

Pubblicato il 03/01/2024

N. 00097/2024REG.PROV.COLL.  
N. 09756/2018 REG.RIC.



**R E P U B B L I C A I T A L I A N A**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**Il Consiglio di Stato**

**in sede giurisdizionale (Sezione Quinta)**

ha pronunciato la presente

**SENTENZA**

sul ricorso in appello numero di registro generale 9756 del 2018, proposto da

Gambara Asfalti S.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avvocati Giorgio Allocca, Italo Luigi Ferrari e Francesco Fontana, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio dell'avvocato Giorgio Allocca in Roma, viale Tiziano n.108;

*contro*

Comune di Gambara, in persona del Sindaco *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'avvocato Domenico Bezzi, con domicilio digitale come da PEC da Registri di Giustizia e domicilio eletto presso lo studio Paolo Rolfo in Roma, via Appia Nuova n. 96;

*per la riforma*

della sentenza del Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia, sezione staccata di Brescia (Sezione Prima), 26 aprile 2018, n. 450, resa tra

le parti.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio di Comune di Gambara;

Visti tutti gli atti della causa;

Visto l'art. 87, comma 4-bis, cod.proc.amm.;

Relatore all'udienza pubblica straordinaria del giorno 24 ottobre 2023 il

Cons. Giorgio Manca e uditi per le parti gli avvocati come da verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

### FATTO e DIRITTO

1. La Gambara Asfalti S.p.a. è proprietaria di alcuni terreni, individuati al Fig. 6 mappali 228 e 222 del NCT del Comune di Gambara, utilizzati come deposito di materiali a cielo aperto per la realizzazione ed esecuzione di lavori edili e stradali. Il Comune di Gambara, con deliberazione consiliare n. 38 del 29 settembre 2011, adottava il Piano di Governo del Territorio, successivamente ratificato con atto consiliare n. 3 del 26 marzo 2012. Con deliberazione consiliare n. 31 del 18 giugno 2013 l'amministrazione approvava una variante al PGT con la quale classificava le aree suddette in zona "*D – art. 13 comma 7 – NTA PDR – zona produttiva esistente e di espansione*", prevedendo un indice di edificabilità contenuto nella misura del 20%, anziché del 50%, in ragione della differente destinazione.

Con deliberazione giunta n. 40 del 17 marzo 2016, il Comune di Gambara determinava il valore delle aree fabbricabili ai fini **IMU** per l'anno 2016, segnatamente con approvazione di specifica tabella contenente i valori relativi alle diverse tipologie di aree ai fini dell'applicazione delle tariffe **IMU**.

2. Sul presupposto che le tariffe fissate nella deliberazione fossero eccessive, ingiustificate e non proporzionate, la società Gambara Asfalti impugnava la deliberazione n. 40 del 17 marzo 2016, con ricorso innanzi al

Tribunale amministrativa regionale per la Lombardia. In particolare, la società adduceva che con le predette deliberazioni il Comune aveva individuato un valore di mercato unico per tutte le aree in zona D, senza tenere conto della differente disciplina di regime urbanistico tra aree classificate D ovvero D3 e della diversa capacità edificatoria, elemento oggettivo idoneo a influenzare il valore venale del terreno.

Con motivi aggiunti Gambara Asfalti impugnava anche la deliberazione giunta n. 14 del 19 gennaio 2017, che determinava il valore delle aree fabbricabili ai fini **IMU** per l'anno 2017, deducendo i medesimi motivi illustrati nel ricorso introduttivo.

3. Con sentenza 26 aprile 2018, n. 450, il T.A.R. per la Lombardia ha respinto il ricorso, rilevando la fondatezza dell'eccezione di improcedibilità del ricorso introduttivo e dei motivi aggiunti, posto che le deliberazioni impugate sarebbero state meramente confermative dell'analogo provvedimento giunta n. 61 del 4 giugno 2015, non impugnata tempestivamente, concernente la determinazione dei valori delle aree fabbricabili ai fini **IMU** per l'anno 2015. Seguendo l'indirizzo della Corte di cassazione, secondo il primo giudice l'eventuale pronuncia caducatoria della deliberazione sulle aliquote o sulle tariffe ha come conseguenza, non già la liberazione del contribuente da qualsiasi obbligo di pagamento dell'imposta locale o della tassa, bensì l'applicazione della disciplina vigente nel precedente anno di imposta (come previsto dall'art. 13, comma 13-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, in legge 22 dicembre 2011, n. 214 secondo cui: «*In caso di mancata pubblicazione [delle deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni nonché dei regolamenti dell'imposta municipale propria] entro il termine del 28 ottobre, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente*»). L'annullamento delle citate deliberazioni per gli anni di imposta 2016 e 2017, pertanto, non avrebbe avuto effetti sulla disciplina applicabile per gli anni predetti. Da ciò

l'inammissibilità dell'impugnazione per difetto di interesse a ricorrere.

Nel merito, il primo giudice riteneva comunque infondato il ricorso, rilevando che il minor rapporto di copertura del terreno sarebbe stato compensato dalla possibilità, per la zona D3, non prevista per le altre zone produttive, di utilizzare le aree come deposito a cielo aperto.

Il ricorso per motivi aggiunti seguiva le sorti del gravame introduttivo, avendo ad oggetto solo vizi di invalidità derivata.

4. La Gambarara Asfalti S.p.a., rimasta soccombente, ha proposto appello chiedendo la riforma della suddetta sentenza.

5. Si è costituito in giudizio il Comune di Gambarara, eccependo l'improcedibilità, l'inammissibilità nonché l'infondatezza dell'appello.

6. All'udienza straordinaria del 24 ottobre 2023 la causa è stata trattenuta in decisione.

7. Con il primo motivo l'appellante censura la sentenza di prime cure nella parte in cui ha considerato le delibere impugnate come meramente confermatrice della delibera giunta n. 61 del 4 giugno 2015, con conseguente inidoneità dell'eventuale annullamento a conseguire effetti favorevoli, mentre esse sarebbero atte ad esprimere una nuova ed autonoma volontà dell'amministrazione comunale.

8. Nel merito, con il secondo motivo, l'appellante lamenta l'ingiustizia della sentenza per non aver rilevato che l'indice di copertura, pari al 50% per le diverse zone D, è pari solo al 20% per la zona D3 e ciò comporterebbe un grave pregiudizio, essendo difficilmente fattibile, oltre che considerevolmente oneroso, realizzare strutture produttive su più piani.

Con il terzo motivo, l'appellante censura la sentenza per aver sostanzialmente ammesso una integrazione postuma della motivazione degli atti impugnati, atteso che negli stessi non vi era alcun riferimento alla disciplina urbanistica specifica delle aree e, dunque, ogni ulteriore e successiva valutazione effettuata in sede giudiziale non sarebbe stata

ammissibile.

8. I motivi di appello, così sinteticamente illustrati, sono fondati e l'appello merita accoglimento.

9. Va preliminarmente definita la questione di carattere processuale, prospettata con il secondo motivo di gravame, afferente alla ravvisata inammissibilità del ricorso introduttivo e dei motivi aggiunti. Il T.a.r., condividendo le difese dell'amministrazione comunale, ha affermato la non autonoma impugnabilità delle deliberazioni impugnate, per essere le stesse meramente confermate dell'analogo provvedimento giuntale n. 61 del 4 giugno 2015, non tempestivamente impugnato, il quale aveva stabilito i medesimi valori per le aree edificabili relativamente all'annualità 2015, confermati dall'amministrazione anche per il 2016 e il 2017.

9.1. Tuttavia, non può convenirsi sulla correttezza di tale assunto, il quale finisce per trascurare sia il fatto che la determinazione dei nuovi valori di mercato delle aree edificabili, necessaria per calcolare la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'**IMU** (ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, applicabile anche all'**IMU**), non può costituire un atto meramente confermativo di quella operata l'anno precedente (salvo il caso di mancata deliberazione nei termini di cui al citato comma 13-*bis* dell'art. 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, sopra richiamato, che nella fattispecie non ricorre), sia il principio generale dell'autonomia dei singoli periodi di imposta, che in linea di principio informa tutte le imposte periodiche quali l'imposta comunale sugli immobili, per le quali assume rilevanza un insieme di fatti che si collocano in un dato segmento temporale (il periodo di imposta). Il periodo d'imposta può essere definito, infatti, in accordo con la dottrina più autorevole, come il segmento temporale in cui isolare, ai fini della imposizione periodica, il continuo dell'attività produttiva di reddito imponibile o di altro presupposto ritenuto espressione della capacità contributiva. Il periodo d'imposta è perciò una delimitazione, in

funzione del tempo, del presupposto d'imposta assunto quale elemento rappresentativo della capacità contributiva del soggetto passivo.

La conseguenza è che ad ogni periodo di imposta corrisponde, di regola, una obbligazione tributaria autonoma, il cui oggetto deve essere determinato con riguardo ai fatti e alle situazioni che si verificano in detto periodo (cfr. per l'ICI, con norma pacificamente estendibile anche all'IMU, quanto previsto dall'art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992: *«L'imposta è dovuta dai soggetti indicati nell'art. 3 per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso [...] A ciascuno degli anni solari corrisponde una autonoma obbligazione tributaria»*).

9.2. L'autonomia dei periodi di imposta e la conseguente autonomia dell'obbligazione tributaria implica che il contribuente è legittimato a impugnare gli atti presupposti di determinazione dell'imposta o del tributo, relativi ai singoli periodi di imposta. Il contribuente potrebbe, per svariate ragioni, non avere interesse a contestare la determinazione dell'imposta o del tributo concernente una annualità d'imposta ma la mancata impugnazione di atti del periodo di imposta precedente non può pregiudicare l'esercizio del diritto di difesa nei confronti degli atti applicabili al periodo di imposta successivo.

9.3. In ragione di tali premesse, non può dirsi che le deliberazioni impuginate fossero meramente confermatrice di quella adottata per una precedente annualità, anche nel caso in cui non prevedessero rilevanti modifiche di sostanza o presentassero un contenuto pressoché identico. Tanto consente ai singoli contribuenti, proprio in forza del principio dell'autonomia dei periodi di imposta, di contestare, in relazione all'anno di imposta di cui trattasi, i criteri di determinazione della base imponibile e del tributo.

10. Il ricorso di primo grado, oltre che ammissibile, era anche fondato nel merito.

10.1. Ai sensi dell'art. 5, comma 5, del decreto legislativo n. 504 del 1992 e dell'art. 13, comma 3, del decreto-legge n. 201 del 2011, la base imponibile dell'imposta municipale propria sulle aree fabbricabili è costituita dal *«valore [...] venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche»*.

Nel caso di specie, sia per quanto concerne la deliberazione della Giunta comunale n. 40 del 17 marzo 2016 (si veda in proposito l'allegato n. 1 della produzione documentale di parte ricorrente in primo grado, depositata il 10 giugno 2016, pag. 5), sia per la deliberazione giuntale n. 14 del 19 gennaio 2017 (si veda in proposito l'allegato n. 4 della produzione documentale di parte ricorrente in primo grado, depositata il 20 aprile 2017, pag. 6), il Comune, nel determinare il valore delle aree fabbricabili classificate in zona D e D3 (in cui ricadono i terreni di proprietà della Gambara Asfalti), non ha tenuto conto dei criteri elencati dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992.

Invero, le tabelle si limitano ad una mera descrizione delle aree senza considerare il contenuto effettivo della disciplina urbanistica di ciascuna né la loro potenzialità edificatoria concreta (elemento che, secondo la costante giurisprudenza della Cassazione, incide sul valore dell'area), con la conseguenza che non viene operata una differenziazione sulla base delle specifiche discipline urbanistiche delle diverse zone D.

10.2. In particolare, i terreni classificati in categoria D3 sono sottoposti a limitazioni di utilizzazione rispetto alle altre tipologie di aree rientranti nella categoria D. Il PGT stabilisce espressamente un rapporto di copertura per la zona D3 (*deposito materiali a cielo aperto*) limitato al 20% dell'area anziché al 50% della categoria D. Inoltre, in base al PRG in vigore fino

all'introduzione del PGT nel 2012, per la zona D3 veniva prevista l'ulteriore limitazione rappresentata dal fatto che era ammessa "una superficie coperta del 20% di cui max 80 mq per uffici per la gestione dell'attività" nonché un'altezza massima di m. 5.50, anziché quella di 9 metri consentita per la zona D2.

Alla luce di tali rilievi, appare irragionevole la scelta del Comune di Gambarara di non operare una differenziazione dei valori imponibili delle aree classificate tra le varie zone della categoria D.

10.3. Né può condividersi il ragionamento dell'amministrazione appellata per cui sussisterebbe identità di capacità edificatoria dell'area di parte ricorrente rispetto a quella di cui beneficiano le altre zone D, in quanto la riduzione del rapporto di copertura sarebbe compensata dalla possibilità di depositare e stoccare materiali a cielo aperto. Come sottolineato dall'appellante, il limite di copertura costituisce un vincolo che obbliga a sviluppare in altezza gli edifici destinati all'attività produttiva, con la conseguenza che non solo si riduce la possibilità di sfruttare l'intera capacità edificatoria (dato anche il limite delle altezze) ma incide anche sul valore di mercato (posto che non tutte le attività produttive potrebbero adattarsi ai vincoli predetti).

11. In conclusione, l'appello va accolto e, in riforma della sentenza appellata, vanno accolti il ricorso di primo grado e il ricorso per motivi aggiunti, con il conseguente annullamento dei provvedimenti con essi impugnati.

12. La disciplina delle spese giudiziali, per il doppio grado di giudizio, segue la regola della soccombenza nei termini indicati in dispositivo.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo accoglie e, per l'effetto, in riforma della sentenza del Tribunale



amministrativo regionale per la Lombardia, sezione staccata di Brescia (Sezione Prima), 26 aprile 2018, n. 450, accoglie il ricorso di primo grado e annulla le deliberazioni della Giunta comunale di Gambara, 17 marzo 2016, n. 40 e 19 gennaio 2017, n. 14, limitatamente alla determinazione del valore imponibile ai fini **IMU** delle aree fabbricabili classificate in zona D3, nei sensi di cui in motivazione.

Condanna il Comune di Gambara al pagamento delle spese giudiziali in favore della Gambara Asfalti S.p.a., liquidate per il doppio grado di giudizio in euro 8.000,00 (ottomila/00), oltre accessori di legge se dovuti.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 24 ottobre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Fabio Franconiero, Presidente FF

Giovanni Sabato, Consigliere

Carmelina Adesso, Consigliere

Giorgio Manca, Consigliere, Estensore

Roberta Ravasio, Consigliere

**L'ESTENSORE**  
**Giorgio Manca**

**IL PRESIDENTE**  
**Fabio Franconiero**

IL SEGRETARIO