogata dalla norma successiva sul decentramento di alcune funzioni agli enti locali, sicché è illegittimo l'avviso di accertamento basato su una rendita catastale autonomamente stabilita dall'Amministrazione comunale (**Sez. 5, n. 07275/2019, Stalla, Rv. 653167-01**).

Gli effetti fiscali delle rendite catastali attribuite a seguito della mancata risposta alla richiesta del Comune, notificata ex art. 1, comma 336, l. n. 311 del 2004, retroagiscono, ai sensi del successivo comma 337, a decorrere, alternativamente dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune o, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del Comune in tutti i casi in cui l'immobile non risulti dichiarato in catasto, non rilevando che si tratti

di immobile già dichiarato ai fini ICI (**Sez. 6-5, n. 04021/2019, Luciotti, Rv. 653062-01**).

Ai sensi dell'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, le variazioni delle risultanze catastali hanno efficacia, ai fini della determinazione della base imponibile, a decorrere dall'anno di imposta successivo a quello nel corso del quale sono state annotate negli atti catastali. Tuttavia le risultanze catastali hanno un valore meramente indiziario, sicché prevale su di esse un titolo giuridico valido di segno contrario (**Sez. 5, n. 05316/2019, Balsamo, Rv. 652786-01**).

In ogni caso, ai fini ICI, ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. 21 novembre 2000, n. 342, a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, sicché il provvedimento emesso in sede di autotutela modificativo della rendita ha effetto retroattivo dalla data dell'originario classamento, indipendentemente alla data di notifica della nuova rendita, se si limita a correggere errori originari o vizi dell'atto, mentre se il riesame del classamento viene eseguito sulla base di nuovi elementi, sopravvenuti o diversi rispetto a quello originario, la rettifica della rendita, effettuata dopo il primo gennaio 2000, è irretroattiva, avendo efficacia *ex nunc* (**Sez. 6-5, n. 13845/2017, Conti, Rv. 644711-01**). Occorre precisare che il richiamato art. 74 nel prevedere che, a decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, deve essere interpretato nel senso dell'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita prima della sua notifica al fine di individuare la base imponibile dell'ICI, ma non esclude l'utilizzabilità della rendita medesima, una volta notificata, ai fini impositivi anche per annualità d'imposta «sospese», ossia suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso (**Sez. 5, n. 14402/2017, De Masi, Rv. 644432-01**).

L'art. 74, comma 3, della l. n. 342 del 2000, nell'attribuire alla notificazione dell'atto impositivo fondato su atti, adottati entro il 31 dicembre 1999, comportanti l'attribuzione o la modificazione della rendita, valore di notificazione della rendita stessa, non richiede che l'atto impositivo contenga, in ogni caso, la motivazione sui presupposti e sui criteri di stima seguiti dall'Agenzia del territorio, configurandosi tale obbligo solo quando deve procedersi alla stima diretta dell'immobile (come nel caso di attribuzione di rendita a fabbricati con destinazione speciale o particolare) e non quando si tratta di semplice variazione di classamento, comportante la sola applicazione all'immobile di valori determinati per legge o per regolamento in relazione al tipo ed alla consistenza del fabbricato. Ne consegue che, secondo l'indirizzo espresso dalla S.C., l'atto di liquidazione che riporti i dati di classificazione

dell'immobile con la classe, la consistenza e la rendita attribuita in relazione a tali elementi, è sufficiente a consentire al contribuente che individui un errore di classificazione concernente il proprio immobile, o che ritenga non sussistere i requisiti per la variazione catastale, di effettuare l'impugnazione della rendita, aprendo un contenzioso specifico con l'Agenzia del territorio anche sulla base del semplice raffronto di tali dati con quelli su cui in precedenza era stata applicata l'imposta (Sez. 5, n. 14400/2017, De Masi, Rv. 644431-01). Se il contribuente si sia avvalso per l'accatastamento di un immobile della procedura DOCFA, il principio della superfluità della notifica della rendita catastale utilizzata per la determinazione del tributo non trova applicazione ove il Comune, nell'emettere l'avviso di liquidazione, proceda sulla base di una rendita diversa da quella proposta dal contribuente con la conseguenza che l'atto di attribuzione va notificato (Sez. 5, n. 07801/2019, D'Orlando, Rv. 653079-01).

A seguito di rettifica del classamento operato con DOCFA, la successiva attribuzione, da parte dell'Ente impositore, della rendita catastale costituisce, una volta notificata, la base imponibile anche per le annualità «sospese» suscettibili di accertamento ovvero di liquidazione o rimborso (Sez. 5, n. 10126/2019, Balsamo, Rv. 653366-01).

5. La soggettività passiva.

Dalla lettura combinata degli artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'ICI deve individuarsi soltanto nel «proprietario» o nel «titolare di un diritto reale di godimento» dell'immobile.

Pertanto, in applicazione di tale principio, non può ritenersi soggetto passivo di imposta il promissario acquirente sulla base del contratto preliminare ad effetti anticipati, in quanto egli si può qualificare come mero detentore qualificato, essendo unico tenuto al pagamento dell'imposta è il proprietario dell'immobile compromesso in vendita (Sez. 5, n. 14119/2017, Scarcella, Rv. 644422-01). Per la stessa ragione, in caso di esecuzione forzata dell'obbligo di concludere un contratto ex art. 2932 c.c., il presupposto del tributo si realizza con l'effetto traslativo, prodotto dal passaggio in giudicato della relativa sentenza (Sez. 5, n. 25942/2017, Nocera, Rv. 646215-01).

La Cassazione si è pronunciata in ipotesi particolari come quella riguardante il coniuge al quale sia stata assegnata la casa di abitazione poste nell'immobile di proprietà (anche in parte) dell'altro coniuge, sostenendo che costui non è soggetto passivo di imposta per la quota dell'immobile stesso sulla quale non vanta il diritto di proprietà ovvero un qualche diritto reale di godimento, come previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, poiché con il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa

coniugale in sede di separazione personale o di divorzio, viene riconosciuto al coniuge un diritto personale atipico di godimento e non un diritto reale, sicché in capo al coniuge non è ravvisabile la titolarità di un diritto di proprietà o di uno di quei diritti reali di godimento, specificatamente previsti dalla norma, costituenti il presupposto impositivo del tributo (**Sez. 5, n. 07395/2019, Criscuolo, Rv. 653047-01**).

Il donatario, invece, assume la qualità di soggetto passivo di imposta quanto, accettando la donazione, ne determina il perfezionamento, restando irrilevante, ai fini ICI, la mera detenzione, sia pure qualificata del bene (**Sez. 5, n. 07444/2019, Russo, Rv. 653051-02**).

La Corte di cassazione ha inoltre chiarito che, nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 51, comma 3-*bis*, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, il proprietario degli immobili oggetto di sequestro penale, disposto ai sensi dell'art. 2-*ter* della l. n. 575 del 1965 o del successivo art. 20 del predetto d.lgs. n. 159 del 2011, è soggetto passivo di imposta, non giustificandosi alcuna esenzione dal pagamento del tributo, atteso che il presupposto impositivo è la titolarità del diritto reale e non la disponibilità del bene e che il sequestro penale, a differenza della confisca, non comporta la perdita della titolarità dei beni ad esso sottoposti.

I principi sopra enunciati sono stati ritenuti validi anche nell'ipotesi di immobile sottoposto a sequestro civile, giudiziario o conservativo (**Sez. 5, 19881/2017, Conti, Rv. 645669-01**). Analogamente, l'impedimento temporaneo alla edificazione materiale del suolo, perché sottoposto a sequestro penale preventivo, non ne altera la formale qualificazione di terreno edificatorio, attribuita con piano regolatore generale, potendo l'oggettiva edificabilità essere esclusa solo da vincoli assoluti previsti dal detto piano, ex art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 (**Sez. 5, n. 13064/2017, Carbone, Rv. 644350-01**).

La concessione all'ATER di aree espropriate ai Comuni per la realizzazione di programmi di edilizia residenziale pubblica, ai sensi dell'art. 10 della l. 18 aprile 1962, n. 167, come sostituito dall'art. 35 della l. 22 ottobre 1971, n. 865, attribuisce al concessionario il diritto di superficie sulle aree, ovvero le facoltà proprie di tale diritto, con la conseguenza che quest'ultimo, una volta realizzati gli immobili, in applicazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, diviene soggetto passivo di imposta, non occorrendo, a tal fine, un ulteriore atto costitutivo del diritto di superficie, in quanto l'incontro delle volontà dei due soggetti rileva su un diverso piano (**Sez. 5, n. 21222/2017, Fasano, Rv. 645305-01**). Ai fini della prova della pretesa erariale, l'Ente impositore può anche avvalersi delle annotazioni risultanti dai registri catastali i quali, peraltro, non hanno valore di prova assoluta potendo il contribuente disconoscere

l'esistenza di qualsivoglia diritto sul bene ma è suo onere fornire la prova contraria.

A tal riguardo, la Corte di legittimità, dopo aver premesso che il catasto è preordinato a fini essenzialmente fiscali e che i dati in esso contenuti hanno valore di semplici indizi, ha affermato che, tuttavia, l'intestazione di un immobile ad un determinato soggetto fa sorgere comunque una presunzione de facto sulla veridicità di tali risultanze ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria, potendo, quindi, il Comune legittimamente chiedere il pagamento dell'imposta, ove quest'ultimo non vinca il valore indiziario dei dati contenuti nei registri catastali, dando adeguata dimostrazione di quanto diversamente sostenuto al riguardo (Sez. 5, 13061/2017, De Masi, Rv. 644245-01).

6. Le aree pertinenziali.

Le aree pertinenziali non sono autonomamente tassabili, purché vi sia un accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) di quest'ultimo e che non sia possibile una differente destinazione senza radicale trasformazione. A tal fine, sono irrilevanti le risultanze catastali, le quali hanno una valenza meramente formale (Sez. 5, n. 27573/2018, D'Oriano, Rv. 650959-01). Diversamente, secondo l'impostazione della S.C., sarebbe agevole per il proprietario, al mero fine di godere dell'esenzione, creare una destinazione pertinenziale che facilmente possa cessare senza determinare una radicale trasformazione dell'immobile stesso (Sez. 5, n. 15668/2017, Solaini, Rv. 644723-01).

Ai fini dell'operatività dell'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, che esclude l'autonomo assoggettamento all'imposta delle pertinenze, il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza dei presupposti, oggettivo e soggettivo, di cui all'art. 817 c.c., trattandosi di deroga alla regola generale dell'imposizione (Sez. 5, n. 13606/2018, Stalla, Rv. 648674-01). Ne consegue che, se il contribuente non ha evidenziato nella dichiarazione l'esistenza di una pertinenza, non è consentito contestare l'atto con cui l'area asseritamente pertinenziale viene assoggettata a tassazione, deducendo solo nel giudizio la sussistenza di un vincolo di pertinenzialità (Sez. 5, n. 27573/2018, D'Oriano, Rv. 650959-02).

Si pone in linea con i suddetti principi, da ultimo, anche **Sez. 5, n. 13742/2019, Castorina, Rv. 654117-01**, secondo cui l'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 nell'escludere l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali fonda l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale correlato

alla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, in conformità all'art. 817 c.c. con la conseguenza che, per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile è necessario che intervenga una oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo *jus aedificandi* e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile *ad libitum*.

7. Le esenzioni: casistica.

La Corte di cassazione è più volte intervenuta per delimitare l'ambito applicativo delle esenzioni in tema di ICI, stabilendo in via generale che, ai fini del trattamento esonerativo, rileva, tra l'altro, l'oggettiva classificazione catastale dell'immobile.

In particolare, il trattamento agevolativo previsto dall'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992 per i terreni agricoli posseduti dai coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale spetta solo a quanti traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito e non va, quindi, riconosciuto, a chi sia titolare di pensione, avendo ottenuto la cancellazione dall'elenco dei coltivatori diretti (Sez. 5, n. 13261/2017, Solaini, Rv. 644374-01). Ne consegue che, nel caso in cui un terreno è interamente posseduto e condotto da un soggetto che ne è comproprietario e che possiede i requisiti di cui all'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, e che vi esercita pacificamente attività agricola, l'agevolazione fiscale, essendo correlata ad un requisito, lo svolgimento della suddetta attività agricola, incompatibile con la possibilità di sfruttamento edificatorio dell'area, si estende anche in favore degli altri comproprietari stante il suo carattere oggettivo.

La Corte di legittimità ha inoltre riconosciuto l'applicazione dell'aliquota agevolata per gli immobili adibiti a negozi direttamente utilizzati dal soggetto passivo di imposta anche nel caso in cui il regolamento comunale ICI subordina la fruizione dell'agevolazione alla presentazione di una comunicazione attestante il possesso dei relativi requisiti soggettivi e oggettivi e il contribuente non abbia presentato la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi necessari per il suo godimento ma di essi l'ente territoriale era già a conoscenza in quanto in suo possesso (Sez. 5, n. 12304/2017, Criscuolo, Rv. 644143-01).

Secondo l'originario sistema delineato dal d.lgs. n. 504 del 1992 e tenuto conto della disciplina del catasto edilizio urbano (r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652; d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, vigente *ratione temporis* alla data del 1° gennaio 1993, data di entrata in vigore dell'imposta comunale sugli immobili), i fabbricati rurali non erano soggetti all'ICI, nel senso che il possesso di tali fabbricati non costituiva presupposto del tributo, in

quanto gli stessi alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 504 del 1992, non erano iscritti nel catasto edilizio urbano a norma dell'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, e degli artt. 38 e 39, del d.P.R. n. 1142 del 1949. Secondo l'art. 9, commi 3 e 3-bis, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. in l. 26 febbraio 1994, n. 133, la ruralità dei fabbricati doveva essere desunta dall'essere strumentali all'attività agricola. In seguito è tuttavia intervenuto in materia l'art. 23, comma 1-bis, del d.l. 30 dicembre 2008, n. 207, conv. con modificazioni dalla l. 27 febbraio 2009, n. 14, secondo cui: «*Ai sensi e per gli effetti della l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2, il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a), deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità, di cui al d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, conv., con modif., in l. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modif.*».

La norma, mediante il richiamo all'art. 1, comma 2, della l. n. 212 del 2000, è dichiarata espressamente di interpretazione autentica ed è quindi applicabile retroattivamente. Si tratta, invero, di una disposizione che ha carattere imperativo, intervenendo su una materia oggetto di differenziati orientamenti interpretativi, sia in giurisprudenza che in dottrina, per chiarire definitivamente, dopo tante incertezze, che i fabbricati rurali non sono soggetti ad ICI. Lo *jus superveniens* sottolinea la decisività della classificazione catastale quale elemento determinante per escludere (o per affermare) l'assoggettabilità ad ICI di un «fabbricato». La norma interpretativa sostanzialmente conferma che la «ruralità» del fabbricato direttamente ed immediatamente rileva ai fini della relativa classificazione catastale, ma ricollega a questa conseguita classificazione l'esclusione del «fabbricato (catastalmente riconosciuto come) rurale» dalla (stessa) nozione di fabbricato imponibile ai fini ICI. Per ottenere l'esenzione ICI, quindi, il fabbricato deve essere iscritto in catasto con la qualifica di «*fabbricato rurale*».

La S.C. ha precisato che, ai fini dell'applicabilità dell'esenzione per i fabbricati rurali, prevista dal combinato disposto dell'art. 23, comma 1-bis, del d.l. n. 207 del 2008, conv., con modif., in l. n. 14 del 2009, e dell'art. 2, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992, è rilevante l'oggettiva classificazione catastale senza che assuma rilevanza la strumentalità dell'immobile all'attività agricola, come confermato sia dall'art. 9 del d.l. n. 577 del 1993, conv., con modif., in l. n. 133 del 1994, sia dalla disciplina inerente le modalità di variazione/annotazione attraverso le quali è possibile pervenire alla classificazione, anche retroattiva, dei fabbricati come rurali, onde beneficiare dell'esenzione, di cui agli artt. 7, comma 2-bis, del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011 (Sez. 5, n. 05769/2018, Stalla, Rv. 647311-01) ed è onere di chi richiede il riconoscimento del suddetto requisito quello di impugnare il diverso classamento, non

potendosi ritenere all'uopo sufficiente a determinare la variazione catastale, nei limiti del quinquennio anteriore, la mera autocertificazione secondo le modalità di cui all'art. 7, comma 2- *bis*, del d.l. n. 70 del 2011, conv., con modif., in l. n. 106 del 2011, e delle norme successive, se il relativo procedimento non si è concluso con l'annotazione in atti, poiché, come sottolineato dalla Consulta (Corte Cost. n. 115/2015), il quadro normativo, ivi comprese le disposizioni regolamentari di cui al d.m. 26 luglio 2012, porta ad escludere l'automaticità del riconoscimento della ruralità per effetto della mera autocertificazione (Sez. 5, n. 26617/2017, Napolitano, Rv. 646421-01).

Peraltro, l'accertamento dei requisiti di difformità dell'attribuita rendita catastale non può essere incidentalmente compiuto dal giudice tributario che sia stato investito della domanda di rimborso dell'ICI da parte del contribuente. Il classamento costituisce, infatti, rispetto alla pretesa tributaria concretamente opposta, l'atto presupposto e, in ragione del carattere impugnatorio del processo tributario, avente un oggetto circoscritto agli atti che scandiscono le varie fasi del rapporto d'imposta, e nel quale il potere di disapplicazione del giudice è limitato ai regolamenti ed agli atti amministrativi generali, legittimati a contraddire in merito all'impugnativa dell'atto presupposto (possono essere) unicamente gli organi che l'anno adottato ossia prima l'UTE e poi l'Agenzia del territorio (Sez. U, n. 18565/2009, Botta, Rv. 609281-01).

Un'altra tipologia di immobili per la quale la S.C. ha riconosciuto l'esenzione al pagamento dell'ICI è quella dei fabbricati accatastati come unità collabente. A tale riguardo si è esclusa l'applicazione dell'imposta, venendo in rilievo nel caso di specie l'accatastamento come unità collabente (categoria F/2), precisandosi che essa, oltre a non essere tassabile come fabbricato, in quanto priva di rendita, non sarebbe tassabile neppure come area edificabile e ciò sino a quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile la quale, solo da allora, sarà sottoposta a imposizione come tale e fino al subentro della imposta sul nuovo fabbricato ricostruito (Sez. 5, n. 23801/2017, Carbone, Rv. 645967-01). Il fabbricato accatastato come unità collabente (categoria F/2) oltre a non essere tassabile ai fini ICI come fabbricato, in quanto privo di rendita, non lo è neppure come area edificabile, salvo che l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile che, solo da tale momento, è soggetta ad ICI (**Sez. 5, n. 8620/2019, Cavallari, Rv. 653528-01**).

Ulteriore ipotesi di esenzione dall'imposta è quella riguardante l'abitazione principale del contribuente che è riferibile esclusivamente al bene nel quale lo stesso ha la propria dimora abituale, da individuarsi, salvo prova contraria, nella residenza anagrafica, dovendo il contribuente provare che tale abitazione costituisce dimora abituale non solo propria,

ma anche dei suoi familiari (Sez. 5, n. 15444/2017, Napolitano, Rv. 645041-01). Il valore presuntivo, pertanto, può essere superato da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento e suscettibile di apprezzamento riservato alla valutazione del giudice del merito (Sez. 5, n. 12299/2017, De Masi, Rv. 644415-01).

Con riferimento agli immobili comunali destinati ad edilizia residenziale pubblica, concessi in locazione, la Corte di legittimità ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, interpretato nel senso che la relativa esenzione non spetta per tali immobili, in quanto non impiegati direttamente dall'ente per lo svolgimento di compiti istituzionali, poiché, da un lato, non sarebbe configurabile una disparità di trattamento con gli IACP, con riferimento ai tributi maturati fino al 31 dicembre 2007, per i quali detti istituti non possono godere dell'esenzione di cui all'art. 1, comma 3, del d.l. 27 maggio 2008, n. 93 (conv., con modif., in l. 24 luglio 2008, n. 126), e, da un altro, non sussiste violazione del principio di ragionevolezza per la discriminazione fondata su profili soggettivi, rispetto agli immobili destinati alle medesime attività e non locati, trattandosi di situazioni non comparabili e, pertanto, disciplinate diversamente dal legislatore nell'esercizio della discrezionalità concessa allo stesso (Sez. 5, n. 05765/2018, Zoso, Rv. 647280-01). L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992 esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva destinazione ad attività non produttive di reddito, pertanto non spetta nel caso di utilizzo indiretto dell'immobile, in virtù di un contratto di comodato da parte di un soggetto giuridico diverso, anche ove si tratti di utilizzazione senza scopo di lucro e assistita da finalità di pubblico interesse (**Sez. 6-5, n. 08073/2019, Castorina, Rv. 653398-01**).

L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504 del 1992, non è applicabile ai consorzi di bonifica, tenuto conto che la norma riguarda gli immobili posseduti dallo Stato e dagli altri enti pubblici ivi elencati, tra i quali non sono compresi i consorzi di bonifica e considerato che essa è di stretta interpretazione, avendo natura derogatoria di previsioni impositive generali, ed è quindi di estensione al di là delle ipotesi tipiche disciplinate (Sez. 5, n. 23833/2017, Stalla, Rv. 645970-01). Essa, invece, si applica, oltre che ai consorzi tra enti territoriali, anche ai consorzi in cui, tra i consorziati, vi siano anche altri enti, purché questi ultimi, ai sensi dell'art. 31, comma 18, della legge n. 289 del 2002, fruiscano di una delle esenzioni soggettive di cui allo stesso art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. cit. (**Sez. 6-5, n. 05551/2019, Napolitano, Rv. 653070-01**).

La S.C. ha, altresì, chiarito che l'esenzione dal pagamento dell'imposta prevista a favore della P.A. opera nel caso in cui quest'ultima abbia realizzato un'opera pubblica sul fondo occupato in virtù della cd. *accessione invertita*. La realizzazione di un'opera pubblica su un fondo oggetto di legittima occupazione costituisce un mero fatto che non è in grado di assurgere a titolo di acquisto ed è, come tale, inidonea, di sé sola, a determinare il trasferimento della proprietà in favore della P.A., in tal senso deponendo la costante giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, che ha affermato la contrarietà alla Convenzione dell'istituto della cd. *espropriazione indiretta* e negato la possibilità di individuare sistemi di acquisizione diversi da quello consensuale del contratto e da quello autoritativo del procedimento ablatorio (Sez. 5, n. 19572/2017, Zoso, Rv. 645294-01).

L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. *i*), del d.lgs. n. 504 del 1992, con riguardo all'esercizio di attività di religione o di culto, non spetta ove la presenza *in loco* degli alloggi dei religiosi sia strumentale allo svolgimento, in via principale di attività didattica avente natura oggettivamente commerciale ovvero esercitata dietro pagamento di una retta che non discosti nell'ammontare da quelle di mercato (Sez. 6-5, n. 10754/2017, Napolitano, Rv. 644064-01).

Lo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, senza le modalità di un'attività commerciale, costituisce il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione dall'imposta, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. *i*), cit., e va accertato in concreto, con criteri rigorosi, seguendo le indicazioni della circolare ministeriale n. 2/DF del 2009 e, dunque, verificando determinate caratteristiche della «clientela» ospitata, della durata dell'apertura della struttura e, soprattutto, dell'importo delle rette, che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare una alterazione del regime della libera concorrenza e la trasformazione del beneficio in aiuto di Stato (Sez. 5, n. 13970/2016, Botta, Rv. 640244-01, con riguardo ad un bene di proprietà di un ente ecclesiastico). Il principio è stato da ultimo confermato da **Sez. 5, n. 07415/2019, Russo, Rv. 653513-01**. Tale esenzione è stata ritenuta compatibile con il divieto di aiuti di Stato solo ove abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, dovendo intendersi tale, secondo il diritto dell'Unione (decisione n. 2013/286/UE della Commissione), l'attività svolta a titolo gratuito o dietro versamento di un corrispettivo simbolico (**Sez. 5, n. 04066/2019, Russo, Rv. 652784-01**).

È stato, altresì, precisato che le esenzioni di cui all'art. 7, comma 1, lett. *a*) ed *i*) del d.lgs. cit. non si applicano agli immobili di proprietà del Fondo edifici di culto, locati a terzi, in quanto, ai fini impositivi, non ha

alcuna rilevanza la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili in questione non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime, risultando, di conseguenza, irrilevanti anche che i proventi delle locazioni siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente (Sez. 6-5, n. 13542/2016, Caracciolo, Rv. 640346-01).

L'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), cit., come tutte le esenzioni, è di stretta interpretazione, e non può essere applicata in senso estensivo, ricomprendendo nella nozione di Stato anche enti, come le pubbliche Università, che, pur essendo emanazione statale, non rivestono, dopo la riforma introdotta dalla l. 9 maggio 1989, n. 168, la qualità di organi, bensì quella di enti pubblici autonomi, dotati di personalità giuridica propria nonché di un proprio statuto e regolamento (Sez. 6-5, n. 03011/2017, Napolitano, Rv. 643143-01). Pertanto, non spetta per l'immobile di proprietà di un console onorario il quale lo abbia messo a disposizione dello Stato estero per finalità verosimilmente lucrative (**Sez. 5, n. 04219/2019, Zoso, Rv. 652641-01**); non spetta, inoltre, per gli alloggi di servizio dei militari e delle relative famiglie, in quanto utilizzati per esigenze di carattere privato (**Sez. 5, n. 03268/2019, Zoso, Rv. 652520-01**). Tale esenzione spetta solo se l'immobile, destinato esclusivamente ai compiti istituzionali, sia direttamente ed immediatamente impiegato per il loro svolgimento, ed anche quando lo stesso sia utilizzato per l'espletamento delle necessarie attività preparatorie, quali l'ottenimento di permessi o concessioni o l'indizione di gare di appalto (Sez. 5, n. 27086/2016, Zoso, Rv. 642375-01).

Il principio è stato esteso anche agli immobili gestiti da società *in house*, sicché l'esenzione spetta ove detti beni siano destinati ad attività oggettivamente esenti, oppure se la gestione degli stessi sia affidata ad un soggetto terzo, ovvero qualora quest'ultimo sia un ente non commerciale strumentalmente collegato all'ente proprietario ed appartenente alla stessa struttura del concedente (Sez. 6-5, n. 23821/2018, Napolitano Rv. 650365-01).

Le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro, ai fini dell'esenzione ICI, sono state equiparate alle associazioni sportive dilettantistiche (**Sez. 5, n. 09614/2019, Stalla, Rv. 653650-01**). È stato, altresì, precisato che il consorzio ASI (Area per lo sviluppo industriale), costituito tra enti pubblici territoriali ed altri enti (pubblici e privati) è un ente pubblico economico, come previsto dall'art. 36, comma 4, della l. n. 317 del 1991, ed è pertanto tenuto al pagamento dell'ICI, al pari di qualsiasi operatore commerciale od industriale, in quanto l'esenzione di cui all'art. 7, comma

1, lett. *a*), del d.lgs. n. 504 del 1992, si applica agli immobili destinati in modo esclusivo ai compiti istituzionali degli enti locali, ipotesi che si configura qualora i medesimi beni siano utilizzati, sebbene in via non prevalente per l'esercizio di attività di diritto privato, come avviene nel caso in cui il godimento degli stessi venga concesso a terzi dietro il pagamento di un canone, o comunque, di un corrispettivo (Sez. 5, n. 31037/2018, Fasano, Rv. 651647-01).

Sempre in tema di esenzioni, è stato precisato che l'art. 1, comma 328, della l. n. 205 del 2017 ha carattere interpretativo e quindi efficacia retroattiva, con la conseguenza che l'esenzione tributaria riconosciuta all'Accademia Nazionale dei Lincei dall'art. 3, del d.lgs. lgt n. 359 del 1944 non è mai venuta meno, dovendo trovare continuativa applicazione anche per il passato, purché limitata all'imposizione relativa ai locali ai quali sono svolte le attività istituzionali (Sez. 5, n. 31025/2018, Stalla, Rv. 651569-01).

Anche l'Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale della Toscana (ARPAT) è esente da ICI ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. *i*), del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto oltre ad essere sotto il profilo soggettivo un ente che non esercita, in modo esclusivo o prevalente, un'attività commerciale, svolge anche, sotto il profilo oggettivo, una «attività sanitaria», non genericamente finalizzata alla protezione dell'ambiente, ma specificamente volta alla salute pubblica, attraverso il controllo, lo studio tecnico scientifico e la informazione ambientale (**Sez. 5, n. 11409/2019, D'Ovidio, Rv. 653719-01**).

8. Le agevolazioni.

In tema di ICI, l'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 5, del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, conv. in l. 24 marzo 1993, n. 75, per gli immobili dichiarati di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della l. 1° giugno 1939, n. 1089, perseguendo l'obiettivo di venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili vincolati, si applica anche nel caso in cui l'interesse riguardi solo una porzione di immobile, in quanto anche in quest'ultima ipotesi gravano a carico del proprietario gli oneri di conservazione citati (Sez. 5, n. 29194/2017, De Masi, Rv. 646521-01). Tale agevolazione opera in ragione della mera appartenenza alla categoria storica o artistica del bene, se di proprietà pubblica, non necessitando la sua inclusione negli appositi elenchi ministeriali, in quanto avente solo natura ricognitiva (Sez. 5, n. 25947/2017, Zoso, Rv. 646216-01). L'agevolazione prevista dall'art. 2, comma 5, del d.l. n. 16 del 1993 è applicabile soltanto ai beni sottoposti al vincolo di cui all'art. 3 della l. n. 1989 del 1939 e non si estende a quelli vincolati ai sensi dell'art. 13, comma 3, della l. n. 171 del 1973, avente la

diversa funzione di individuare gli immobili oggetto di intervento di restauro e risanamento (**Sez. 5, n. 03266/2019, Martorelli, Rv. 652519-01**). Il regime si applica solo a far data dalla notifica del provvedimento impositivo del vincolo, che ha natura costitutiva e non meramente ricognitiva (**Sez. 5, n. 06636/2019, Balsamo, Rv. 653314-01**).

È stato, altresì, precisato, in tema di agevolazioni, che quelle previste dall'art. 9 del d.lgs. n. 504 del 1992 si applicano unicamente agli imprenditori agricoli individuali e non anche alle società di persone aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale, non rientrando queste ultime nella definizione di «*imprenditore agricolo a titolo principale*», risultante dall'art. 12 della l. 9 maggio 1975, n. 153, tenuto conto, inoltre, dell'art. 58, comma 2, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che ha richiesto la necessaria iscrizione delle persone fisiche negli appositi elenchi comunali, e considerato che l'art. 2 del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99, prevedendo un'eccezione al regime fiscale ordinario, ha parificato il trattamento tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di imprenditore agricolo professionale esclusivamente con riferimento alle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta ed a quelle creditizie (**Sez. 5, n. 22484/2017, Fasano, Rv. 645640-01**). Affinché 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 necessario, 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 essa da parte del contribuente, sicché tale agevolazione non compete al proprietario, pur iscritto negli elenchi dei coltivatori diretti, che non conduca direttamente i terreni per averli concessi in affitto al figlio (**Sez. 5, n. 12322/2017, Crucitti, Rv. 644933-01**). Le agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, lett. *b*), e 9, comma 1, del d.lgs. cit. si applicano anche a favore degli altri comproprietari che non esercitano sul fondo attività agricola anche nell'ipotesi di accordo, raggiunto con il consenso unanime dei comunisti, per uno sfruttamento turnario ovvero esclusivo a tempo determinato del bene, posto che esso comporta per l'assegnatario il rispetto della destinazione agricola dell'area, incompatibile con lo sfruttamento edilizio della stessa (**Sez. 6-5, n. 17337/2018, Solaini, Rv. 649380-02**).

Per i terreni agricoli posseduti dai soggetti di cui all'art. 58 del d.lgs. n. 446 del 1997, l'agevolazione ex art. 9 cit. è subordinata alla conduzione effettiva dei terreni che deve essere provata in via autonoma dal contribuente (**Sez. 5, n. 10284/2019, Castorina, Rv. 653371-01**).

È stato chiarito che il regolamento comunale emesso ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. *a*), del d.lgs. n. 504 del 1992 può introdurre per il riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 9, comma 1, del

medesimo decreto, l'ulteriore requisito della entità del reddito derivante dalla conduzione del fondo (**Sez. 5, n. 07139/2019, Zoso, Rv. 653321-01**).

Sempre in tema di regolamento comunale, i Comuni possono stabilire, ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997, mediante regolamento l'*an* ed il *quomodo* delle tariffe agevolate per ICI e le condizioni per potere usufruire dei benefici fiscali. Ne consegue che non è irragionevole l'onere di tempestiva comunicazione della concessione dell'immobile ad uso gratuito a parente in linea retta stabilito dal regolamento comunale, in quanto funzionale alla verifica dei requisiti esentativi (**Sez. 6-5, n. 11795/2019, Delli Priscoli, Rv. 653870-01**).

9. ICI ed aree demaniali.

L'art. 18 della l. 388 del 2000, modificando l'art. 3, comma 2, del d.l. n. 504 del 1992, ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai concessionari di aree demaniali, rendendo di conseguenza irrilevante la questione afferente gli effetti reali o obbligatori della concessione (**Sez. 5, n. 10006/2019, Cirese, Rv. 653365-01**).

L'Agenzia del demanio non è soggetta al pagamento dell'imposta in quanto il gestore del patrimonio immobiliare pubblico non è ricompreso tra i soggetti passivi indicati dall'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992 (**Sez. 5, n. 10655/2019, Cirese, Rv. 653655-01**).

In tema di ICI, ai sensi dell'art. 74, comma 1, della l. n. 342 del 2000, l'Agenzia del territorio è tenuta a notificare l'atto di attribuzione o di modifica della rendita catastale al concessionario dell'area, ove risulti tra gli intestatari catastali del bene (Sez. 6-5, n. 00807/2018, Solaini, Rv. 647099-01). Sono assoggettate al pagamento dell'imposta, in quanto non classificabili nella categoria E, le aree cd. scoperte che risultino indispensabili al concessionario del bene demaniale per lo svolgimento della sua attività, atteso che il presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito. La Corte di cassazione ha precisato che ne consegue la natura privata, esercitata in forma concorrenziale, dell'attività dei concessionari dei beni demaniali portuali, per la quale essi sono assoggettati al pagamento dei tributi, anche in tema di ICI, per l'utilizzo di aree scoperte senza le quali non potrebbero svolgere la propria attività commerciale (Sez. 6-5, n. 10031/2017, Solaini, Rv. 643809-01). Il principio è stato confermato da **Sez. 5, n. 10674/2019, Crolla, Rv. 653540-01**, con riferimento alle aree portuali utilizzate per attività di movimentazione, stoccaggio, deposito, imbarco e sbarco di merci, atteso che il presupposto dell'imposizione è che ogni area sia suscettibile di

costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito (Sez. 5, n. 10287/2019, Fasano, Rv. 653372-01).

10. Avviso di liquidazione ed accertamento.

La Corte di legittimità ha precisato che, nell'ipotesi in cui il Comune affidi a terzi la liquidazione, l'accertamento e la riscossione ex art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, la legittimazione processuale per le relative controversie si trasferisce all'affidatario – non avendo altrimenti significato l'opzione dell'ente locale per la gestione esterna – ed il relativo vizio del contraddittorio nei suoi confronti può essere sanato solo dalla sua costituzione in giudizio e non da quella del Comune (Sez. 5, n. 25306/2017, Carbone, Rv. 645986-01).

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum* dell'imposta. In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione debitoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi della stessa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Sez. 5, n. 26431/2017, Fasano, Rv. 646218-01). Pertanto, la delibera di giunta comunale di preventiva designazione del funzionario esercente l'attività organizzativa e gestionale dell'imposta, adottata ai sensi dell'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, non deve essere menzionata negli avvisi di liquidazione o di accertamento concernenti detto tributo, presumendosi che l'esercizio della potestà impositiva avvenga nel rispetto dei presupposti di legge ed incombando sul contribuente, che intenda muovere contestazioni al riguardo, l'onere di dedurre e provare l'eventuale assenza o illogicità della delibera medesima (Sez. 5, n. 26432/2017, Fasano, Rv. 646162-01). Ne consegue che l'avviso di accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenute la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale, avente valore presuntivo e da ritenersi riconosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo di perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'Ufficio (Sez. 5, n. 16620/2017, Solaini, Rv. 644804-01).

In definitiva l'avviso di accertamento non può limitarsi a contenere indicazioni generiche sul valore del terreno, ma, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, deve indicare, a pena di nullità, a quale presupposto la modifica del valore dell'immobile deve essere ricondotta, con specifico riferimento ai parametri indicati dall'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992 (**Sez. 5, n. 2555/2019, D'Ovidio, Rv. 652370-01**).

Con specifico riferimento alle esenzioni, tenuto conto che l'art. 11, comma 2-*bis*, del d.lgs. n. 504 del 1992, dispone che gli avvisi di liquidazione ed accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, non comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposte (Sez. 5, n. 01694/2018, Zoso, Rv. 646809-01).

11. L'ICI ed il giudicato.

In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata, con la conseguenza che lo stesso è escluso nelle fattispecie «tendenzialmente permanenti», in quanto suscettibili di variazione annuale (Sez. 6-5, n. 17760/2018, Solaini, Rv. 649640-01).

In tema di base imponibile dell'ICI, ai fini della determinazione del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D non iscritti in catasto, si deve fare applicazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992, senza che, nel giudizio riguardante l'ICI, sia possibile fare valere il giudicato esterno formatosi con riguardo al valore dei predetti fabbricati ai fini dell'INVIM, atteso che il giudicato esterno può essere efficacemente eccepito quando si sia formato in un giudizio tra le stesse parti e relativo a tributi fondati sui medesimi presupposti di fatto, circostanze entrambe insussistenti in caso di giudizi concernenti la determinazione della base imponibile, rispettivamente, dell'ICI e dell'INVIM (Sez. 5, n. 12272/2017, Botta, Rv. 644137-01).

È stato altresì precisato che, in materia di ICI, la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità fa stato con riferimento anche ad annualità diverse, in relazione a quei fatti che appaiano elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente ma non con riferimento ad elementi variabili, come ad

esempio il valore immobiliare ex art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per sua natura, con riferimento ai diversi periodi di imposta, è destinato a modificarsi nel tempo (Sez. 5, n. 01300/2018, Fasano, Rv. 646807-01). Ne deriva che, il giudicato sulle modalità di esercizio di una determinata attività, che sono suscettibili di modificarsi nel tempo, non spiega efficacia espansiva negli altri periodi d'imposta (**Sez. 5, n. 7417/2019, Russo, Rv. 653514-01**).