



Provincia
di Modena

AREA FINANZIARIA

UFFICIO ASSOCIATO DEL
CONTENZIOSO TRIBUTARIO
DELLA PROVINCIA DI
MODENA

GIORNATA DI STUDIO INERENTE

L'ICI TRA VECCHI E NUOVI PROBLEMI: FABBRICATI RURALI E CERTIFICAZIONI MINISTERIALI

GIOVEDI' 30 OTTOBRE 2008

PRESIEDE: *Stefano Vaccari*
Assessore al bilancio della Provincia di Modena

RELATORE: *Pasquale Mirto*
Responsabile dell'Ufficio Associato del Contenzioso Tributario della Provincia di Modena, e del Servizio Tributi dell'Unione Comuni Modenesi Area Nord, editorialista "Azienditalia Finanza e Tributi"

MATERIALE DI STUDIO

INDICE

Dottrina

1. L'esenzione Ici per l'abitazione principale: novità, chiarimenti e dubbi pag. 5
2. I fabbricati rurali sono soggetti ad Ici pag. 15
3. Il reddito dominicale dei terreni include quello dei fabbricati rurali asserviti pag. 23
4. Rendita catastale ed ICI pag. 25
5. Retroattività della rendita attribuita al fabbricato valorizzato sulla base delle scritture contabili pag. 41

Giurisprudenza

1. Cassazione, S. V, sentenza n.15321, dep. 10/06/2008 pag. 47
(ICI, fabbricati posseduti da cooperative agricole, debenza)
2. Cassazione, S. V, sentenza n.20953, dep. 01/08/2008 pag. 59
(I fabbricati delle coop agricole vanno accatastati in D/10)
3. Cassazione, S. V, sentenza n.21332, dep. 07/08/2008 pag. 67
(ICI, la detrazione per abitazione principale non compete per il fabbricato D2)
4. Cassazione, S. V, sentenza n.19619, dep. 17/07/2008 pag. 71
(ICI, Aree "bianche", assoggettabilità)
5. Cassazione, S. V, sentenza n.14707, dep. 04/06/2008 pag. 77
(ICI, aree soggette ad esproprio, assoggettabilità)
6. Cassazione, S. V, sentenza n.14884, dep. 05/06/2008 pag. 81
(ICI, recupero retroattivo imposta indipendentemente data notifica rendita, ante o post 1.1.2000)
7. Cassazione, S. V, sentenza n.14704, dep. 04/06/2008 pag. 85
(ICI, legittimo l'utilizzo della rendita presunta per atti di accertamento)
8. Cassazione, S. V, sentenza n.23632, dep. 15/09/2008 pag. 91
(ICI, legittimo l'utilizzo della rendita presunta per atti di accertamento)
9. Cassazione, S. V, sentenza n.24924, dep. 10/10/2008 pag. 97
(ICI, il fabbricato non ultimato ma accatastato è assoggettabile in base alla rendita)
10. Cassazione, S. V, sentenza n.19079, dep. 10/07/2008 pag. 103
(ICI, termini iscrizione ruolo in caso di avviso impugnato)

Documenti

11. Circolare Anci Emilia Romagna – Fabbricati rurali – ICI -Debenza pag. 107
12. Protocollo Intesa Anci Emilia Romagna – Agenzia Entratre Direzione regionale Emilia Romagna pag. 113

L'esenzione Ici per l'abitazione principale: novità, chiarimenti e dubbi¹

L'abitazione principale

L'art.1, comma 1 del D.L. 93/2008 dispone espressamente che "a decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo".

È stata già da molti rilevata l'errata formulazione della norma, la quale nel titolo parla di "esenzione" e nel comma 1 parla di "esclusione", concetti giuridici questi completamente diversi, giacché si parla di esclusione quando non viene soddisfatto il presupposto d'imposta e di esenzione laddove il presupposto d'imposta è soddisfatto ma ciò nonostante il legislatore non attrae ad imposizione mediante l'esenzione.

Il successivo comma 2 chiarisce che per abitazione principale si intende quella considerata come tale dalla normativa ICI, la quale, all'art.8, comma 2 prevede che "per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente". La definizione è stata poi integrata dall'art.1, comma 173, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che identifica l'abitazione principale "salvo prova contraria" con quella di residenza anagrafica.

Le risultanze anagrafiche rappresentano pertanto una presunzione semplice che può essere superata dal contribuente mediante allegazione di prove che dimostrino l'uso quale abitazione principale nonostante l'assenza della residenza anagrafica. L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n.218/E del 30 maggio 2008 chiarisce che la circostanza che il contribuente dimora (o ha dimorato per un certo periodo) abitualmente in un luogo diverso da quello risultante dai registri anagrafici deve poter essere dimostrata sulla base di circostanze oggettive, quali l'intestazione delle utenze domestiche, l'utilizzo effettivo dei servizi connessi e l'indicazione del domicilio nella corrispondenza ordinaria.

Rimangono escluse dall'esenzione le abitazioni accatastate in categoria A1, A8 e A9, che sono le stesse che erano escluse dall'ulteriore detrazione dell'1,33 disposta dalla legge finanziaria per il 2008. Per tali abitazioni continuerà a trovare applicazione tutta la normativa sulle abitazioni principali, con riguardo alle aliquote e alle detrazioni. Ovviamente, il Comune potrebbe disporre l'esenzione anche di queste abitazioni, ricorrendo alla previsione contenuta nell'art.58, comma 3 del D.lgs. n.446/1997, che permette di elevare la detrazione fino a concorrenza dell'imposta dovuta per l'abitazione principale, a condizione però, di non stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione del contribuente.

¹ Articolo pubblicato su Azienditalia Finanza e Tributi n.17/2008, Inserto.

Le pertinenze

Benché la norma non citi espressamente le pertinenze, queste devono considerarsi esenti, pur con i limiti di cui si dirà *infra*. La stessa relazione governativa al decreto legge n.93/2008, riconosce espressamente l'esenzione alle "eventuali pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto, che sono quelle che il regolamento comunale considera come tali ai fini ICI". La relazione recepisce integralmente le precisazioni ministeriali contenute nella risoluzione n.1/DPF del 31 gennaio 2008, che a sua volta rinvia ai chiarimenti forniti proprio in tema di ICI dal Consiglio di Stato nel parere n.1279/98 del 24 novembre 1998, ad avviso del quale i comuni hanno la possibilità di introdurre norme integrative o anche eventualmente derogatorie rispetto alle disposizioni del codice civile e ciò in base all'art.818 dello stesso codice che prevede che "gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto". Con risoluzione n.12/DF del 5 giugno 2008 il Ministero ha riconfermato, commentando il D.L. n.93/2008, che l'esenzione spetta anche alle pertinenze.

D'altro canto occorre anche rammentare che l'art.30, comma 12 della legge n.488/1999 ha espressamente previsto che a decorrere dal 2001 alle pertinenze si applica lo stesso regime previsto per le abitazioni principali.

Le norme appena citate forniscono anche la soluzione ad un ulteriore problema, ovvero se spetti l'esenzione per le pertinenze nel caso in cui il Comune nulla abbia regolamentato al riguardo: la risposta non può che essere positiva, sempre che siano rispettate le condizioni previste nell'art.817 del codice civile.²

Riassumendo, le pertinenze all'abitazione principale saranno tutte esenti, nel caso in cui non vi sia una diversa e più restrittiva disciplina regolamentare; diversamente saranno esenti solo quelle, per tipo e per numero, individuate dal regolamento comunale vigente alla data di entrata in vigore del decreto legge n.93/2008. Ovviamente, il Comune potrà, con successiva modifica regolamentare abrogare le restrizioni in essere nel 2008, al fine di evitare al contribuente di continuare a corrispondere poche decine di euro; in tal caso, però, il mancato gettito sarà posto integralmente a carico del Comune.

I fabbricati assimilati all'abitazione principale

L'art.1, comma 2 del decreto legge in commento, come modificato dalla legge di conversione, prevede l'esenzione anche per i fabbricati assimilati dal comune all'abitazione principale "con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

Nella formulazione originaria della norma si faceva riferimento alle sole assimilazioni disposte con regolamento comunale. Tale riferimento ha creato incertezze perché molti comuni hanno disposto alcune assimilazioni, anche quelle che la legge prevede che debbano essere effettuate con regolamento, solo con la delibera di approvazione delle aliquote, sicché ci si è chiesto se in tali casi operasse comunque l'assimilazione.

² In merito alla nozione di pertinenza da utilizzarsi ai fini fiscali si veda anche Agenzia delle Entrate, risoluzione n.265/E del 26 giugno 2008.

La legge di conversione ha di fatto esteso l'esenzione a tutte le assimilazioni, comunque disposte dal comune.

Le abitazioni assimilate per legge

Nel campo dell'esenzione rientrano innanzitutto le "abitazioni assimilate per legge" all'abitazione principale. È il caso delle abitazioni elencate negli artt.8, comma 4, e 6, comma 3 bis, del D.lgs. n.504/1992, ovvero:

- unità immobiliari, appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- gli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari;
- fabbricato posseduto dal coniuge non assegnatario della casa coniugale, a condizione che tale soggetto non possieda un'altra unità immobiliare destinata a propria abitazione principale nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale.

Alcune riflessioni aggiuntive vanno invece effettuate con riferimento alle abitazioni possedute dai cittadini italiani residenti all'estero.

Leggendo la relazione governativa al D.L. n.93/2008 sembra che per tali abitazioni continui ad applicarsi la sola detrazione per abitazione principale e che quindi non siano esenti.

Anche la risoluzione n.12/DF del 5 giugno 2008 (operando una completa inversione di rotta rispetto all'interpretazione fornita con la risoluzione n.5/DPF) ha escluso che per tali fabbricati possa operare "ex lege" l'esenzione, la quale, pertanto, andrebbe riconosciuta nel sol caso di avvenuta assimilazione, da parte del comune, con regolamento o delibera comunale.

Tale impostazione tuttavia non può essere condivisa, in quanto l'art.1, comma 4 ter del D.L. n.16/1993 prevede che ai fini dell'applicazione «dell'art.8, comma 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.504, per i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, si considera direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata». La norma, attraverso il rimando all'art.8, comma 2 - che contiene la definizione di abitazione principale - opera un'assimilazione piena, per cui, con la normativa previgente, i fabbricati in questione godevano sia dell'aliquota prevista per l'abitazione principale sia della detrazione, compresa l'ulteriore detrazione dell'1,33 per mille prevista dalla finanziaria 2008 (si veda la risoluzione n.5/DPF del 15 febbraio 2008).

Pertanto si ritiene che con la normativa attuale le abitazioni dei cittadini italiani residenti all'estero debbono considerarsi esenti ex lege, anche in assenza di espressa assimilazione operata dal comune.

Abitazioni assimilate per regolamento o delibera comunale

L'esenzione oltre che per le abitazioni assimilate per legge è stata disposta anche per le "abitazioni assimilate con regolamento o delibera comunale", vigente alla data di entrata in vigore del decreto stesso.

Con l'inserimento, in sede di conversione, del termine "delibera comunale" l'esenzione di fatto è stata estesa non solo ai casi di assimilazione che la

normativa statale permetteva di attuare mediante regolamento ma anche a tutti quei casi in cui il comune, o esercitando la potestà regolamentare di cui dall'art.52 del D.lgs. n.446/1997 o esercitando scelte discrezionali direttamente nella delibera di approvazione delle aliquote, abbia ritenuto di ampliare i casi già previsti dalla normativa nazionale.

Diventano pertanto esenti le abitazioni assimilate in base:

- all'art.3, comma 56 della legge n.662/1996, che permette di assimilare all'abitazione principale l'unità immobiliare posseduta, a titolo di proprietà o di usufrutto, da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che l'abitazione non risulti locata;
- all'art.59, comma 1, lettera e) del D.lgs. n.446/1997 che permette ai comuni di assimilare all'abitazione principale, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela.

Quest'ultima assimilazione è quella maggiormente usata dai comuni, ed è anche quella che crea maggior confusione, stante le varieguate scelte operate dai comuni stessi.

Occorre fin da subito precisare che l'art.59 sopra richiamato assimila all'abitazione principale sia i fabbricati concessi in uso gratuito a parenti per i quali il comune abbia previsto di concedere la sola aliquota prevista per l'abitazione principale, sia quelli per i quali sia stata concessa oltre all'aliquota anche la detrazione. Pertanto, l'esenzione spetterà anche nel caso di concessione della sola aliquota ridotta.

L'esenzione permane, alla luce delle modifiche apportate dalla legge di conversione, anche nel caso in cui il comune abbia operato l'assimilazione non solo con riferimento ai parenti ma anche agli affini, in quanto, benché questo tipo di assimilazione non trova fondamento in una "possibilità" stabilita da una norma statale specifica, essa è comunque da ricondurre all'esercizio del più generale potere regolamentare disciplinato dall'art.52 del D.lgs. n.446/1997.

Va da sé che l'esenzione prevista per le abitazioni in comodato rappresenta un'esenzione di tipo soggettivo, nel senso che una stessa abitazione potrà essere esente per un comproprietario e per l'altro no. Si faccia l'esempio di un appartamento posseduto pro quota da marito e moglie e che viene concesso in comodato alla madre di lei; per la moglie l'abitazione sarà esente, mentre il marito continuerà a pagare l'ICI, con aliquota ordinaria.

Inoltre, occorre anche precisare che il comune potrà ancora continuare nel futuro ad esercitare la potestà regolamentare di cui sopra, ma in tal caso l'esenzione non opererà. Parimenti, se il comune decidesse dal 2009 di abrogare l'assimilazione, l'esenzione spetterà comunque, in quanto questa dipende esclusivamente dal regime regolamentare vigente nel 2008.

Oltre ai casi "classici" di assimilazione sopra analizzati, l'esenzione spetterà per qualsiasi tipo di assimilazione operata dal comune, anche se disciplinata dalla sola delibera comunale di approvazione delle aliquote e non anche dal regolamento ICI.

Al riguardo occorrerà verificare, al di là delle formulazioni usate dal comune, l'intenzione comunque di assimilare all'abitazione principale. Naturalmente, a tal fine, non sarà sufficiente la semplice adozione di un'aliquota uguale a quella stabilita per l'abitazione principale, problema peraltro questo che non esiste per quei comuni che comunque avevano un'unica aliquota.

Una verifica della reale volontà del comune potrà essere attuata mediante la lettura integrale delle delibere, dove nella parte motiva dovrebbero essere spiegate le ragioni della determinazione delle varie aliquote.

Abitazioni locatate con contratto concordato

L'art.1, comma 3 del decreto in commento dispone che "sono conseguentemente abrogati il comma 4 dell'articolo 6...". Quest'ultimo comma prevedeva che "restano ferme le disposizioni dell'articolo 4, comma 1 del decreto legge 8 agosto 1996, n.437..". Il D.L. 437/1996 permette ai comuni di deliberare un'aliquota ridotta per le abitazioni principali e per "quelle locatate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale".

Va premesso che l'abrogazione appare quantomeno illogica in quanto presuppone un'esenzione generalizzata per tutte le abitazioni principali, quando in realtà le abitazioni principali, classate in categoria catastale A1, A8 e A9 continuano a corrispondere l'imposta e pertanto tutte le varie norme riguardanti le abitazioni principali continuano a trovare applicazione.

Comunque sia, si ritiene che le disposizioni contenute nell'art.4 del D.L. n.437/1996 non siano state abrogate, in quanto oggetto dell'abrogazione è solo il quarto comma dell'art.6 della normativa ICI.

Occorre, poi, precisare che in merito ai contratti di locazione di fabbricati destinati ad abitazione principale del locatario esistono due norme di agevolazione; la prima, quella sopra richiamata si riferisce solo a "contratti registrati"; la seconda, art.2, comma 4 della legge n.431/1998, invece, si riferisce ai contratti d'affitto c.d. "concordati". Nessuna delle due norme opera un'assimilazione ex lege all'abitazione principale. Le due disposizioni normative permettono ai comuni di deliberare un'aliquota agevolata, con l'ulteriore precisazione che per la prima l'aliquota deliberata non può essere inferiore al 4 per mille e per la seconda l'aliquota non solo può essere inferiore al minimo, ma anzi, per quanto chiarito dalla legge finanziaria 2008 (art.2, comma 288), può arrivare fino all'esenzione.

Ciò chiarito, anche per tali casi occorre valutare la reale intenzione del comune, che come già detto non può essere desunta dalla semplice circostanza che il comune abbia, ad esempio, previsto la stessa aliquota riconosciuta per le abitazioni principali. Occorre, invece, un volontà espressa nel senso dell'assimilazione.

Trasferimento ai comuni

Il D.L. n.93/2008 pone a carico dello Stato le minori entrate che i comuni registreranno a seguito dell'esenzione delle abitazioni principali.

Le modalità con le quali sarà effettuato il rimborso ai comuni saranno individuate, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto 93, in sede di Conferenza Stato – Città ed autonomie locali. Tali modalità saranno attuate poi con decreto del Ministero degli Interni da emanarsi – in base alle modifiche apportate dalla legge di conversione – “entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, secondo principi che tengono conto dell'efficienza nella riscossione dell'imposta, del rispetto del patto di stabilità interno, per l'esercizio 2007, e della tutela dei piccoli comuni”.

La legge di conversione ha poi inserito al testo originario il comma 4 bis il quale dispone che con riguardo al mancato gettito 2008, il Ministero dell'Interno, “fatti salvi eventuali accordi intervenuti in data precedente in sede di Conferenza Stato – Città ed autonomie locali, ripartisce ed accredita, a titolo di “primo acconto”, il 50% del rimborso spettante, come quantificato dallo stesso comma 4, ovvero nella misura di 1.700 milioni di euro.

Prima della conversione in legge del D.L. n.93/2008 è intervenuto l'accordo del 12 giugno 2008 in sede di Conferenza Stato – Città ed autonomie locali, recepito nel D.M. 19 giugno 2008, con il quale si è disposta l'erogazione ai comuni, a titolo di anticipazione per il mancato gettito relativo alla prima rata ICI 2008, della misura del 50% dell'importo attestato dai comuni con la certificazione prevista dal decreto ministeriale 15 febbraio 2008. Tale certificazione, prodotta dai comuni lo scorso 30 aprile, prevedeva l'indicazione sia dell'importo relativo al minor gettito conseguente alla soppressa ulteriore detrazione del 1,33 per mille disposta con la legge finanziaria 2008 sia l'indicazione del gettito da abitazione principale per l'anno 2007.

In tema di certificazione si segnala anche che nel momento in cui si scrive il presente articolo è in conversione il D.L. n.112/2008, nel quale è stato inserito, all'art.77 – quater, comma 32 una disposizione relativa alla certificazione in questione: “ai fini dell'attuazione dell'articolo 1, comma 4, del decreto legge 27 maggio 2008, n. 93, entro il 30 aprile 2009, i comuni trasmettono al Ministero dell'interno la certificazione del mancato gettito accertato, secondo modalità stabilite con decreto del medesimo Ministero”.

Dal lato della copertura finanziaria della norma in commento esistono numerosi dubbi. Nella Relazione governativa al decreto legge 93, il mancato gettito previsto per i comuni è stimato in 2.604 milioni di euro; l'art.1, comma 4 del decreto quantifica il mancato gettito in 1.700 milioni di euro, da sommare a quanto già stanziato (904 milioni di euro) per la compensazione della perdita di gettito conseguente all'ulteriore detrazione dell'1,33 per mille della base imponibile introdotta con la legge finanziaria 2008, ed ora abrogata.

Si ritiene, che lo stanziamento previsto dal decreto legge sia insufficiente, e che ora, con la legge di conversione, che di fatto ha ampliato i casi di esenzione, detto stanziamento sia ancor di più insufficiente.

Le preoccupazioni aumentano se si tiene conto che lo stanziamento sembra essere stato calcolato con riferimento alle certificazioni della perdita di gettito conseguente all'ulteriore detrazione statale dell'1,33 per mille di cui alla finanziaria per il 2008, presentate dai comuni entro lo scorso 30 aprile. In tale certificazione i

comuni hanno indicato oltre alla perdita di gettito, anche il gettito da abitazione principale realizzato nel 2007.

I comuni, nell'indicare tale gettito, hanno perlopiù indicato gli importi risultanti dal bollettino di versamento, al netto quindi dal gettito delle pertinenze dell'abitazione principale, visto che questo è riportato dai contribuenti nel rigo "altri fabbricati". I comuni d'altro canto erano, e sono ancora oggi, impossibilitati a calcolare l'effettivo gettito da abitazione principale, incluso quelle delle pertinenze, perché i versamenti del 2007 sono legati alle dichiarazioni ICI che dovranno essere presentate nel 2008.

Inoltre, l'importo indicato non tiene conto dei versamenti conseguenti alle abitazioni assimilate, perché anche tali importi confluiscono nel rigo "altri fabbricati".

Se si tiene conto che:

- mediamente la percentuale di versamento da pertinenze dell'abitazione principale si attesta intorno al 16,5% del gettito da abitazione principale;
- mediamente il gettito da abitazioni in comodato si attesta intorno al 10,5% del gettito da abitazione;
- le altre assimilazioni, come ad esempio quella degli alloggi locati con contratto registrato/concordato assimilati all'abitazione principale, determinano un'altra significativa perdita di gettito, che può comunque essere fatta confluire nella percentuale del 10,5% individuata per le abitazioni in comodato, in considerazione del fatto che non tutti i comuni hanno esercitato queste opzioni regolamentari;

allora la somma stanziata per la copertura delle perdite di gettito dei comuni dovrebbe essere aumentata del 27%, e quindi di altri 703 milioni di euro.

Si segnala anche l'opportunità che nello stabilire le regole di rendicontazione da parte dei comuni della perdita di gettito conseguente all'esenzione ICI per l'abitazione principale si tenga conto delle dinamiche di incremento di tale perdita conseguente alla costruzione di nuove abitazioni principali.

Per ultimo, si segnala che in sede di conversione è stato soppresso il comma 5 dell'articolo 1, il quale prevedeva l'erogazione all'IFEL dell'0,8 per mille dei rimborsi effettuati a favore dei comuni a copertura della perdita di gettito conseguente alla nuova esenzione in parola.

Sanatoria per i versamenti tardivi

La legge di conversione ha introdotto all'art.1 il comma 6 bis con il quale si è disposta una sorta di sanatoria, prevedendo che in sede di prima applicazione delle nuove norme di esenzione, limitatamente alle incertezze derivanti dal comma 2, e quindi di fatto alle incertezze relative al concetto di abitazione principale assimilata, non si fa luogo all'applicazione di sanzioni nel caso di omesso o insufficiente versamento della prima rata ICI relativa al 2008, a condizione che il contribuente provveda ad effettuare il versamento entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione.

C'è da segnalare che la norma dispone la sola non applicazione delle sanzioni, ma nulla dispone in merito agli interessi, che pertanto dovranno essere corrisposti.

Difatti, le oggettive difficoltà interpretative emerse in sede di prima applicazione del decreto legge in commento, entrato in vigore peraltro a ridosso della scadenza della rata di acconto ICI, sono state considerate causa di non punibilità ai sensi dell'art.10, comma 3 dello Statuto del Contribuente (legge n.212/2000).

Profili di illegittimità costituzionale

Benché l'intento del legislatore sia del tutto da condividere, l'attuazione dell'esenzione, così come realizzata con il D.L. 93 e la sua legge di conversione, lasciano molto perplessi.

L'ICI è, infatti, un tributo statale a gettito comunale. Questo dovrebbe garantire una uniforme applicazione del tributo su tutto il livello nazionale, almeno relativamente alla parte strutturale dell'imposta stessa, come l'individuazione della fattispecie imponibile, dei soggetti passivi e del prelievo massimo. In tale strada va incanalata anche la potestà regolamentare dei comuni, che non può intaccare gli elementi portanti dell'ICI, ma solo creare differenziazioni di minor rilievo, attraverso la concessione, ad esempio, di ulteriori agevolazioni, che però non possono arrivare all'esenzione, in quanto l'esenzione è una definizione a negativo della fattispecie imponibile. Con l'esenzione si introduce una regola diversa al fine di tutelare interessi diversi da quelli fiscali. Essa, creando diseguaglianza, è costituzionalmente legittima se il fine che persegue è costituzionalmente degno di tutela.

Sulla scorta di tali premesse, la normativa in commento solleva forte dubbi di legittimità costituzionale, almeno sotto un duplice profilo:

- a) per irragionevolezza, visto che l'esenzione prevista si basa su un criterio casuale. Difatti l'esenzione viene concessa sulla base di scelte, operate con il regolamento ICI o con la delibera di approvazione delle aliquote, effettuate dai comuni per altri fini, riconducibili essenzialmente alla volontà di agevolare, ma non esentare, talune fattispecie. Sicché, un contribuente sarà tenuto a corrispondere l'ICI in base a scelte operate dal proprio comune per altri fini; senza contare che il più delle volte l'assimilazione è stata effettuata al sol fine di creare un automatismo con l'aliquota stabilita per l'abitazione principale, come è avvenuto per le abitazioni locate con contratto registrato/concordato.
- b) per ineguaglianza, visto che a livello nazionale, contribuenti con la medesima capacità contributiva saranno tenuti a corrispondere l'ICI in base a scelte regolamentari operate dai comuni nel passato; senza contare, che esistono ulteriori differenziazioni tra comuni che pur prevedendo l'assimilazione, hanno regolamentato in maniera differente, come ad esempio con riferimento ai comodati per gli affini, o con riferimento al grado di parentela.

Peraltro, la norma statale prevede un "congelamento" dei regolamenti comunali, ai fini della concessione dell'esenzione, con evidente lesione della propria potestà regolamentare; scelta questa che va in senso contrario all'auspicato federalismo fiscale e che sottopone i comuni a dure critiche. Si pensi ai comuni che avevano regolamentato i comodati a parenti fino al 2007, scegliendo poi, con proprie

autonome valutazioni di opportunità, di non concedere l'agevolazione per il 2008. Ebbene tale scelta, operata in considerazione di alcune finalità comunali, ora si traduce in una mancata esenzione per i contribuenti, che crea forti tensioni a livello comunale.

I fabbricati rurali sono soggetti ad ICI³

Le pronunce della Cassazione

Dopo le isolate pronunce degli anni scorsi⁴, con le quali la Corte di Cassazione aveva affrontato il problema dell'assoggettabilità ad ICI dei fabbricati posseduti dalle cooperative agricole con argomentazioni diverse e a volte contrastanti, i Giudici di Piazza Cavour sembrano ora essere arrivati ad una conclusione condivisa, visto l'elevato numero di sentenze depositate negli ultimi mesi⁵.

Le sentenze si muovono lungo lo stesso solco argomentativo tracciato dalla prima sentenza, pubblicata il 10 giugno (n.15321/2008)⁶, e forniscono una risposta all'interrogativo più volte sollevato sulle pagine di questa rivista⁷ ovvero che la normativa ICI non prevede alcuna esenzione espressa per i fabbricati delle cooperative agricole, e più in generale per i fabbricati rurali.

È quindi con soddisfazione, stante anche l'orientamento della dottrina maggioritaria prevalentemente contrario alla posizione assunta da chi scrive, che si saluta l'intervento chiarificatore, e si spera definitivo, della Corte di Cassazione.

Il pregio di queste pronunce risiede nel fatto che per la prima volta i giudici di legittimità hanno affrontato il problema in discussione in modo sistematico, dando prevalenza alla normativa speciale ICI rispetto a quella catastale.

Le precedenti sentenze, a partire dalla sentenza n.6884/2005, hanno cercato di risolvere la *querelle* analizzando esclusivamente la normativa catastale, ed in particolare l'art.9, comma 3 bis del d.l. n.557/1993 che elenca i requisiti necessari al riconoscimento della ruralità, da utilizzare ai "fini fiscali"; la presenza di quest'ultimo inciso probabilmente può essere considerata l'origine del problema, visto che è stato considerato dai più come una sorta di esenzione generalizzata da tutti i tributi, ICI compresa, quando, in realtà, la norma detta le coordinate a cui riferirsi allorquando una norma fiscale preveda delle agevolazioni/esenzioni per i fabbricati rurali.

Peraltro, contemporaneamente alle sentenze in commento, la Corte di Cassazione ha anche chiarito, con sentenza n.20953 depositata il 1° agosto 2008, che la cooperativa agricola può essere titolare di un fabbricato rurale, non essendo necessario un asservimento diretto ad un terreno. La Corte ha precisato

³ Articolo pubblicato su *Azienditalia Finanza e Tributi* n.20/2008

⁴ Cfr. Cassazione, sentenza n. 1330/2005; n. 6884/2005; n. 12369/2005; n. 13677/2005; n.18853/2005; n.13334/2006; n. 16701/2007.

⁵ Cfr. Cassazione, Sez. V, sentenza n.15321, depositata il 10.06.2008; n.20632, depositata il 30.07.2008; n.20633, depositata il 30.07.2008; n.20634, depositata il 30.07.2008; n.20635, depositata il 30.07.2008; n.20636, depositata il 30.07.2008; n.20637, depositata il 30.07.2008; n.20639, depositata il 30.07.2008; n.21163, depositata il 06.08.2008; n.21272, depositata il 07.08.2008; n.21273, depositata il 07.08.2008; n.21274, depositata il 07.08.2008; n.21275, depositata il 07.08.2008; n.21276, depositata il 07.08.2008; n.21277, depositata il 07.08.2008; n.21278, depositata il 07.08.2008; n.21279, depositata il 07.08.2008;; n.23596, depositata il 15.09.2008; n.23997, depositata il 15.09.2008.

⁶ Cfr. N. Bertolini, "Il fabbricato rurale paga l'imposta", in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.15-16/2008, Inserto.

⁷ Cfr. da ultimo, P. Mirto, "Cooperative agricole e ICI: nuovo intervento della Corte di Cassazione, in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.12/2008, Inserto.

che, con riferimento all'art.9, comma 3 bis del D.L. n.557/1993, la «natura reale degli'immobili strumentali alle attività agricole in esso indicate, ed il conseguente classamento catastale in categoria D/10 - quali che possano essere le conseguenze in materia fiscale e di ICI in particolare, non interessanti direttamente in questo giudizio - debbono essere sempre riconosciuti, a parità delle altre condizioni, quand'anche i terreni da cui provengono i prodotti da manipolare, trasformare e vendere appartengano ai singoli soci, anzichè alla stessa cooperativa proprietaria del fabbricato».

Inoltre, corre l'obbligo d'osservare che la sentenza n.20953/2008 è stata commentata sulla stampa specializzata in modo non corretto in quanto è stata letta come sentenza confermativa dell'esenzione ICI, quando, al contrario, essa tratta esclusivamente il tema della natura catastale del fabbricato posseduto dalla cooperativa, ed anzi, come una sorta di premonizione, la Corte si è più volte preoccupata di precisare che il tema in discussione non riguardava l'ICI, dando, anzi, per scontato la soggezione ad ICI, attraverso il richiamo espresso alla precedente 15321/2008, la quale aveva stabilito l'assoggettabilità ad ICI proprio di un fabbricato accatastato in categoria D/10.

Il cerchio sembra quindi ormai chiuso: la cooperativa agricola può essere titolare di un fabbricato rurale, ma allo stesso tempo è tenuta al pagamento dell'ICI, stante l'assenza di qualsivoglia agevolazione/esenzione per i fabbricati rurali.

La Corte raggiunge tale conclusione mediante una lettura sistematica della normativa catastale e della normativa speciale ICI, rilevando, anche, l'inesistenza "sia nella legge istitutiva che in altre" di una espressa esenzione per i fabbricati rurali.

L'operazione ermeneutica si estrinseca attraverso alcuni passaggi fondamentali egregiamente sintetizzati nella circolare Anci Emilia Romagna:

1. l'art.1, comma 2 del D.Lgs. n.504/1992 individua quale presupposto d'imposta "il possesso di fabbricati (...) a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa"; coerentemente con la natura reale dell'ICI, risulta quindi irrilevante sia la condizione personale del possessore sia l'uso cui è destinato il fabbricato, salve, ovviamente, le deroghe contenute nell'art.7;
2. l'art.2, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n.504/1992 precisa che per "fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano";
3. alla data di entrata in vigore dell'ICI i fabbricati rurali erano esclusi dal campo di applicazione dell'ICI in quanto questi né erano iscritti al catasto edilizio urbano né erano da iscrivere;
4. la situazione muta con il D.L. 30 dicembre 1993, n.557, con il cui art.9, comma 1, viene istituito il "catasto dei fabbricati", nel quale vanno iscritti, ad opera del Ministero delle finanze, tutti i fabbricati rurali;
5. successivamente all'entrata in vigore del D.L. 557/1993, il riferimento contenuto nell'art.2 della normativa ICI al catasto edilizio urbano deve intendersi sostituito dal catasto fabbricati; pertanto diventa soggetto ad ICI il fabbricato iscritto o da iscrivere al "catasto dei fabbricati";

6. la disciplina delle esenzioni ed agevolazioni ICI non può essere ricavata da altre disposizioni tributarie, come quelle regolanti l'imposizione diretta, ma esclusivamente dalla normativa ICI, la quale non prevede alcun regime di favore per i fabbricati rurali;
7. gli incisi "agli effetti fiscali" e "ai fini fiscali", contenuti nell'art.9, commi 3 e 3 bis del D.L. n. 557/1993, vanno interpretati nel senso che laddove una specifica disposizione fiscale considera rilevante la natura rurale di un fabbricato, la sussistenza della ruralità va verificata secondo i parametri catalogati nei commi 3 e 3 bis citati; come già rilevato, la normativa ICI non considera rilevante la natura rurale del fabbricato;
8. anche i nuovi requisiti di ruralità previsti dall'art.9, commi 3 e 3 bis del D.L. n.557/1993, a seguito delle modifiche apportate dall'art.42 bis introdotto dalla legge n.222/2007 di conversione del D.L. n.159/2007, non esplicano alcun effetto in tema di ICI, avendo solo ampliato i casi in cui può essere riconosciuta la ruralità ad un fabbricato, con conseguenze dirette solo sulle modalità di accatastamento dei fabbricati.

La circolare Anci Emilia Romagna, dato per acquisita l'assoggettabilità ad ICI di tutti i fabbricati rurali, analizza la "fattibilità" applicativa di tale principio in presenza di non pochi ostacoli, come la presenza di fabbricati rurali ancora iscritti al catasto terreni, il divieto di effettuare rimborsi ICI per gli anni antecedenti il 2008 (disposto dalla legge finanziaria per il 2008), la presenza di circolari e di istruzioni alla compilazione della dichiarazione ICI che danno per assodato l'esistenza dell'esenzione ICI per i fabbricati rurali.

I fabbricati rurali da iscrivere al catasto fabbricati

La normativa ICI individua quale presupposto d'imposta il possesso di fabbricati "iscritti o da iscrivere al catasto edilizio urbano". La Cassazione ha precisato che il riferimento al "catasto edilizio urbano" deve intendersi sostituito col "catasto dei fabbricati", istituito dal D.L. n.557/1993.

Al catasto fabbricati sono ora iscritti tutti i fabbricati, compresi quelli rurali, almeno per quanto riguarda quelli costruiti o variati dal 1998 in poi.

L'art.9, comma 1 del D.L. 557/1993 prevede per i fabbricati rurali già censiti al catasto terreni, e non oggetto di variazioni, che questi siano da iscrivere al catasto fabbricati direttamente ad opera dell'allora Ministero delle finanze, ed oggi dall'Agenzia del Territorio.

Come noto, la normativa sull'accatastamento dei fabbricati rurali e di quelli ex rurali ha subito nel tempo numerose modifiche, che mantengono ancora una loro rilevanza ai fini dell'eventuale recupero dell'ICI per gli anni pregressi. Si ritiene pertanto opportuno riportare le norme sull'accatastamento, così come sintetizzate in un comunicato dell'Agenzia del Territorio del 2003:

FABBRICATI RURALI

classificati tali in base ai requisiti sanciti dall'art. 2
del D.P.R. 139/98 e dall'art. 9 della Legge 133/94

FINO ALL'1/7/2001

Solo per quelli preesistenti all'11/3/1998 = denuncia al catasto terreni ex art. 114 del Regolamento approvato con R.D. 2153/1938 (Mod. 26)

DAL 2/7/2001

1. Fabbricati preesistenti all'11/3/1998 e risultanti iscritti in catasto terreni nel rispetto della preesistente normativa (Mod. 26) =

- a) Nessun ulteriore adempimento fa carico al possessore, anche in caso di volturazione conseguente ad atti traslativi o costitutivi di diritti reali (ai sensi della norma transitoria di cui all'art. 27 del D.M. 28/1998, fino all'istituzione del catasto fabbricati ex art. 9 della Legge 133/1994);
- b) Denuncia di accatastamento con rendita proposta ex art. 5 del D.M. 28/1998 (DOCFA) preceduta da tipo mappale al Catasto Terreni per aggiornamento della mappa (PREGEO) in caso di variazione per ampliamento o modifica del sedime del fabbricato;

2. Fabbricati preesistenti all'11/3/1998, ma non risultanti in catasto terreni = Denuncia di accatastamento con rendita proposta ex art. 5 del D.M. 28/1998 (DOCFA) preceduta da tipo mappale al Catasto Terreni per aggiornamento della mappa (PREGEO);

3. Fabbricati costruiti o variati dopo l'11/3/1998 = Denuncia di accatastamento con rendita proposta ex art. 5 del D.M. 28/1998 (DOCFA) preceduta da tipo mappale al Catasto Terreni per aggiornamento della mappa (PREGEO), entro il 31 gennaio dell'anno successivo al termine dei lavori di modifica o costruzione e comunque prima del rilascio dell'abitabilità o dell'agibilità ai sensi del D.P.R. 425/1995;

FABBRICATI EX RURALI

classificati tali in base ai requisiti sanciti dall'art. 2 del D.P.R. 139/98 e dall'art. 9 della Legge 133/94

Denuncia di accatastamento con rendita proposta ex art. 5 del D.M. 28/1998 (DOCFA) preceduta da tipo mappale al Catasto Terreni, entro il 31/12/2001, ex art. 64 – comma 4 – della Legge 388/2000.

Il quadro normativo sopra riportato va poi aggiornato con la verifica massiva dei fabbricati ex rurali disposta con il D.L. n.262/2006, ricordando che:

1. i fabbricati per i quali sono venuti meno i requisiti di ruralità, individuati, ai sensi dell'art.2, comma 36, dall'Agenzia del Territorio, debbono essere accatastati, su istanza del proprietario, entro 7 mesi (termine così prorogato dall'art. 26 bis, comma 1 del D.L. n.248/2007) dalla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del comunicato che rende nota

la disponibilità dell'elenco degli immobili individuati dall'Agenzia del Territorio, con l'ulteriore precisazione che in caso di mancato accatastamento vi provvede l'Agenzia del Territorio, con oneri a carico dell'interessato;

2. i fabbricati che hanno perso i requisiti di ruralità in quanto il proprietario/conducente del fondo cui il fabbricato è asservito non è iscritto nel registro delle imprese con la qualifica di imprenditore agricolo debbono essere accatastati entro il 31 ottobre 2008 (termine così prorogato dall'art.26 bis, comma 2 del D.L. n.248/2007).

Alla luce della normativa catastale di riferimento, come ricorda la circolare Anci Emilia Romagna, è evidente che i fabbricati rurali sono iscritti o da iscriverne al catasto fabbricati, e che le norme succedutesi nel tempo hanno solo individuato il soggetto a cui compete tale iscrizione, permanendo ancora oggi tale obbligo in capo all'Agenzia del Territorio almeno per quanto attiene ai fabbricati rurali che nel marzo '98 risultavano iscritti al catasto terreni e che successivamente non sono stati oggetto di alcuna variazione.

La mancata iscrizione nel catasto fabbricati, vuoi per inadempienza dell'Agenzia del Territorio vuoi per inadempienza del proprietario (per i fabbricati rurali costruiti o variati successivamente al marzo '98) non fa venir meno l'obbligo di corrispondere l'ICI, in quanto il presupposto dell'imposta non nasce con l'iscrizione in catasto, e con la conseguente attribuzione della rendita, ma dipende esclusivamente dal possesso del fabbricato, anche se non iscritto al catasto.

La mancata iscrizione rileva al sol fine della quantificazione della base imponibile; per tali fabbricati, mancando il riferimento alla rendita iscritta, occorre obbligatoriamente riferirsi ad una rendita presunta.

Nessun problema sussiste per le annualità d'imposta antecedenti al 2007, quando era ancora vigente l'art.5, comma 4 del D.lgs. n.504/1992, applicabile *ratione temporis*, che imponeva di quantificare il tributo comunale sulla scorta di una rendita presunta autocalcolata dal contribuente prendendo a riferimento i fabbricati similari.

La situazione muta dal 2007 ha seguito dell'abrogazione dell'art.5, comma 4 citato. A riguardo, l'Ance Emilia Romagna osserva che «è fin troppo ovvio rilevare che la normativa ICI, a seguito dell'avventata abrogazione dell'art.5, comma 4 (ad opera dell'art.1, comma 173 della legge n.296/2006) non è più autofunzionante, non solo con riferimento al problema di cui si discute ma anche con riferimento ad altri numerosi casi, già peraltro rilevati dalla dottrina più attenta».

Ad avviso dell'Ance Emilia Romagna ancora oggi si può far ricorso alla quantificazione della base imponibile attraverso l'utilizzo di una rendita presunta e ciò perché il fabbricato non iscritto, ma da iscriverne, soddisfa pienamente il presupposto d'imposta, quindi un elemento strutturale dell'imposta, mentre, l'abrogazione della rendita presunta va considerata come una "lacuna tecnica" che attiene alle norme procedurali dell'ICI, che può essere colmata attraverso

il ricorso all'analogia, ovvero mediante l'utilizzo della rendita presunta stessa, parametro questo comunque utilizzato in materia di imposte erariali⁸.

Il divieto al rimborso dell'ICI disposto dalla legge finanziaria per il 2008

Il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione va ora ricordato con una previsione normativa che è stata letta dai più come norma confermativa della sussistenza dell'esenzione ICI per i fabbricati posseduti dalle cooperative agricole, anche se in realtà la norma risolve il problema dal punto di vista esclusivamente catastale (riconoscendo la possibilità per le cooperative di vedersi qualificati come rurali i propri fabbricati) non intervenendo minimamente sulla normativa speciale ICI.

L'art.2, comma 4 della legge 24 dicembre 2007, n.244, dispone che «non è ammessa la restituzione di somme eventualmente versate a titolo di imposta comunale sugli immobili ai comuni, per periodi di imposta precedenti al 2008, dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera i) del comma 3-bis dell'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n.557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, introdotta dall'articolo 42-bis del decreto-legge 1° ottobre 2007, n.159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, in relazione alle costruzioni di cui alla medesima lettera i)».

L'Anci Emilia Romagna ricorda anche che la norma riportata è stata già sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale con ordinanza n.4/21/2008 emessa dalla CTR dell'Emilia Romagna, sez. Parma.

La norma si presta a diverse, e stante il suo tenore, comunque valide, interpretazioni. I più hanno ritenuto che con tale norma si fosse posta la parola fine al contenzioso in essere tra comuni e cooperative agricole. In realtà, tale norma è apparsa fin da subito priva di tale "forza", come già osservato sulle pagine di questa rivista⁹, non solo perché ha introdotto nuovi requisiti di ruralità, che non possono trovare applicazione retroattiva, ma anche perché essa non poteva assurgere a norma di esenzione per i fabbricati rurali.

Tali conclusioni sono ora avvalorate dalla circolare Anci Emilia Romagna, che, richiamando quanto affermato dalla Cassazione in tutte le sentenze citate circa l'inesistenza di una disciplina di esenzione, sia nella norma istitutiva che in quelle successive, compresa quindi la legge finanziaria per il 2008, ha ritenuto, condivisibilmente, che «l'unica lettura che può essere data, compatibile con quanto statuito dalla Corte di Cassazione e con il D.Lgs. n.504/1992, è che la finanziaria per il 2008 abbia voluto arrestare sul nascere un'eventuale contenzioso fondato sulla supposta natura retroattiva delle modifiche apportate alla normativa disciplinante i requisiti di ruralità ad opera dell'art.42 bis del D.L. n.159/2007 e sulla supposta esenzione dell'ICI per i fabbricati rurali».

⁸ Cfr. in tal senso anche F. Tesaurò, Istituzioni di diritto tributario, Vol.1, pag.42.

⁹ Cfr. P. Mirto, "ICI: le novità introdotte dalla Finanziaria 2008", in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.2/2008, pag. 79.

Le circolari ministeriali

Anche in assenza di un'espressa norma di esenzione il Ministero delle Finanze ha ritenuto fin dal 2000, con circolare n.50, che i fabbricati rurali, benché iscritti in catasto con propria autonoma rendita catastale, non sono soggetti ad ICI, in quanto la loro redditività è inclusa nel reddito dominicale del terreno cui sono asserviti.

Tale impostazione è stata da ultimo fatta propria anche dall'Agenzia del Territorio che con circolare n.7/T del 15 giugno 2007 ha ribadito che i fabbricati rurali sono "esenti da imposta sui redditi dei fabbricati e da ICI".

Ovviamente la Corte di Cassazione nel risolvere la *querelle* in commento non ha attribuito alcun peso alle circolari sopra richiamate in quanto queste, in armonia con la sentenza n.23031/2007 delle SS.UU., esprimono un mero parere dell'Amministrazione non vincolante né per il contribuente né per il giudice tributario.

Peraltro, è fin troppo facile rilevare, che proprio nella materia ICI, i chiarimenti contenuti nelle circolari ministeriali sono stati i più delle volte disconosciuti dalla giurisprudenza di legittimità.

Le istruzioni alla dichiarazione ICI

La circolare Anci Emilia Romagna analizza l'ulteriore problema delle istruzioni e del modello della dichiarazione ICI relativa all'anno 2007 che danno per scontata l'esenzione ICI per i fabbricati rurali, a tal punto che, rispetto al passato, è stato previsto un unico campo per i casi di "esclusione, esenzione o ruralità".

Anche in questo caso l'assoggettabilità ad ICI dei fabbricati rurali non può essere messa in discussione, poiché il decreto di approvazione delle istruzioni e del modello non può certamente introdurre un'esenzione non prevista nella norma di rango superiore, stante anche il generale principio della riserva di legge in campo tributario.

Peraltro, anche con riferimento alle istruzioni ministeriali, la circolare Anci Emilia Romagna ricorda come in passato le indicazioni presenti nelle istruzioni sono state più volte sconfessate successivamente dai Giudici di Piazza Cavour.

D'altro canto, occorre però rilevare che la presenza di simili istruzioni non può rimanere influente nei rapporti con i contribuenti, potendo queste rappresentare una lesione della tutela dell'affidamento. In considerazione di ciò, visto che le istruzioni sono state pubblicate nel 2008, si ritiene legittimo permettere al contribuente di regolarizzare l'intero anno con il versamento del saldo, non richiedendo né sanzioni né interessi, ai sensi dell'art.10, comma 3 della legge n.212/2000.

Conclusioni

Da quanto finora scritto è evidente la soddisfazione per quanto statuito dalla Corte di Cassazione e dalla circolare Anci Emilia Romagna, visto che viene confermato quanto da tempo si è sostenuto sulle pagine di questa rivista con numerosi articoli.

Si è però ben consapevoli che le categorie direttamente interessate non rimarranno inermi, ma anzi cercheranno di percorrere la strada legislativa - perché quella giurisprudenziale pare ormai preclusa, stante anche la scarsa probabilità che la questione venga posta all'attenzione delle SS.UU.- per ottenere un'esenzione espressa che, comunque, difficilmente potrà avere carattere retroattivo.

Occorrerà quindi aspettare almeno la fine del 2008 per essere sicuri che quanto statuito dalla Cassazione valga anche per il futuro; ed occorrerà anche aspettare il pronunciamento della Corte Costituzionale che avrà l'occasione, se lo vorrà, di confermare o meno il principio che i fabbricati rurali sono soggetti ad ICI.

APPENDICE (non pubblicata)

Il reddito dominicale dei terreni include quello dei fabbricati rurali asserviti?

Dopo la pubblicazione della circolare Anci Emilia Romagna si è sviluppato, sulla stampa specializzata, un acceso dibattito. I fautori della non assoggettabilità ad ICI dei fabbricati rurali hanno individuato come unico argomento quello della supposta doppia imposizione che si fonda sull'assunto che il reddito dominicale dei terreni include quello dei fabbricati rurali asserviti; peraltro, tale argomentazione è l'unica utilizzata dal Governo, che nella risposta fornita dal Ministro Rotondi ad un'interpellanza parlamentare, ha ritenuto che i fabbricati rurali non devono corrispondere l'ICI proprio per evitare la doppia imposizione.

Tale affermazione non ha alcun fondamento normativo.

I fabbricati rurali ancora iscritti al catasto terreni sono allibrati con una propria particella e sono privi di reddito dominicale (art.48 R.D. n.1572/1931). Il passaggio di tali fabbricati al catasto fabbricati non determina alcuna riduzione del reddito dominicale dei terreni. Per i fabbricati rurali costruiti o variati dopo il 1998 il problema neanche si pone, essendo questi direttamente iscritti al catasto fabbricati.

Il reddito dominicale dei terreni viene determinato sulla base di tariffe d'estimo approvate con decreto ministeriale e divise per comune, per qualità e classe di coltura praticata (art.13 R.D. n.1572/1931). Una definizione dettagliata del reddito dominicale la si rinvia nell'art.96 del R.D. n.1539/1933 il quale precisa che le tariffe d'estimo devono tener conto, in chiave reddituale, dei costi sostenuti per la produzione annuale, tra i quali rientrano anche i costi di manutenzione dei fabbricati rurali, con le limitazioni previste dal successivo art.106, al pari dei costi delle materie prime e di altre componenti negative. Tali sono i criteri di determinazione delle tariffe d'estimo, che ovviamente saranno applicate ai terreni in virtù della coltura praticata, senza che abbia alcuna influenza la circostanza che sul terreno di fatto insista o meno un fabbricato rurale.

In definitiva, dal quadro normativo vigente, è da ritenersi escluso che il reddito dominicale dei terreni includa il reddito dei fabbricati rurali sia perché il fabbricato rurale iscritto al catasto terreni è privo di reddito dominicale sia perché la presenza del fabbricato rurale influenza, in astratto, il reddito dominicale ma solo in negativo (la sua manutenzione è considerata un costo di cui si deve tener conto nella determinazione della tariffa d'estimo), giammai in positivo, non producendo reddito aggiuntivo rispetto a quello del terreno.

Quanto affermato appare poi ovvio se solo si considera che le norme citate erano norme pensate per colpire il reddito del terreno e non il valore del terreno, come avviene invece per l'ICI.

Chiarito quanto sopra, si è ben consapevoli che in altri regimi fiscali i fabbricati rurali non sono attratti ad imposizione, ma ciò avviene non per il motivo sopra confutato ma per la semplice ragione che il legislatore fiscale, laddove lo ha ritenuto opportuno, ha previsto espressamente un'esenzione, come ad esempio in tema di imposte sui redditi laddove l'art.42 del D.P.R. n.917/1986 ha previsto

espressamente che non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali. La necessità di tale esenzione espressa è proprio da ricercare nel fatto che il reddito dominicale dei terreni non comprende quello dei fabbricati rurali asserviti.

Ed è proprio l'assenza nella disciplina ICI di una norma di esenzione, come quella sopra ricordata, che ha indotto la Corte di Cassazione, con numerose sentenze, a ritenere soggetti ad ICI i fabbricati rurali. Peraltro, neanche può farsi alcun paragone tra il TUIR e la normativa ICI, in quanto quest'ultima è imposta reale. E non deve trarre in inganno la circostanza che la normativa ICI utilizzi il reddito dominicale dei terreni o la rendita catastale per quantificare la base imponibile; questi vanno considerati come parametri di semplice utilizzabilità e fruibilità che permettono di determinare quel "valore" del bene immobile che è oggetto dell'imposizione ICI. La redditività del bene immobile, di cui il reddito dominicale e la rendita catastale sono pure un'espressione, non ha alcuna rilevanza nell'ICI, la quale non si preoccupa né dell'utilizzo degli immobili né del reddito che se ne può ricavare. In altre parole, in assenza di una norma di esenzione espressa, nell'ICI è irrilevante che un fabbricato sia strumentale ad attività agricola o ad attività artigianale.

RENDITA CATASTALE ED ICI¹⁰

Sommario

1- Premessa; 2- La normativa ICI previgente; 3- Problemi applicativi delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007; 4 – L'utilizzo retroattivo delle rendite catastali attribuite dopo il 1° gennaio 2000; 5 - Le rendite catastali attribuite entro il 31.12.1999; 6 – Impugnazione dell'atto di attribuzione della rendita: riflessi sull'attività di recupero dell'ICI

1. Premessa

Essendo l'ICI un'imposta catastalizzata ogni vicenda che riguarda la rendita ha un'influenza diretta ed immediata sull'ammontare dell'imposta dovuta.

In realtà la normativa ICI, nella sua versione originale, era completa ed autosufficiente, visto che disciplinava espressamente il caso del fabbricato sprovvisto di rendita, o con rendita non aggiornata; in tale evenienza era previsto da un lato che il contribuente dovesse valorizzare il fabbricato in base ad una rendita presunta e dall'altro lato che il comune, una volta attribuita la rendita provvedesse al recupero o al rimborso dell'eventuale differenza d'imposta scaturente dal confronto tra la rendita presunta e la rendita attribuita.

Una prima modifica, anche se indiretta, alla normativa ICI si registra con l'art.74 della legge n.342/2000. Con tale norma si stabilisce che le rendite attribuite dal 1° gennaio 2000 sono efficaci solo a decorrere dalla data di notifica delle stesse agli intestatari del fabbricato; è poi disciplinata una sorta di sanatoria per le rendite attribuite, e non notificate, fino al 31.12.1999; in tali casi è previsto espressamente che la notifica dell'atto di recupero ICI equivalga anche a notifica dell'atto di classamento.

La norma di per sé non presentava particolari problemi applicativi, ma un intervento ministeriale – con circolare n.4/FL del 2001 – ha fornito una lettura dell'art.74 che ha generato enorme confusione ed anche del contenzioso; alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione hanno però in qualche modo risolto i problemi, fornendo un apprezzabile soluzione ermeneutica, rispettosa della normativa speciale ICI, anche se in netto contrasto con la tesi ministeriale.

Quando ormai i più ritenevano risolto il problema dell'utilizzo della rendita, ci ha pensato il legislatore a riaccendere il tema; la finanziaria 2007 ha infatti abrogato l'art.5, comma 4 della normativa ICI, disciplinante appunto la rendita presunta.

Il problema del rapporto tra rendita catastale ed ICI è ancora quindi un problema aperto

¹⁰ Articolo pubblicato su Azienditalia Finanza e tributi, n.1/2008, Inserto.

Alla luce di queste prime considerazioni emerge che le risposte agli interrogativi, nati con la previgente normativa, fornite dalla dottrina e dalla giurisprudenza sono ancora oggi attuali¹¹.

2. La normativa ICI previgente

La norma originaria, ed in vigore fino al 31 dicembre 2006, si occupava del rapporto tra rendita catastale ed ICI, all'art.5, comma 4 ed all'art.11, comma 1.

L'art.5, comma 4 prevedeva che «Per i fabbricati, diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto, nonché per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti».

Il successivo art.11, comma 1, ultimo periodo, prevedeva che «Se la dichiarazione è relativa ai fabbricati indicati nel comma 4 dell'articolo 5, il comune trasmette copia della dichiarazione all'ufficio tecnico erariale competente il quale, entro un anno, provvede alla attribuzione della rendita, dandone comunicazione al contribuente e al comune; entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è avvenuta la comunicazione, il comune provvede, sulla base della rendita attribuita, alla liquidazione della maggiore imposta dovuta senza applicazione di sanzioni, maggiorata degli interessi nella misura indicata nel comma 5 dell'articolo 14, ovvero dispone il rimborso delle somme versate in eccedenza, maggiorate degli interessi computati nella predetta misura; se la rendita attribuita supera di oltre il 30 per cento quella dichiarata, la maggiore imposta dovuta è maggiorata del 20 per cento».

Il quadro normativo vigente fino al 31 dicembre 2006 deve essere completato con le disposizioni contenute nell'art.74 della legge n.324/2000, ed in particolare con il comma 1: «A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, per proporre il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, dello stesso decreto legislativo. Dell'avvenuta notificazione gli uffici competenti danno tempestiva comunicazione ai comuni interessati».

¹¹ Sull'annoso problema dell'utilizzo della rendita presunta e sulla utilizzabilità della rendita per recuperi d'imposta per anni antecedenti a quello di attribuzione si veda: P. Mirto, «Notifica della rendita catastale e recupero ICI: la Corte di Cassazione si pronuncia», in *Azienditalia Finanza e Tributi*, n.18/2006, Ins.; P. Mirto «Rendita catastale, articolo 74 e normativa ICI», in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.15-16/2004, Ins.; P. Mirto, «Ma esiste ancora la rendita presunta?», in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.20/2001, pag.1149.

3. Problemi applicativi delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2007

Il quadro normativo muta radicalmente con la legge finanziaria 2007, legge 27 dicembre 2006, n.296.

Le modifiche, tutte contenute nell'art.1, comma 173 riguardano l'abrogazione dell'art.5, comma 4 e dell'art.11, comma 1.

Dalla normativa ICI viene quindi estirpato tutto il sistema di valorizzazione provvisoria del fabbricato mediante rendita presunta autocalcolata dal contribuente stesso¹².

Nella relazione di accompagnamento alla finanziaria 2007 l'abrogazione delle disposizioni riguardanti i fabbricati con rendita presunta vengono giustificate con l'osservazione che la rendita simile "a seguito dell'adozione del DOC-FA, ha ormai perso di significato". In realtà si omette di considerare che con il sistema DOC-FA il contribuente propone una rendita, che si può definire come "rendita presunta proposta" che diviene definitiva se non rettificata dall'Agenzia del Territorio entro un anno dalla sua proposizione; peraltro, il termine annuale è stato considerato come termine ordinatorio sia da circolari della stessa Agenzia del Territorio che da giurisprudenza della Corte di Cassazione. Questo vuol dire che le rettifiche dei DOC-FA possono avvenire anche oltre l'anno.

Si evidenzia anche che il meccanismo ICI di liquidazione provvisoria sulla base di una rendita presunta, con successivo adeguamento alla rendita attribuita dall'Agenzia del Territorio, è pressoché identico a quello previsto in materia di imposte erariali (imp. successione e INVIM) per le quali l'art. 12, DL 14.03.1988 n. 70 conv. in l. 154/'88, richiama l'applicazione dell'art. 52, c. 4, del d.p.r. n.131/1986 in materia di imposta di registro, che non subisce però alcuna modifica. Le abrogazioni previste dalla finanziaria 2007 portano a due assurde conseguenze: a) vuoto normativo; b) fenomeno elusivo.

La prima conseguenza deriva dalla normativa ICI così come risulta a seguito delle abrogazioni. L'art.2, comma 1 della legge ICI definisce, infatti, come fabbricato soggetto ad imposta "l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano". Il successivo art.5, al comma 2 prevede per i fabbricati iscritti in catasto l'utilizzo della rendita risultante in catasto al "1° gennaio dell'anno d'imposizione" mentre il comma 4, abrogato, si occupava del caso di fabbricati non iscritti in catasto che, come detto, andavano valorizzati con rendita presunta. Il vuoto normativo sta nel fatto che soddisfa il presupposto d'imposta il possesso di un fabbricato non iscritto, ma poi non si dice come debba essere valorizzata la sua base imponibile. Il caso di fabbricati non iscritti, ma attratti ad imposizione, è tutt'altro che raro; per fare alcuni esempi, senza valore esaustivo: a) il caso di fabbricati ex rurali non iscritti in catasto; b) il caso di fabbricati abusivi; c) il caso di fabbricati in corso di costruzione ma utilizzati (la cui imposizione è espressamente prevista dall'art.2, comma 1 e dall'art.5, comma 6). Certo, si potrà obiettare che nel caso di fabbricati ex rurali il comune può sempre attivare la procedura 336, in quanto si tratta di fabbricati che il contribuente avrebbe dovuto accatastare;

¹² Per un primo commento sulla finanziaria 2007 si veda P. Mirto, «ICI: le novità previste dalla Finanziaria 2007», in *Azienditalia Finanza e Tributi*, n.3/2007, pag.181.

altrettanto però non si potrà dire dei fabbricati non ultimati ma utilizzati, per i quali non v'è alcun obbligo di accatastamento prima della ultimazione dei lavori di costruzione.

La seconda conseguenza, quella elusiva, si verifica perché l'unico modo di valorizzare la base imponibile diventerà, a mente dell'art.5, comma 1, la rendita iscritta al 1° gennaio dell'anno d'imposizione. Quindi, potrà capitare che un contribuente presenti volutamente un DOC-FA molto basso il 30 dicembre 2006 e che l'Agenzia del Territorio lo modifichi entro il 3 gennaio 2007. Ebbene, con l'abrogazione prevista, la rettifica del DOC-FA avrà effetto fiscale dal 1° gennaio 2008 ed al comune sarà preclusa qualsiasi forma di recupero; si verificherà, pertanto, l'elusione di un intero anno d'imposta; ovviamente, in caso di rettifica del DOC-FA oltre l'anno di presentazione dell'accatastamento, gli anni eludibili aumentano.

L'incongruenza normativa può essere tuttavia superata attribuendo alle rendite proposte tramite DOC-FA un valore diverso dalla rendita presunta.

La rendita presunta è autodeterminata dal contribuente prendendo a riferimento fabbricati simili e quindi diversi da quello oggetto di autodeterminazione.

Con il DOC-FA, invece, il contribuente determina la rendita del proprio fabbricato, avendo riguardo esclusivamente alle caratteristiche proprie del fabbricato, senza alcun confronto con altri fabbricati.

In teoria si può supporre che se il contribuente utilizza correttamente la procedura in questione il catasto non opererà alcuna modifica. Sicché si può ritenere che ogni rettifica al rendita proposta operata dall'Agenzia del Territorio equivale ad una contestazione della modalità di utilizzo della procedura DOC-FA.

Da ciò si può quindi trarre la conclusione che la dichiarazione e valorizzazione del fabbricato attraverso un rendita proposta successivamente rettificata dall'Agenzia del Territorio possa equivalere ad una dichiarazione infedele, con l'ulteriore conseguenza che il comune può recuperare la differenza d'imposta scaturente dalla rendita definitiva e la rendita proposta entro il nuovo termine decadenziale di cinque anni.

Tale soluzione appare inoltre rispettosa dei principi costituzionali dell'eguaglianza e della capacità contributiva, visto che il contribuente che dichiara una rendita proposta più bassa di quella reale sarà trattato allo stesso modo di chi utilizzi correttamente la procedura DOC-FA, con l'ulteriore precisazione che in tal modo il prelievo ICI rimane ancorata alla reale capacità contributiva del contribuente.

4. L'utilizzo retroattivo delle rendite catastali attribuite dopo il 1° gennaio 2000

Il problema di cui si discute, che è sicuramente tra quelli che hanno generato più clamore e più attenzione da parte della dottrina, riguarda l'interpretazione dell'art.74, comma 1 della legge 342/2000 a mente del quale «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 ai soggetti intestatari della relativa partita».

La controversia affonda le sue radici in una dubbia interpretazione, elaborata prima dalla dottrina e poi dalla giurisprudenza, radicata nelle indicazioni fornite dalla circolare n.4/FL del 13.03.2001, indicazioni che, *ictu oculi*, non tenevano conto né di quanto espressamente previsto dalla normativa speciale ICI - arrivando a ipotizzare finanche, per sorreggere l'interpretazione proposta, una abrogazione implicita di parte della normativa ICI (l'art.5, comma 4) - né dei più basilari principi costituzionali in materia tributaria, quali quelli consacrati dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, visto che la corresponsione del tributo in questione veniva collegata al caso, ovvero alla data in cui la rendita viene notificata dall'Agenzia del Territorio e non alla data in cui si è verificata la variazione catastale che ha dato luogo ad una maggiore o minore redditività e quindi ad una maggiore o minore rendita catastale.

Peraltro, come già osservato, il problema è ancora oggi attuale essendo ancorato non solo alla cosiddetta rendita presunta o similare, prevista espressamente dall'art.5, comma 4, ma anche alla rendita proposta con la procedura DOC-FA; in altre parole il problema del recupero dell'ICI a fronte di una rendita definitiva superiore ad una rendita presunta è identico al problema del recupero dell'ICI a fronte di una rendita definitiva superiore ad una rendita proposta, salvo che non si voglia accedere all'interpretazione prospettata alla fine del paragrafo precedente.

L'art.74, comma 1 viene interpretato da parte maggioritaria della giurisprudenza di merito e della dottrina nel senso che la rendita notificata dopo il 1.1.2000 non può essere usata per recuperi d'imposta precedenti alla notifica; in altre parole si dice che non è retroattiva. Altra parte minoritaria della giurisprudenza di merito e della dottrina sostiene invece che i recuperi d'imposta non possono essere fatti prima della notifica, nel senso che se la rendita è stata attribuita ma non notificata, questa non può essere utilizzata, ma una volta notificata può essere utilizzata per quantificare definitivamente il debito d'imposta ogni qualvolta una singola legge d'imposta preveda un meccanismo di quantificazione provvisoria dell'imposta in caso di immobili sprovvisti di rendita, come nel caso dell'ICI o dell'imposta di registro.

L'essenza dei problemi interpretativi sopra richiamati va identificata nel valore da attribuire al termine "efficacia" utilizzato dal legislatore.

La soluzione può essere trovata tanto ricorrendo alla natura dell'atto di attribuzione della rendita catastale tanto ricorrendo alla normativa speciale ICI.

Gli atti di attribuzione della rendita catastale, per giurisprudenza e dottrina costante, sono atti amministrativi di giudizio che producono effetti dichiarativi ovvero con efficacia retroattiva. Il classamento consiste in concreto nella stima del valore di un immobile, da valersi ai fini fiscali, effettuata sulla base della fotografia scattata al momento della presentazione della domanda di accatastamento. L'atto di classamento è quindi necessariamente atto dichiarativo i cui effetti retroagiscono almeno al momento della presentazione della citata domanda, dato che in tale data si dà atto di intervenute modificazioni sul fabbricato tali da incidere sulla sua redditività e quindi sulla sua rendita catastale.

La notifica è istituito finalizzato a garantire, in termini sostanziali, il diritto di difesa, mettendo concretamente il diretto interessato nelle condizioni di tutelare i propri interessi, i quali vengono posti in pericolo dal momento in cui l'atto è idoneo a produrre effetti giuridicamente rilevanti. La notifica della rendita individua pertanto solo il momento in cui l'atto acquista efficacia, cioè idoneità a produrre effetti giuridici. Tali effetti però, come nella specie, sono dichiarativi quindi si applicano *ex tunc*, ovvero dalla data della domanda di accatastamento. L'atto di attribuzione della rendita è quindi atto amministrativo di natura recettizia; per tale atto la notificazione si presenta come requisito di obbligatorietà, nel senso che si pone come condizione necessaria affinché l'atto possa produrre i suoi effetti sul destinatario.

Alla natura dichiarativa dell'atto di classamento si perviene anche attraverso la lettura della normativa ICI ed in particolare dell'articolo 11, a mente del quale, se la dichiarazione è relativa ai fabbricati indicati nel comma 4 dell'articolo 5, il comune provvede, sulla base della rendita attribuita, alla liquidazione della maggiore imposta dovuta, senza applicazione di sanzioni e maggiorata degli interessi, ovvero dispone il rimborso delle somme versate in eccedenza, maggiorate degli interessi. In altre parole per la normativa ICI, almeno fino all'introduzione delle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007, una volta che la rendita è notificata, la posizione del contribuente, autodeterminata provvisoriamente sulla base di una rendita presunta, viene definitivamente rideterminata sulla base della rendita attribuita, la quale può dare luogo tanto alla liquidazione di una maggior imposta a carico del contribuente quanto al rimborso d'imposta, nel caso di rendita definitiva minore della rendita presunta.

Infine, occorre rimarcare che, diversamente da quanto ritenuto dal Ministero nella circolare n.4/FL del 13 marzo 2001, l'art.5, comma 4 della legge ICI era allora vigente, non potendosi ritenere abrogato implicitamente; tale affermazione è confermata dalla stessa legge finanziaria 2007, la quale ha disposto l'abrogazione espressa dell'art.5, comma 4 a decorrere dal 2007.

La tesi ministeriale dell'abrogazione implicita dell'art.5, comma 4 ad opera della legge 342/2000 è smentita dalla stessa norma e dai più basilari principi del nostro ordinamento.

Il comma 4 dell'art.74 dispone che «all'articolo 5, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, sono abrogati il secondo, il terzo, il quarto e il quinto periodo». Ora è difficile credere che il legislatore si sia preso cura di andare ad individuare all'interno del comma 4 quali periodi andare ad abrogare esplicitamente, senza curarsi della compatibilità del primo periodo con il resto della normativa ICI: sarebbe bastato dire semplicemente che il comma 4 è abrogato.

In realtà, con l'art.74, comma 4 vengono abrogati gli stessi periodi introdotti 11 mesi prima con l'art.30 della legge n.488/1999, peraltro con la stessa decorrenza: 1° gennaio 2000. In altre parole è come se quei quattro periodi non fossero mai esistiti; con l'abrogazione dei periodi secondo, terzo, quarto e quinto, il comma 4 dell'art.5 della normativa ICI è tornato nella sua versione originale del 1992, quindi ovviamente compatibile con il resto della normativa ICI.

Alle stesse conclusioni si perviene utilizzando i principi giuridici basilari del nostro ordinamento.

L'art.15 disp. prel. c.c. dispone che l'abrogazione della legge può avvenire in tre modi: a) per dichiarazione espressa del legislatore; b) per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti; c) perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore. Ora, seguendo la tesi ministeriale dovremmo pervenire alla conclusione che il legislatore dell'art.74 ha usato contemporaneamente, e per giunta per un unico comma, due dei tre metodi di abrogazione di cui sopra ed in particolare, l'abrogazione espressa (art.74, comma 4) dei periodi che vanno dal secondo al quinto e l'abrogazione tacita del primo periodo. Già tale tecnica normativa appare alquanto strana. Comunque sia, l'abrogazione tacita si dovrebbe ricavare quantomeno dall'incompatibilità dell'art.74 con la disciplina ICI, incompatibilità questa che come ampiamente detto non sussiste.

Quanto appena sostenuto ha trovato conferma da parte di autorevole dottrina che ha rilevato come l'abrogazione implicita di una norma di legge ad opera di una successiva legge, presupponga l'assoluta incompatibilità della nuova disposizione con la precedente, ipotesi questa che sarebbe esclusa qualora si facessero ricomprendere tra gli effetti ai quali fa riferimento l'art.74, comma 1 anche quelli previsti dall'art.11, comma 1 del d.lgs. n.504/1992 in merito all'applicabilità delle nuove rendite agli anni antecedenti alla loro attribuzione¹³.

Analizzando la giurisprudenza di merito si perviene alla conclusione che è da considerarsi assolutamente isolata quella che ha accolto l'utilizzo retroattivo delle rendite¹⁴.

La Corte di Cassazione è invece pervenuta alla soluzione del problema, nel senso qui prospettato, a piccoli passi, alcuni dei quali, per sua stessa ammissione, sbagliati.

Il primo passo compiuto è quello dell'analisi della natura dell'atto di attribuzione della rendita, analisi ampiamente sviluppata nella sentenza n.12156 del 9 giugno 2005.

In questa sentenza la Corte evidenzia preliminarmente che esistono pronunce contrastanti sulla portata della rendita; in particolare, ricorda che prima con sentenza n.21653/2004 e poi con sentenza n.24235/2004 è stato ritenuto che l'atto di attribuzione della rendita catastale ha natura costitutiva e non dichiarativa e pertanto non avrebbe potuto essere utilizzato retroattivamente. Nell'ultima sentenza citata, che riguarda direttamente l'ICI, la Cassazione aveva sostenuto che «rilevante ai fini ICI è non la semplice iscrizione in catasto, bensì l'iscrizione con attribuzione di rendita (...) non potendo l'attribuzione di rendita retroagire». La

¹³ Cfr Ettore Ferrara, Consigliere Corte di Cassazione, «La disciplina icipi relativa ai fabbricati privi di rendita: i fabbricati di categoria D e gli altri fabbricati», in *La Finanza Locale*, n.2/2006.

¹⁴ CTP di Modena, sentenza n.118/4/2003, depositata il 17/2/2004; CTP di Rimini, sentenza n.123/01/2003 del 15.10.2003; CTP di Forlì, sentenza n.94/02/2002 del 18.10.2002; CTP di Ferrara, sentenza n.642/6/2002 del 28.10.2002; CTR di Firenze, sentenza n.13/34/2004 deposita il 29.06.2004; CTP di Modena, sentenza n.60/04/2005 confermata dalla CTR di Bologna, con sentenza n.117/8/2006, depositata il 3.7.2006.

Corte, nella sentenza n.12156/2005, continua la sua ricostruzione precisando prima che «l'orientamento appena ricordato ha subito un "meditato riesame" con la causa Hotel Eros/Comune di Cervia» e dopo precisando che «il dato normativo il quale, come si esprime il precedente n.24235.04, appare dimostrare la natura dichiarativa e non costitutiva dell'attribuzione di rendita emerge da due considerazioni: in tema di ICI, avvenuta e comunicata la nuova rendita, il comune provvede al recupero della maggiore ICI dovuta senza applicazione delle sanzioni; ovvero al rimborso dell'imposta versata in eccesso con interessi. Quanto dire che la rendita, una volta determinata, fa retroagire i suoi effetti alla data della richiesta e quindi ha natura dichiarativa e comunque effetto retroattivo».

Un altro passo avanti è compiuto con la sentenza n.931 del 18 gennaio 2005, dove, nell'interpretare il comma 3 dell'art.74 della legge 342/2000, la Corte ha ritenuto non contraddittoria la motivazione del giudice di secondo grado «ove espressamente si esclude che la "decorrenza del tributo possa essere casualmente determinata dalla data in cui diviene definitiva la rendita attribuita" e si individua la differenza tra le ipotesi disciplinate dai due commi soltanto in ciò, che la richiesta di pagamento per le annualità pregresse, nel caso di rendite attribuite entro il 31/12/1999 (comma 3), può prescindere "dalla formale notificazione della rendita" mentre, nel caso di rendite attribuite dopo il 1° gennaio 2000 (comma 1), deve essere preceduta dalla regolare notificazione della rendita catastale».

Con la sentenza n.4310 del 1° marzo 2005 la Corte ha chiaramente precisato che «dall'inequivoco, combinato disposto degli artt. 11 co.1 ultima parte e 5 co.4 D.lgv 504/1992, si evince che, in riferimento ai fabbricati per i quali, come nella specie, dalla dichiarazione ICI del contribuente, risultano intervenute variazioni permanenti, l'imponibile, provvisoriamente determinato "con riferimento alla rendita di fabbricati simili", è definitivamente stabilito in base alla rendita determinata dall'UTE. Avuta conoscenza della quale, il Comune provvede di conseguenza; o alla liquidazione della maggior imposta o al rimborso delle somme versate in eccedenza».

Un passo indietro viene invece compiuto con la sentenza n.3233 del 17 febbraio 2005, con la quale si è ritenuta illegittima l'applicazione retroattiva di una rendita notificata dopo il 1° gennaio 2004. Questa sentenza, subito recepita con grande entusiasmo dai fautori della tesi della non retroattività, risulta sorretta da due gravi errori, uno in fatto e l'altro in diritto. Quanto al primo, la Corte, nonostante si sia in presenza di una rendita catastale attribuita il 9 novembre 1999, riconduce la fattispecie nel comma 1 anziché nel comma 3 dell'art.74, ignorando così che per le rendite attribuite entro il 31 dicembre 1999 è irrilevante l'avvenuta notifica, e ciò per quanto espressamente previsto dalla norma, visto che l'atto tributario equivale a notifica della rendita, come del resto sostenuto in altre numerose sentenze dalla stessa Corte di Cassazione; sembra, in buona sostanza, che la Corte per valutare se il caso rientrasse nel primo o nel terzo comma abbia tenuto conto della data della notifica della rendita, avvenuta il 28 dicembre 2001

anziché della data di attribuzione della rendita (la cosiddetta messa in atti) avvenuta il 9 novembre 1999¹⁵.

Per quanto riguarda l'errore in diritto, questo si snoda su due diversi binari: da un lato la Corte sembra completamente ignorare la disciplina contenuta nell'art.11, disciplina che legittima appunto il recupero per gli anni pregressi, dall'altro lato si ipotizza un accertamento in "rettifica della rendita presunta"; si sostiene a riguardo che «come emerge dalla sentenza e dagli iscritti difensivi delle parti, il comune non aveva mosso alcuna contestazione circa la determinazione della rendita provvisoria contenuta in dichiarazione, limitandosi a richiamare la rendita stabilita dall'atto di classamento». In altre parole sembra potersi affermare che secondo la Cassazione a fronte di fabbricati dichiarati a rendita presunta il Comune non può utilizzare retroattivamente le rendite catastali successivamente attribuite dall'Agenzia del Territorio ma deve esclusivamente esercitare un potere di rettifica della rendita presunta. Peraltro, tale modo di ragionare è facilmente "aggirabile" potendo il comune utilizzare la rendita successivamente attribuita diminuendola di un centesimo e spacciandola come rendita presunta di rettifica di quella dichiarata dal contribuente (!)

È di palmare evidenza che tale ragionamento è palesemente illegittimo ed illogico.

La Corte di Cassazione sembra finalmente trovare il bandolo della matassa con la sentenza n. 20775 del 26 ottobre 2005.

La sentenza è estremamente chiara e fornisce un'interpretazione dell'art.74 perfettamente compatibile con la normativa ICI, ed in particolar modo con l'art.5, comma 4 e l'art.11, comma 1.

Secondo la Corte proprio l'art.11 è «utile a far comprendere la portata della disposizione di cui all'art.74 della legge n.342/2000 che contrariamente all'assunto della società ricorrente non è diretta a far coincidere la notificazione dell'atto con il momento iniziale della applicabilità della rendita ma piuttosto a segnare il momento a partire dal quale l'amministrazione comunale può richiedere l'applicazione della nuova rendita e il contribuente può tutelare le sue ragioni contro l'attribuzione della nuova rendita catastale».

La Corte rileva inoltre che la funzione dell'art.74 è quella di tutelare le esigenze di difesa del contribuente, mettendolo in grado di conoscere tempestivamente le variazioni catastali, e non certamente quella di restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo a quello della notifica del classamento. Molto acutamente si osserva che è «fuorviante parlare di retroattività della variazione della rendita catastale perché in tal modo si confonde l'efficacia con l'applicabilità della variazione della rendita. La prima coincide con la notificazione dell'atto, la seconda va riferita all'epoca cui deve riferirsi la variazione materiale che ha portato alla modifica della rendita».

La Corte di Cassazione è tornata di recente sull'argomento con sentenza n.9203 del 18 aprile 2007: «stabilendo, infatti, con il citato art.74, che da tale giorno gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali sono efficaci solo a decorrere dalla

¹⁵ L'erroneità dell'inquadramento della fattispecie è stato rilevato anche da Ettore Ferrara, op. cit.

loro notificazione, invero (Cass., tribu., 26 ottobre 2005 n.20775), il legislatore non ha affatto voluto restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla notificazione del classamento, ma, piuttosto, ha inteso segnare il momento a partire dal quale l'amministrazione comunale può richiedere l'applicazione della nuova rendita ed il contribuente può tutelare le sue ragioni contro di essa, non potendosi confondere l'efficacia della modifica della rendita catastale, coincidente con la notificazione dell'atto, con la sua applicabilità, che va riferita invece all'epoca della variazione materiale che ha portato alla modifica».

In conclusione la Corte di Cassazione ha fornito - con posizione nettamente opposta a quella risultante dalla circolare ministeriale n.4/2001, dalla parte maggioritaria della dottrina e dalla giurisprudenza di merito - una soluzione ermeneutica compatibile con la normativa ICI, con i principi costituzionali dell'eguaglianza e della capacità contributiva ed infine con il buon senso, perché la tesi opposta - ministeriale, dottrinale e giurisprudenziale - peccava innanzitutto nel buon senso.

5. Le rendite catastali attribuite entro il 31.12.1999

L'art.74, comma 3 della legge n.342/2000 prevede che «per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, non ancora recepiti in atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali, i soggetti attivi di imposta provvedono, entro i termini di prescrizione o decadenza previsti dalle norme per i singoli tributi, alla liquidazione o all'accertamento dell'eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita. I relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della predetta rendita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine per proporre il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni».

L'applicazione di tale norma ha generato un notevole contenzioso, risolto ormai da un consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

I motivi di contrasto sono riassumibili in tre: a) c'è chi riteneva, nonostante la chiarezza della norma, che in base a tale norma fosse precluso al comune recuperare l'ICI anche per gli anni antecedenti al 31 dicembre 1999; b) c'è chi riteneva che la notifica dell'avviso di accertamento successivamente al 1° gennaio 2000, recettivo di una rendita non notificata ma attribuita dall'Agenzia del Territorio antecedentemente al 31 dicembre 1999, non permettesse il recupero dell'imposta in quanto la notifica dell'atto comunale traducendosi anche in notifica dell'atto di classamento faceva rientrare il caso nel comma 1 dell'art.74; c) c'è chi riteneva infine, molto banalmente, che la rendita non notificata anche se attribuita non poteva esplicare alcun effetto fiscale.

Tutti questi motivi di contrasto sono stati risolti da numerose sentenze della Corte di Cassazione; solo per citarne alcune:

- Cassazione n.8932 del 29 aprile 2005; in una controversia che riguardava un avviso ICI recettivo di una rendita attribuita ante 31.12.1999, non notificata, la Cassazione, ha osservato che «la fattispecie trova specifica regolamentazione

nell'art.74 comma 3 della legge n.342 del 2000, che si limita a prevedere, senza peraltro fissare alcun obbligo di allegazione o riproduzione, che gli atti impositivi fondati sulle attribuzioni di rendita adottate entro il 31.12.1999 costituiscono a tutti gli effetti anche notificazione di dette rendite (...) ferma restando la possibilità per l'interessato di procedere all'impugnazione unitamente, contemporaneamente o successivamente all'avviso di liquidazione, tenuto conto del momento in cui ne viene a conoscenza. È stato, pure evidenziato (Cass. n.15656/2004; n.12436/2004) che "qualora un immobile risulti provvisto di rendita catastale, l'ICI deve essere applicata in base a tale rendita, e non è consentito al contribuente contestarne l'applicazione sulla base di tali parametri, asserendo che essi siano errati e appellandosi al valore contabile del bene", sicché "l'eventuale erroneità della classificazione catastale potrà essere fatta valere con le modalità di legge, in via incidentale, davanti al giudice tributario, ai sensi dell'art.2, comma 3, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, ovvero mediante formale istanza di rimborso, dopo aver comunque dichiarato il valore del bene in base alle risultanze catastali";

- Cassazione n.5110 del 9 marzo 2005; con questa sentenza la Corte analizza la questione di cui si discute attraverso una panoramica delle sentenze della stessa Corte, tutte nel senso della piena utilizzabilità delle rendite non notificate, precisando anche che «non è superfluo richiamare al proposito l'art.74 della legge n.342/2000, che ha riaperto fino all'8.2.2001 il termine per impugnare atti di attribuzione e modificazione delle rendite "resisi definitivi" per mancata impugnazione, il che presuppone come prima del 31.12.1999 si desse il caso di atti di modificazione della rendita non comunicati singolarmente all'intestatario e divenuti ciò nonostante definitivi; il che sarebbe stato impossibile ove sussistesse un generale onere per l'Amministrazione Finanziaria di notificare le singole rendite»;
- Cassazione, sentenza n.22572 del 1° dicembre 2004, che nel richiamare e chiarire la portata della precedente sentenza n.4509/2000, più volte utilizzata erroneamente per non ammettere l'utilizzabilità della rendita non notificata, proprio in materia di ICI, ha con ampia motivazione ritenuto legittimo il recupero dell'ICI, affermando in particolare che «La tesi della immediata operatività della attribuzione della rendita catastale (nel senso che poteva essere utilizzata per la liquidazione dell'imposta, anche a prescindere dalla sua preventiva comunicazione o notificazione, fermo restando, però, la sua impugnabilità), trova conforto nella più recente e specifica giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, "il certificato di attribuzione di rendita catastale, ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte di registro ed invim, non deve essere comunicato o notificato al contribuente, il quale può sempre impugnare l'atto di classamento nell'ambito del giudizio di impugnazione dell'avviso di riliquidazione dell'imposta" (Cass. sent. n.506/2002)»;
- Cassazione, sentenza n.9203 del 18 aprile 2007, secondo la quale la necessità «della notificazione degli "atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati" costituisce condizione di efficacia degli stessi

solo a decorrere dalla data indicata nella norma giacché (Cass., tribut., 29 aprile 2005 n.8932; id., trib., 7 marzo 2005, n.4914) per gli atti comportanti attribuzione di rendita adottati entro il 31 dicembre 1999, il Comune può legittimamente richiedere l'ICI dovuta in base al classamento, che ha effetto dalla data di adozione e non da quella di notificazione».

6. Impugnazione dell'atto di attribuzione della rendita: riflessi sull'attività di recupero dell'ICI

L'ICI è imposta catastalizzata il cui ammontare va calcolato "applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno d'imposizione" determinati moltiplicatori (art.5, comma 2 del d.lgs. n.504/1992).

La normativa ICI nulla dispone nel caso in cui la rendita sia stata impugnata, tanto con riferimento alle modalità di calcolo tanto con riferimento ai termini decadenziali previsti per effettuare il recupero.

Il contribuente pertanto, in presenza di rendita errata dovrà impugnarla, ma dovrà anche corrispondere l'ICI in base alla rendita presuntivamente ritenuta errata, almeno fintanto che non vi sia una sentenza passata in giudicato sulla rendita¹⁶; definita la controversia catastale potrà, ai sensi dell'art.13 della legge ICI, chiedere il rimborso della maggior ICI nel frattempo versata. Dispone, infatti, l'articolo 13 che «Il contribuente può richiedere al comune al quale è stata versata l'imposta il rimborso delle somme versate e non dovute, entro il termine di tre anni dal giorno del pagamento ovvero da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione».

Quanto detto, ricollegato alla circostanza che in presenza di rendita catastale impugnata non è prevista nessuna sospensione del termine di decadenza entro il quale il comune deve notificare i propri atti impositivi, induce a ritenere che il Comune non dovrebbe essere tenuto a sostenere un giudizio parallelo a quello sulla rendita catastale, al sol fine di evitare la decadenza; conseguentemente l'avviso di liquidazione ICI potrà essere annullato solo per vizi propri e non per vizi della rendita; salvo ovviamente il caso in cui l'avviso non recepisca un giudicato sulla rendita.

Benché la ricostruzione sopra operata appaia lineare, l'applicazione pratica dell'ICI ha dato luogo a non pochi problemi, ed in particolare: a) rapporto tra impugnazione della rendita ed impugnazione dell'avviso ICI; b) possibilità di sospendere la controversia ICI in attesa della definizione della controversia catastale.

L'atto di classamento è atto autonomamente impugnabile davanti alle commissioni tributarie, ex artt.2, comma 3, e 19, comma1, lettera f), del d.lgs. n.546/1992. Così come avviene per gli altri atti autonomamente impugnabili, la mancata notifica dell'atto di classamento ne permette, ai sensi dell'art.19 del d.lgs. n.546/1992, la sua impugnazione unitamente all'atto successivo che lo

¹⁶ In tal senso: Cassazione, sentenza n.13069 del 01.06.2006; Cassazione sentenza n.8932 del 29.04.2005; Cassazione sentenza n.22943 del 07.12.2004; Cassazione sentenza n.21574 del 15.11.2004.

recepisce ai fini fiscali. Il contribuente che viene a conoscenza della rendita attraverso la notifica dell'atto di liquidazione/accertamento ICI può quindi impugnare contestualmente o separatamente l'atto di classamento. Va in proposito precisato che l'impugnazione della rendita, anche se contestuale a quella dell'atto tributario, deve essere comunque rivolta nei confronti dell'Agenzia del Territorio, quale parte necessaria e legittimata a contraddire. A riguardo la Cassazione ha precisato, nella sentenza n.6386 del 22 marzo 2006, che «lo schema impugnatorio del giudizio tributario comporta, inoltre, che, nell'ambito di detto giudizio, la legittimità di un atto a contenuto concreto ed autonomamente impugnabile davanti al giudice adito, non reso oggetto di diretta ed idonea impugnazione, non è suscettibile di delibazione in base a cognizione meramente incidentale. Al fine di non scardinare il sistema d'impugnazione degli atti autoritativi ed il correlativo regime di decadenza, nella giurisdizione di annullamento non è, infatti, consentita la disapplicazione (e, quindi, la cognizione meramente incidentale) di atti e provvedimenti che non siano di carattere normativo o generale (cfr. C. Stato, sez. 4[^], 123/2005 e 6258/2004) e di altri atti che siano, comunque, autonomamente impugnabili davanti al giudice adito»¹⁷. Il rapporto che esiste tra l'impugnazione avverso l'atto catastale e l'impugnazione avverso l'atto di liquidazione ICI che recepisce la rendita impugnata non configura una ipotesi di litisconsorzio necessario, data la non coincidenza degli uffici legittimati a contraddire. Il legame tra l'impugnazione di un atto presupposto e quella dell'atto che lo presuppone si risolve, sempre secondo Cassazione n.6386/2006, in un mero vincolo di pregiudizialità logica e connessione impropria tra le relative controversie, che può dar luogo a *simultaneus processus* solo in via di riunione successiva ovvero di iniziale litisconsorzio facoltativo (ex art.103 c.p.c. ed art.19 del d.lgs. n.546/1992).

Altro problema spesso ricorrente è quello della possibilità o meno di sospendere il processo relativo all'impugnazione dell'avviso ICI in attesa che si definisca la controversia sulla rendita; in altre parole ci si chiede se sia applicabile al processo tributario l'istituto della sospensione necessaria previsto dall'art.295 c.p.c.

Sul punto l'orientamento della Corte di Cassazione non è stato sempre uniforme; anche limitando l'attenzione alle sole sentenze del 2006 si rinvengono pronunce contrastanti.

Con sentenza n.1591 del 26 gennaio 2006 la Corte ha ritenuto che "la richiesta di sospensione del processo non trova fondamento nella legge del contenzioso tributario, che individua espressamente le ipotesi di sospensione" disciplinate compiutamente dall'art.39 del d.lgs. n.546/1992 a mente del quale "il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio" e che comunque il giudice tributario, ex art.2, comma 3 dello stesso decreto, "risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controverse rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di falso e sullo stato o la capacità della

¹⁷ *Contra* però Cassazione n.6212 del 22.03.2005.

persone, diversa da capacità di stare in giudizio". In tale sentenza la Corte di Cassazione considera l'inapplicabilità della sospensione un principio così consolidato da giustificare il rigetto del ricorso in camera di consiglio ex art.375 c.p.c..

La situazione muta profondamente con la sentenza n.13082 del 1° giugno 2006. La Corte richiamando altre pronunce in tal senso¹⁸, ricorda che l'art.39 del d.lgs. n.546/1992 (...) va interpretato nel senso che esso disciplina i rapporti esterni con la giurisdizione civile, ma non anche i rapporti interni tra processi tributari, per i quali valgono le disposizioni del c.p.c., tra cui l'art.295 c.p.c. Secondo la Corte «se è vero che l'avviso di liquidazione può essere impugnato per vizi propri (dal momento che le questioni di merito e di valutazione devono essere fatte valere con l'impugnazione del provvedimento di attribuzione della rendita ritualmente notificato), è altrettanto vero che quando però un giudizio sull'attribuzione della rendita esiste già ed è ancora pendente, o si riuniscono i due giudizi (se ciò è possibile), oppure diventa doveroso attendere, prima di decidere sui problemi della liquidazione dell'imposta (che sono sempre consequenziali), che il giudizio relativo all'attribuzione della rendita, che è pregiudiziale, venga definito con un giudicato" posto che "una terza soluzione non è praticabile proprio per non vanificare le esigenze sottese alla disciplina prevista dall'articolo 295 c.p.c., che contiene principi generali sicuramente applicabili».

Recentemente la Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata favorevolmente sulla necessità di disporre la sospensione necessaria della controversia sull'ICI in attesa che sia definita la controversia sulla rendita catastale recepita nell'atto impugnato:

- Cassazione n.26380 del 11 dicembre 2006 ha affrontato compiutamente il problema della doverosa sospensione necessaria del processo sull'atto di liquidazione in attesa del passaggio in giudicato della sentenza che decide sulla rendita catastale, rilevando quanto segue: «Il D.Lgs. n.504 del 1992, art.5, comma 2, nel definire la base imponibile ai fini ICI, stabilisce, che "per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1 gennaio dell'anno d'imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'art.52, u.c.", D.P.R. n.131 del 1986. Ciò significa con tutta evidenza che il Comune, nel procedere alla liquidazione dell'imposta, è vincolato al valore della rendita catastale attribuito dalla competente Agenzia del Territorio: sicché, qualora la rendita attribuita sia impugnata dal contribuente, la definizione di tale giudizio si presenta pregiudiziale all'eventuale giudizio concernente l'impugnazione di un avviso di liquidazione ai fini ICI emesso dal Comune sulla base della rendita contestata. Resta, tuttavia, da verificare se si tratti di pregiudizialità che imponga la sospensione necessaria del giudizio relativo all'impugnazione dell'avviso di liquidazione ICI in attesa della definizione con efficacia di giudicato del giudizio relativo alla contestazione della rendita. (...) Siffatto

¹⁸ Cassazione, sentenza n.10509 del 18.07.2002; Cassazione, sentenza n.24408 del 18.11.2005; Cassazione, sentenza n.17937 del 6.09.2004.

orientamento è condiviso dal Collegio. In primo luogo nella descritta situazione, sussiste una delle condizioni che giustificano la sospensione necessaria del processo, anche in una prospettiva di riduzione delle ipotesi di applicabilità della disposizione di cui all'art.295 c.p.c.: infatti, oggetto dei distinti processi – quello relativo alla contestazione della rendita catastale attribuita dall'Agenzia del Territorio e quello relativo all'impugnativa dell'avviso di liquidazione dell'ICI da parte del Comune – sono cause diverse, la definizione della seconda dalla quale dipende la decisione della prima. (...) La preclusione della cognizione incidenter tantum su un atto – che non abbia natura normativa e sia autonomamente impugnabile ai sensi del D.Lgs. n.546 del 1992, art.19, (come lo è fuori dubbio l'atto di classamento ed attribuzione di rendita) – da parte del giudice innanzi al quale sia stato impugnato un atto rispetto al quale il primo debba qualificarsi come “presupposto”, costituisce una ragione forte perché, laddove non possa percorrersi la “strada maestra” del simultaneus processus attraverso la riunione dei giudizi (per il fatto che questi siano pendenti in gradi diversi), opera la sospensione necessaria (del giudizio relativo all'atto “derivato”) ex art.295 c.p.c.: ci si trova, infatti, in una di quelle situazioni nelle quali può dirsi che sia la legge a negare al giudice la possibilità di risolvere incidenter tantum la questione relativa alla legittimità dell'atto presupposto, oggetto di diverso giudizio. (...) Sicché deve essere affermato il seguente principio di diritto: “Tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del Territorio in ordine alla impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile, e la controversia che oppone lo stesso contribuente al Comune avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art.295 c.p.c., fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione sulla liquidazione dell'imposta».

- Cassazione n.14673 del 23 giugno 2006 resolvendo una controversia tra contribuente e comune per un avviso di liquidazione ICI recettivo di una rendita non definitiva in quanto impugnata - ha osservato quanto segue: «Contrariamente all'assunto del giudice d'appello secondo cui la fattispecie, esulando dalla casistica prevista dal D.Lgs. n.546 del 1992, art.39, non consentirebbe la sospensione del giudizio, la Corte ha affermato in una fattispecie analoga che il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, art.39, che limita i casi di sospensione del giudizio tributario all'eventualità sia presentata querela di falso o debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, va interpretato nel senso che esso disciplina i rapporti esterni con la giurisprudenza civile, ma non anche i rapporti interni tra processi tributari, per i quali valgono le disposizioni del c.p.c., tra cui l'art.295 c.p.c.. Deve, di conseguenza, essere cassata la pronuncia resa dalla Commissione regionale che non abbia sospeso il processo pronunziando nel merito sulla impugnativa dell'avviso di liquidazione (...) relativo a un fabbricato in ordine al quale l'Ute aveva notificato l'attribuzione della rendita,

autonomamente impugnata in altro giudizio non ancora definito (Cassazione civile, sez. trib, 18 luglio 2002, n.10509), ribadendo tale principio anche in successive pronunce (Cassazione civile, Sez. Trib., 18.11.2005 n.24408 e Cassazione civile sez. Trib., 6 settembre 2004, n.17937). (...) Se è vero che l'avviso di liquidazione può essere impugnato per vizi propri (...) è altrettanto vero che quando però un giudizio sull'attribuzione della rendita esiste già ed è ancora pendente, o si riuniscono i due giudizi (se ciò è possibile), oppure diventa doveroso attendere, prima di decidere sui problemi della liquidazione dell'imposta (che sono sempre consequenziali), che il giudizio relativo all'attribuzione della rendita, che è pregiudiziale venga definito con un giudicato».

Si segnala per ultimo l'intervento di Cassazione n.11181 del 15 maggio 2006 secondo la quale la sospensione deve essere concessa dal giudice anche quando non è stata espressamente richiesta dalle parti in causa "trattandosi di provvedimento che deve essere adottato anche d'ufficio" e la cui mancata adozione si traduce in vizio di legittimità della sentenza.

Retroattività della rendita attribuita al fabbricato valorizzato sulla base delle scritture contabili¹⁹

La normativa

La normativa ICI prevede all'art.5, comma 3 che per «i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione» in base alle risultanze contabili; l'ultimo periodo del comma 3 prevede, inoltre che «in caso di locazione finanziaria il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701, con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali, ed estensione della procedura prevista nel terzo periodo del comma 1 dell'articolo 11; in mancanza di rendita proposta il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo».

Il quadro normativo deve essere completato con la previsione contenuta nell'art.11, comma 1 il quale dispone che «se la dichiarazione è relativa ai fabbricati indicati nel comma 4 dell'articolo 5 (...) il comune provvede, sulla base della rendita attribuita, alla liquidazione della maggiore imposta dovuta senza applicazione di sanzioni, maggiorata degli interessi nella misura indicata nel comma 5 dell'articolo 14, ovvero dispone il rimborso delle somme versate in eccedenza, maggiorate degli interessi computati nella predetta misura».

La normativa sopra richiamata ha fatto ritenere ai più che la valorizzazione della base imponibile per i fabbricati di categoria D interamente posseduti dalle imprese e distintamente contabilizzati fosse "definitiva", diversamente da quanto avviene per gli altri fabbricati, anche di categoria D – laddove essi non siano posseduti da imprese, ovvero siano posseduti da imprese ma non interamente oppure non distintamente contabilizzati – per i quali la valorizzazione, in assenza di rendita catastale, sulla base di una rendita presunta rappresentava una liquidazione provvisoria dell'imposta, visto che a seguito dell'attribuzione della rendita definitiva, per quanto previsto dall'art.11, comma 1 della normativa ICI, il comune era tenuto al recupero della maggiore imposta conseguente ad una rendita definitiva superiore a quella prevista, e viceversa il contribuente aveva diritto al rimborso dell'imposta nel caso opposto di rendita definitiva inferiore a quella presunta.

Che si trattasse di un regime "differente" era immediatamente percepibile anche dallo stesso comma 3, che pur non qualificando espressamente il pagamento

¹⁹ Articolo pubblicato su Azienditalia Finanza e Tributi n.6/2008, Inserto

dell'ICI in base alle scritture contabili come definitivo, prevedeva espressamente l'applicazione dell'art.11, comma 1, solo nell'ultimo periodo del comma 3, riguardante i fabbricati strumentali posseduti dalle società di leasing.

In altri termini, dalla circostanza che l'art.11 facesse riferimento esclusivamente all'art.5, comma 4 e dal fatto che a sua volta il comma 3 dell'art.5 rendesse applicabile il conguaglio previsto dall'art.11 espressamente solo per i fabbricati strumentali acquisiti in leasing, a condizione che gli stessi fossero accatastati con la rendita proposta mediante procedura DOCFA, se ne era tratta la pacifica conclusione che la particolare procedura prevista per i fabbricati strumentali, derogatoria rispetto alla procedura normale - che vede valorizzata la base imponibile dei fabbricati unicamente mediante l'utilizzo della rendita catastale, sia essa presunta che definitiva - dovesse considerarsi come procedura volta alla quantificazione definitiva dell'ICI dovuta per tali immobili, da utilizzarsi esclusivamente, sussistendo tutti i requisiti richiesti dalla norma, fino all'anno di attribuzione della rendita, con l'ulteriore conseguenza che l'eventuale differenza di ICI dovuta in base alla rendita poi attribuita rispetto a quella corrisposta in base alle scritture contabili non dava diritto ad alcun conguaglio d'imposta, né a favore del comune né a favore del contribuente.

L'interpretazione ministeriale

La ricostruzione operata nel paragrafo precedente risultava poi avvalorata da copiosa prassi amministrativa²⁰.

In particolare, il Ministero delle Finanze ha precisato, nella circolare n.27/E del 9 aprile 1998, che dalla normativa ICI emerge chiaramente che si tratta di criteri di quantificazione del valore, quello contabile o quello catastale, inderogabili e che vincolano per tutti gli anni di imposizione per i quali devono essere applicati. Conseguentemente, secondo il Ministero «il passaggio dal valore contabile a quello catastale non può esplicare effetti retroattivi, su annualità pregresse. In altri termini, il minor valore catastale rispetto a quello contabile non dà diritto a rimborsi di imposta in favore del contribuente, così come il maggior valore catastale rispetto a quello contabile non dà diritto a recuperi di imposta da parte del comune».

Profili di incostituzionalità

La norma in commento è stata poi ritenuta, da parte della dottrina e della giurisprudenza, oggetto anche di censure di incostituzionalità.

La prima censura riguarda un eccesso di delega, in quanto la norma avrebbe superato i limiti previsti dalla legge delegante, ed in particolare dall'art.4, comma 1, lettera a), punto 3) della legge n. 421/1992 che prevedeva la «determinazione del valore dei fabbricati sulla base degli estimi del catasto edilizio o valore comparativo in caso di non avvenuta iscrizione al catasto»²¹.

²⁰ Cfr. risoluzioni n.27 del 9 aprile 1998, n. 226 del 27 novembre 1997, n.35 del 1° marzo 1999; circolari n. 144 del 26 maggio 1997.

²¹ Cfr. Giuseppe Marini, "Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili", Giuffrè editore, anno 2000, secondo il quale «si tratta di un criterio di determinazione della

Un secondo profilo di incostituzionalità riguarda il diverso trattamento che la norma riserva allo stessa tipologia di fabbricato a seconda che esso sia posseduto da un persona fisica e da un'impresa; tale diversità di trattamento determinerebbe una violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Tale profilo di incostituzionalità, fondato ovviamente sull'assunto che la determinazione dell'ICI in base al valore contabile avvenga a titolo definitivo, è stato analizzato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n.67 del 24 febbraio 2006.

Secondo il giudice rimettente la normativa ICI si porrebbe in contrasto con i principi costituzionali di parità ed eguaglianza sanciti dall'art. 3 della Costituzione, perché la determinazione della base imponibile dell'ICI, così come prevista dall'art.5, comma 3 del D.lgs. n.504/1992, «comporterebbe una ingiustificata disparità di trattamento dei suddetti fabbricati rispetto: (a) ai fabbricati del medesimo gruppo catastale "D", ove già iscritti in catasto con attribuzione di rendita, per i quali l'ICI è, invece, dovuta in base a tale rendita; (b) ai fabbricati ancora privi di rendita catastale, sia se classificabili nel predetto gruppo "D" e non posseduti o non interamente posseduti da imprese, sia se classificabili in un diverso gruppo (siano essi posseduti o no da imprese), per i quali l'ICI è dovuta, «in via provvisoria», con riferimento alla rendita "presunta", cioè alla rendita attribuita a fabbricati simili; (c) ai fabbricati assoggettati all'imposta di registro, per i quali l'imponibile si determina – sempre ad avviso del rimettente – con riferimento alla rendita catastale, in qualunque gruppo siano classificabili».

La Corte Costituzionale superando tutte le censure del giudice rimettente ha precisato, con riferimento al diverso trattamento riservato al fabbricato di categoria D che «riguardo ai fabbricati non posseduti da imprese, la mancanza di un obbligo di tenuta di scritture contabili a carico del possessore non ha, infatti, consentito al legislatore di utilizzare il più agevole criterio del valore contabilizzato e, quindi, gli ha imposto di adottare, quale alternativa e in attesa dell'attribuzione della rendita, il criterio interinale della rendita "presunta", ancorché di difficile applicazione. Anche riguardo ai fabbricati non interamente posseduti da imprese, il legislatore ha preferito, nella sua discrezionalità, utilizzare quale criterio unitario di valutazione quello, oggettivo e suscettibile di essere applicato sia agli imprenditori che ai non imprenditori, della rendita "presunta", piuttosto che imporre ai soggetti non imprenditori il criterio del valore contabilizzato, proprio delle imprese obbligate alla tenuta delle scritture contabili». Conclusivamente, secondo la Corte, «il criterio di calcolo dell'ICI previsto dalle disposizioni censurate e basato sul valore dei fabbricati risultante dalle scritture contabili dell'imprenditore – cioè sul costo di acquisto, aumentato degli eventuali costi incrementativi – non solo non è irragionevole, ma neppure comporta un tributo necessariamente maggiore di quello calcolato in base alla rendita catastale "effettiva" o "presunta" degli stessi fabbricati. Le disposizioni denunciate, pertanto, (...) non discriminano

base imponibile che, indipendentemente dal suo contrasto con i principi di effettività e di ragionevolezza, non è previsto dalla legge delega, e pertanto, appare censurabile per eccesso di delega»; in tal senso anche Roberto Lenzu, "ICI – Determinazione della base imponibile: criterio contabile", in *Azienditalia Finanza e Tributi* n.20/2004, inserto.

sfavorevolmente la capacità contributiva degli imprenditori, della quale il valore contabilizzato del fabbricato costituisce – anzi – sicura espressione (art. 53 Cost.)). L'ultimo passaggio riportato sembrerebbe far ritenere, quantomeno implicitamente, che anche la Corte Costituzionale consideri le scritture contabili come sistema definitivo per il pagamento dell'ICI (“neppure comporta un tributo necessariamente maggiore di quello calcolato in base alla rendita catastale “effettiva” o “presunta” degli stessi fabbricati”).

La giurisprudenza della Corte di Cassazione

La prima sentenza che si è occupata del caso specifico di cui si discute è la n.21653/2004²². In tale sentenza, che come vedremo *infra* risulterà isolata, la Corte ha ritenuto il criterio contabile come definitivo, negando il rimborso richiesto dal contribuente dell'ICI pagata sul valore determinato sulla base dalle scritture contabili, risultato superiore a quello dovuto sulla base della rendita catastale successivamente attribuita dall'Agenzia del Territorio. Nel caso concreto il contribuente si lamentava del fatto che il maggior esborso ICI era attribuibile esclusivamente al ritardo (15 anni) nell'attribuzione della rendita, ritardo non direttamente a lui imputabile. Tale circostanza è stata ritenuta ininfluenza; secondo la Corte «il lungo periodo impiegato dall'UTE nell'accatastamento del bene avrebbe dovuto, se mai, spingere il contribuente ad avvalersi di tutti i rimedi previsti dal legislatore in caso di ritardo dell'Amministrazione nell'esecuzione di atti di ufficio».

Il ritardo negli accatastamenti è stato invece l'elemento che ha fatto cambiare idea alla successiva giurisprudenza che si presenta come costituzionalmente orientata verso il principio di effettività della capacità contributiva.

La prima sentenza che si è occupata dettagliatamente della questione, risultando le successive tutte recettive dei precetti in essa contenuti, è la n.13077/2005.

Il punto di partenza della Suprema Corte è il dato letterale della norma ed in particolare il significato da attribuire alle parole “fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita”.

Secondo la Corte, fintanto che i fabbricati non risultano iscritti in catasto, la determinazione dell'ICI deve avvenire a titolo definitivo in base alle scritture contabili, visto che fintanto che il contribuente non presenta la richiesta di accatastamento egli si sottrae – volontariamente - alla regola generale di determinazione della base imponibile ICI con la rendita catastale. Tuttavia, «una volta che presenta la richiesta di rendita catastale, egli ha fatto quanto era nelle sue possibilità per aderire al sistema generale sicchè deve solo attendere che l'ufficio faccia la sua parte, determinando la rendita. Sarebbe del tutto irrazionale ed ingiustificato, sul piano del principio dell'uguaglianza e della capacità contributiva, fare dipendere il pagamento di una somma piuttosto che di un'altra (quella che risulterà dovuta secondo il sistema generale) dal caso o dal ritardo più

²² Si segnala, per completezza, anche Cassazione n.291/2004 secondo la quale il criterio contabile può essere utilizzato solo per i fabbricati ancora da iscrivere in catasto e non per quelli iscritti in catasto ma in attesa di rendita; per questi, secondo la Corte occorre utilizzare la rendita presunta.

o meno colpevole nel quale l'ufficio può incorrere. E questo, ovviamente, vale sia per il lato attivo che per il lato passivo del rapporto».

La Corte affronta anche il problema del mancato riferimento nell'art.11 all'art.5, comma 3; si ricorda che l'art.11 prevede il conguaglio d'imposta solo con riferimento ai fabbricati valorizzati in base alla rendita presunta di cui al comma 4 dell'art.5. Secondo la Corte «la mancata inclusione in questa disposizione dei fabbricati della categoria D (che, una volta fatta la richiesta da parte del proprietario, saranno censiti come tutti gli altri fabbricati) non può di per sé escludere il potere del Comune di richiedere una maggiore imposta (se essa risulterà dovuta alla stregua della attribuzione della rendita), nè il diritto al rimborso per il contribuente che abbia pagato in più (diritto riconosciuto in via generale dall'articolo 13 del Decreto 504/92 in tutte le ipotesi in cui si è pagata una imposta non dovuta). Il principio della capacità contributiva per l'ICI relativa ai fabbricati è espresso in via definitiva e per la totalità dei fabbricati (e quindi anche per i fabbricati della categoria D iscritti) dalle risultanze catastali. E', allora, conforme a diritto ritenere che, quando il contribuente ha chiesto nelle forme di legge l'attuazione del principio della capacità contributiva, diventa del tutto irrilevante sul piano giuridico il tempo entro il quale l'ufficio emana l'atto». In conclusione si ritiene che dal momento in cui il contribuente ha accatastato il fabbricato «egli, pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, è diventato titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicchè potrà avere il dovere di pagare una somma maggiore (ove ci sarà un accertamento in tali sensi) o potrà avere il diritto a pagare una somma minore (ed a chiedere il relativo rimborso nei termini di legge)».

Conformi a tale sentenza risultano essere tutte le altre sentenze che successivamente si sono occupate del caso di cui si discute; si veda, ex plurimis, Cassazione n.686/2007, n.6255/2007, n.11139/2007 e n.18020/2007.

Deve, infine, rilevarsi, che la Corte di Cassazione ritiene un principio ormai consolidato quello per cui l'utilizzo delle scritture contabili, per i fabbricati D iscritti in catasto ed in attesa di attribuzione di rendita, è da considerarsi come una determinazione provvisoria dell'ICI dovuta, cui consegue, al momento dell'attribuzione della rendita, il diritto al rimborso o il diritto al recupero della differenza d'imposta; principio così consolidato che la Corte ora inizia a decidere le controversie in camera di consiglio, per manifesta infondatezza o fondatezza, ai sensi dell'art.375 c.p.c.

GURISPRUDENZA

Cass. civ. Sez. V, 10-06-2008, n. 15321

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAPA Enrico - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - rel. Consigliere

Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere

Dott. GIACALONE Giovanni - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Comune di Oderzo, in persona del Sindaco pro tempore elettivamente domiciliato in Roma alla Via Sicilia n. 66 presso lo studio degli avv. FANTOZZI Augusto, Roberto TIEGHI e Francesco GIULIANI dai quali è rappresentato e difeso in forza della procura speciale rilasciata in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

la "s.c.a. Opitergium Vini" (già "Cantina Sociale Opi-tergina-Mofcfcense L. Luzzati" soc. coop. a r.l.), con sede in (OMISSIS), in persona del legale rappresentante pro tempore N.V., elettivamente domiciliata in Roma alla Via Monti Paridi n. 48 presso lo studio dell'avv. MARINI Giuseppe dal quale è rappresentata e difesa, insieme con l'avv. Carlo AMATO (del Foro di Treviso) in forza della procura speciale rilasciata a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 58/06/05 depositata il 19 gennaio 2006 dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 15 maggio 2008 dal Cons. dr. Michele D'ALONZO;

sentite le difese delle parti, perorate dall'avv. Francesco GIULIANI, per il Comune, e dall'avv. Giuseppe MARINI, per la contribuente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dr. SEPE Ennio Attilio, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato (mediante plico postale spedito il 26 febbraio 2007 e ricevuto) il 7 marzo 2007 alla "s.c.a. Opitergium Vini" (già "Cantina Sociale Opi-

tergina-Mottense L. Luzzati" soc. coop. a r.l.), depositato il 19 marzo 2007, il Comune di Oderzo - premesso che il primo dicembre 2003 aveva notificato a detta Cooperativa ("avente a oggetto", "circostanza pacifica in causa", "la lavorazione, manipolazione, trasformazione e vendita dei prodotti conferiti dai soci ... i soci sono proprietari dei terreni agricoli, dai quali ricavano i prodotti per poi conferirli alla cooperativa per la successiva lavorazione e commercializzazione") distinti avvisi (complessivi "Euro 115.661,33") per "l'omessa presentazione della dichiarazione" e per "l'omesso versamento dell'ICI relativa agli anni d'imposta 1999, 2000 e 2001" afferente immobili di proprietà della stessa iscritti in catasto alle categorie D/8 (poi D/10 a seguito di sentenza n. 107/2001 della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, passata in giudicato), A/3 e A/2, in forza di DUE motivi, chiedeva di cassare (con "ogni effetto e conseguenza di legge, anche in merito alle spese") la sentenza n. 58/06/05 depositata il 19 gennaio 2006 dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto la quale aveva accolto l'appello della contribuente avverso la decisione (60/04/04) con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, ritenendo che "in mancanza di coincidenza tra possessore dell'immobile e possessore o affittuario del terreno, non è possibile attribuire la caratteristica di ruralità a(II')... immobile", aveva respinto il ricorso.

Nel controricorso notificato il 16 aprile 2007 (depositato il 24 aprile 2007) la Cooperativa intimata instava per la declaratoria di Inammissibilità o per il rigetto dell'impugnazione, con refusione delle spese processuali.

Il 9 maggio 2008 il Comune depositava memorie ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con la sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale - premesso (a) che "il fabbricato oli cui trattasi è stato dichiarato rurale con la sentenza ... 101/06/2001 ... passata in giudicato" e (b) che "anche catastalmente l'edificio è classificato come D/10" - ha accolto l'appello della Cooperativa osservando:

- "è ... inequivocabile che il fabbricato ... debba essere considerato pienamente rurale";

- "nella pratica catastale i fabbricati civili includono come pertinenza il terreno sul quale sono edificati e la loro rendita include anche il reddito del terreno, mentre per i fabbricati rurali avviene l'inverso, cioè sono i fabbricati che diventano pertinenza del terreno su cui sorgono e la loro rendita, conseguentemente, viene inclusa forfetariamente nel reddito dominicale del terreno stesso";

- "per quanto riguarda l'ICI dei fabbricati rurali, la circolare del Ministero ... n. 50 del 20 marzo 2000 precisa che il reddito dominicale è comprensivo della redditività delle costruzioni rurali asservite al terreno".

Secondo la Commissione Tributaria Regionale, quindi, "risulta evidente ... che la scelta del legislatore (del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 1) di determinare ai fini ICI il reddito dominale secondo modalità comprensive anche del valore dei fabbricati agricoli strumentali all'attività agricola, ha imposto ... di escludere i fabbricati dall'autonomo assoggettamento al tributo (Corte ... di Cassazione sentenza n. 18853/05)".

Lo stesso giudice di appello, quindi, riprodotta larga parte della motivazione della detta sentenza n. 6884 depositata il primo aprile 2005 da questa Corte in particolare le osservazioni secondo cui "il legislatore ... con la L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 156, ha incaricato il Governo di emanare ... uno o più regolamenti che tenessero "conto del fatto che la normativa" doveva "essere applicata soltanto all'edilizia rurale abitativa ...e che si" doveva "provvedere all'istituzione di una categoria d'immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali, ivi compresi quelli destinati all'attività agrituristica"; "in esecuzione di tale delega, il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 2 ha modificato il predetto art. 9 e distinguendo a seconda che i fabbricati venissero utilizzati o meno come abitazioni, ha stabilito che la previgente normativa continuava ad essere applicabile soltanto per i primi, dato che per i secondi doveva riconoscersi carattere rurale a tutte le costruzioni strumentali alle attività agricole di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 29 ovvero destinate all'agriturismo od alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli oppure alla custodia, delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione";

"contrapponendo le due ipotesi e confermando soltanto per la prima la necessità dell'asservimento dell'immobile ad un fondo e della riconducibilità di entrambi ad un unico soggetto (avente un certo tipo di reddito), il D.P.R. n. 139 del 1998 ha implicitamente ma inequivocabilmente chiarito che per gli altri fabbricati rileva soltanto la loro destinazione ad una delle finalità sopra indicate", ha concluso affermando che "lo stabilimento sul quale svolge l'attività la Cantina Sociale Opitergina Mottense ... essendo pienamente rurale, assolve l'ICI mediante la capitalizzazione del reddito dominicale del terreno su cui è edificato". 2. Con il primo motivo di ricorso il Comune denuncia "violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1, 2, 5, e 7", "del D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis ... introdotto dal D.P.R. n. 139 del 1998, art. 2", "D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29 (vigente art. 32), comma 2, lett. c) (TUIR)" e "degli artt. 2135 e 2909 c.c." nonchè "omessa o insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia" adducendo:

- con l'art. 1, comma 2, e art. 2 detti "il legislatore ... assoggetta a tassazione ai fini ICI il possesso di tutti i fabbricati iscritti nel catasto edilizio urbano (successivamente denominato catasto dei fabbricati del D.L. n. 557 del 1993, ex art. 9 ...), anche se strumentali ad una determinata attività d'impresa (come ... nella fattispecie) o oggetto della medesima";

- non essendo "il carattere di strumentalità di un fabbricato ad un'attività d'impresa ... causa di esclusione dell'assoggettamento a tassazione ai fini ICI dello stesso", la "circostanza che il fabbricato strumentale all'attività della società già classificato come D/8 è stato successivamente classificato come D/10 (i.e. fabbricati con funzioni produttive connesse all'attività agricola) per effetto della sentenza n. 107/2001 ..., a seguito dell'istituzione di tale nuova categoria" ("ai sensi della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 156") è "irrelevante";

- "nel caso ... gli immobili risultano iscritti regolarmente in catasto con una propria rendita" "un fabbricato con cat. D/8 (ora D/10)"; "tre fabbricati ad uso abitativo", categorie A/3 e A/2, per cui "legittimamente" ha "accertato e liquidato" l'imposta

dovuta "sulla base delle rendite risultanti in catasto", "come disposto dallo stesso D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5";

- "il D.Lgs. N. 504 del 1992, art. 7 contiene un'elencazione tassativa delle ipotesi di esenzione dall'ICI" e nelle stesse "non vi è alcun riferimento ai fabbricati classificati come D/10"; "la eterogeneità delle fattispecie analiticamente individuate dalle disposizioni sull'ICI", inoltre, "non consente ... di individuare l'*eadem ratio* da porre a fondamento" non solo di un procedimento di "interpretazione analogica" ma anche "meramente estensiva della norma".

In ordine agli effetti della "natura rurale del fabbricato" (perchè "classificato come D/10"), dichiarata dalla sentenza ("passata in giudicato") "n. 107/26/2001", il Comune contesta l'applicabilità ("nella fattispecie ... non trova applicazione") dell'art. 2909 cod. civ. adducendo che detta sentenza "è stata pronunciata nei confronti dell'Agenzia del Territorio" e non pure di esso ente, "terzo rispetto alle parti" di quel giudizio, "avente un diritto autonomo ed incompatibile con quello accertato nella sentenza", diritto "che non può essere da questa pregiudicato, pena la violazione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost.".

In relazione alla norme dettate (a) dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9 comma 3 bis (introdotta dal D.P.R. n. 139 del 1998, art. 2), (b) dall'art. 29 ("vigente art. 32"), comma 2, lett. c), cit. TUIR e (c) dall'art. 2135 cod. civ., di poi, l'ente territoriale sostiene che il giudice di appello, "lungi dal richiamare ... la sentenza n. 197/06/2001", avrebbe dovuto "accertare se l'attività della ... cooperativa potesse essere considerata, in ragione del suo concreto svolgimento, quale "attività agricola" e, quindi, se il fabbricato ... fosse strumentale a tale attività" atteso che per l'art. 9, comma 3 bis "ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917" e che l'art. 29 (ora 32) del cit. TUIR "considera agricole esclusivamente le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorchè non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso" ("disposizione ... in linea con la nozione di impresa agricola di cui all'art. 2135 c.c., nel testo vigente *ratione temporis*, poi modificato con il D.Lgs. n. 228 del 2001): secondo il Comune, "dalle norme riportate si desume che i fabbricati delle cooperative di trasformazione e vendita di prodotti agricoli conferiti dai soci proprietari dei terreni ... possono essere considerati strumentali all'"attività agricola", e di conseguenza di natura rurale, solo nel caso in cui venga accertato, secondo i principi generali (artt. 2135 c.c. e art. 29 ... cit. TUIR), che le attività di manipolazione, trasformazione o alienazione dei prodotti agricoli rientrino nel normale esercizio dell'attività agricola", con esclusione quindi delle "attività", pur dirette "all'alienazione o trasformazione dei prodotti agricoli", le quali "assumano "nel quadro aziendale posizione prevalente, in modo che il fondo appaia servire all'industria come mezzo a fine", esorbitando dai confini di un'attività accessoria di produzione, dando vita a vere e proprie attività industriali o commerciali (cfr.

Cass., n. 14343/2005; ... 3686/1998)", "circostanza che si verifica normalmente nel caso in cui, come nella fattispecie ... una cooperativa si limiti a trasformare e

alienare i prodotti agricoli conferiti dai soci" ("cfr. le sentenze nn. 18853 e 18854 del 2005" di questa Corte, "con riferimento ad una fattispecie analoga", "sebbene con riferimento agli anni d'imposta dal 1993 al 1996", nelle quali si è concluso che "nel caso in cui la natura agricola dell'attività di trasformazione e vendita dei prodotti agricoli e la, strumentalità dei fabbricati alla medesima attività noti risultano essere state accertate dai giudici di merito ... come nella fattispecie ... si deve escludere la natura rurale del fabbricato").

Il Comune, infine, sostiene che "i giudici di seconde cure sono altresì incorsi nel vizio di omessa o insufficiente motivazione" perchè essi, essendo considerati "rurali" i fabbricati delle "cooperative di trasformazione e vendita di prodotti agricoli conferiti dai soci" solo "nel caso in cui tali immobili siano strumentali all'attività agricola come definita dall'art. 29 del cit. TUIR", avrebbero dovuto "accertare, motivando al riguardo, se la controparte svolgesse effettivamente un'attività agricola ai sensi dell'art. 29 del cit. TUIR". 3. Con il secondo (ed ultimo; motivo il ricorrente - a censura delle osservazioni della sentenza di appello per le quali "il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 2 ha modificato il predetto art. 9 ... e distinguendo a seconda che i fabbricati venissero utilizzati o meno come abitazioni, ha stabilito che la previgente normativa continuava ad essere applicabile soltanto per i primi, dato che per i secondi doveva riconoscersi carattere rurale a tutte le costruzioni strumentali alle attività agricole di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 29, art. 29 ovvero destinate all'agriturismo od alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli oppure alla custodia delle macchine, degli attrezzi, e delle scorte occorrenti per la coltivazione"; "contrapponendo le due ipotesi e confermando soltanto per la prima la necessità dell'asservimento dell'immobile ad un fondo e della riconducibilità di entrambi ad un unico soggetto (avente un certo tipo di reddito), il D.P.R. n. 139 del 1998 ha implicitamente ma inequivocabilmente chiarito che per gli altri fabbricati rileva soltanto la loro destinazione ad una delle finalità sopra indicate" - denuncia "violazione e falsa applicazione del D.L. n. 557 del 1993, art. 9, commi 3 e 3 bis, nonché degli artt. 29, 24, 51 e 81, cit. TUIR" esponendo:

- "il D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, primo periodo nel richiamare l'art. 29 (ora art. 32) del cit. TUIR nella sua interezza" rinvia "non solo alle diverse tipologie di attività agricole ivi elencate, ma anche ai limiti soggettivi di applicazione di tale norma";

- l'"art. 29 del cit. TUIR (nel testo vigente *ratione temporis*), nel definire il reddito agrario, prevedeva al comma 4 che non si consideravano "produttivi di reddito agrario i terreni indicati nell'art. 24, comma 2" (vigente art. 27) del cit. TUIR, ossia, tra l'altro, i terreni produttivi di reddito di impresa, di cui all'art. 51, comma 2, lett. c (ora art. 55) del cit. TUIR";

- per questa norma "si considerano redditi d'impresa anche "i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 29, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino ai soggetti indicati nelle lett. a) e b) dell'art. 87, comma 1 nonché alle" s.n.c. e s.a.s.".

In base a tali disposizioni, secondo il Comune, "i fabbricati" delle "società cooperative di trasformazione e vendita di prodotti agricoli ... non possono considerarsi", "in ogni caso", "strumentali alle attività agricole e,

conseguentemente, rurali" in quanto tali cooperative "producono, comunque, reddito d'impresa ai sensi dell'art. 81 (vigente 13), lett. a) del cit. TUIR". 4. La contribuente, affermato esser "noto" che "la sussistenza dei caratteri di ruralità comportano il mancato assoggettamento ad ICI del fabbricato in quanto a tale immobile non viene attribuito un autonomo reddito", oppone:

- "il Comune ... ha ritenuto assoggettabile ad imposta il fabbricato utilizzato" da essa Cooperativa "sull'erronea convinzione che non sussistano in capo a tale fabbricato i requisiti previsti dalla normativa in ordine alla ruralità";

- dal D.Lgs. n. 504 del 1992, "art. 1, comma 2" ("presupposto dell'imposta 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 agricola" recte: non "agricola" ma "dell'impresa") e dall'"articolo successivo" ("per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano") "è evidente ... la volontà espressa dal legislatore nell'individuazione dei presupposti impositivi, vale a dire il possesso di un fabbricato ... e la sua iscrizione al catasto edilizio urbano", con la conseguenza ("ne consegue") che "i fabbricati rurali, in quanto iscritti al catasto terreni, sono pacificamente esclusi dall'assoggettamento all'ICI, in quanto non produttivi di reddito autonomo distinto da quello del fondo cui ineriscono" ("l'immobile di sua proprietà ... è stato correttamente censito nella categoria speciale D/10, ... fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole");

- il "D.L. n. 551 del 1993 ... ha demandato ai Ministero ... di provvedere al censimento di tutti i fabbricati rurali ed alla loro iscrizione nel catasto edilizio urbano" denominato "catasto dei fabbricati": "in base a tale disposizione anche i fabbricati rurali debbono essere registrati nel nuovo catasto dei fabbricati senza tuttavia perdere le prerogative loro proprie di ruralità";

- "è evidente l'assenza dei presupposti impositivi di cui al combinato disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1 e 2" ("I quali prevedono la sottoposizione a tassazione degli immobili iscritti al catasto dei fabbricati e non di quelli iscrivibili al catasto dei terreni quale l'immobile de quo") avendo "il successivo D.P.R. n. 139 del 1998" chiarito "all'art. 1, che "le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono cernite nella categoria speciale "D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole", nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite" e, all'art. 2, comma 3 bis, che "ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 29 (oggi art. 32)..." e prevedendo il "D.P.R. n. 917 del 1986, art. 42 ... come modificato dal D.Lgs. n. 344 del 2000" che "non si considerano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali ... destinate all'attività di manipolazione e trasformazione di cui al comma 2, lett. c) stesso articolo";

- "è ... indubbio che la classificazione nella categoria D/10 dell'immobile principale" di sua proprietà "rileva come elemento aggiuntivo circa la natura dell'immobile strumentale all'attività agricola da essa condotta, indipendente dalla circostanza che il Comune ... fosse o meno parte del ... giudizio di

modificazione della classificazione catastale", nel quale è stata pronunciata "la sentenza n. 107/06/01 passata in giudicato";

- la "natura "rurale"" del suo fabbricato deriva dalla "incontestabile ... natura agricola dell'attività da essa svolta" ("nel senso più ampio di cui all'art. 2135 cod. civ." e dalla "incontestabile ... natura strumentale all'attività agricola rivestita dall'immobile" ("atteso che contiene tutte le attrezzature necessarie alla trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci");

- "i fabbricati rurali", censiti nel "catasto terreni ... (con la sigla F.R.)", "pur non essendo esplicitamente menzionati tra quelli esclusi e/o esenti dall'imposta, in forza del disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2, erano e sono sostanzialmente "esenti" dall'ICI in quanto privi di autonoma rendita catastale (... base imponibile ai fini ICI pari a zero), ovvero oggettivamente non assoggettabile ad ICI in quanto è il terreno sul quale insistono ad essere oggetto d'imposizione";

- "la ratio che sottende al D.L. n. 557 del 1993" (con il cui art. 9 "è stata prevista l'istituzione del cd. "Catasto dei Fabbricati", nel quale trovano iscrizione non solo tutti gli immobili ad uso abitativo, ma anche tutti quei fabbricati che fino ad allora non vi trovavano luogo in quanto pertinenze dei terreni sui quali insistevano") "è, primariamente, quella di effettuare un censimento di tutti gli immobili esistenti sul territorio nazionale e non ... quella di attribuire una rendita sia al terreno agricolo sia all'immobile rurale";

- sussiste il "requisito", "fondamentale ... al fine del riconoscimento della ruralità", dell'asservimento del fabbricato al terreno e della utilizzazione "per funzioni strumentali all'attività agricola", essendo stato "acclarato nel corso del giudizio di merito" che l'"attività" da essa svolta "rientra pienamente nell'esercizio delle attività agricole di cui al D.P.R. n. 191 del 1986, art. 29, ora art. 32": "di qui la necessaria non assoggettabilità ad imposta del compendio immobiliare de quo".

Infine la Cooperativa, dopo avere svolto ulteriori osservazioni a contrasto dell'assoggettabilità all'ICI del suo fabbricato per le altre ragioni addotte dal Comune, ricorda che questo non ha proposto appello incidentale avverso la statuizione del giudice di primo grado sulla "non debenza delle sanzioni stante, le obiettive condizioni di incertezza interpretativa sulla norma applicabile" e che, quindi, sulla stessa "si è formato il giudicato". 5. Il ricorso del Comune - i cui due riprodotti motivi vanno scrutinati congiuntamente per la loro intima connessione - deve essere accolto perchè fondato.

A. in via preliminare, va ricordato (Cass., trib., 7 giugno 2006 n. 13334) e confermato che "il regime dell'ICI e delle relative esenzioni non può essere ricavato dalla disciplina normativa regolante l'imposizione diretta, e quindi essenzialmente dal T.U.I.R., bensì dalle disposizioni specificamente inerenti alla stessa imposta comunale sugli immobili": in particolare (Cass., trib., 27 luglio 2007 n. 16701), che nella strumentalità dei fabbricati rispetto all'esercizio dell'agricoltura (...) considerata dal TUIR" - che interessa, in particolare, la fattispecie - "non ha assunto significato in materia di imposta comunale sugli immobili" (neanche, come si vedrà, dopo l'aggiunta della L. n. 133 del 1994, art. 9, comma 3 bis operata con il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 2 e successive modifiche e/o integrazioni).

B. L'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) - istituita (con decorrenza "dall'anno 1993") dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, per le sue caratteristiche strutturali, in base alle tradizionali classificazioni dottrinarie, va definita un'imposta territoriale (in considerazione della identica natura dell'ente pubblico impositore ciascun comune), diretta (perchè colpisce una immediata manifestazione di capacità contributiva) e, soprattutto, reale siccome considera, come "base imponibile", il valore in sè 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, che ai fini dell'"esenzione").

C. "Presupposto" dell'imposta, come stabilito dal D.Lgs. istitutivo, art. 1, comma 2 è il "possesso" (a) di "fabbricati", (b) di "aree fabbricabili" e (c) 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".

Per il successivo art. 2, n. 1 poi, per "fabbricato" si intende l'"unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano ...".

Ogni "unità immobiliare" già iscritta o che, per le sue caratteristiche, deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, quindi, costituisce, per definizione della legge in esame, "fabbricato" assoggettato all'imposta: di conseguenza il "possesso" di una "unità immobiliare" da considerare come "fabbricato" (perchè iscritta o da iscrivere nel catasto detto) fa sorgere in capo al "soggetto passivo" (art. 3) l'obbligo di corrispondere l'ICI afferente.

"Per i fabbricati iscritti in catasto", prosegue l'art. 5, il "valore" costituente la "base imponibile" è determinato "applicando all'ammontare delle rendite multanti in catasto, vigenti al 1 gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'art. 52, u.c. del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131".

D. Dalle norme richiamate si evince la stretta ed imprescindibile relazione, da esse posta ai fini della individuazione della "base imponibile" - necessaria per la successiva determinazione (con l'applicazione dell'aderente "aliquota vigente" D.Lgs., art. 6, comma 3) del quantum dell'imposta dovuta, tra iscrizione (o necessaria iscrिवibilità) in catasto di una "unità immobiliare" (con il connesso necessario riferimento alla nozione catastale di "unità immobiliare") e rendita catastale "vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione" (art. 5, comma 2).

Dalla medesima correlazione, inoltre, discende che il "dato" - sia relativo all'iscrizione che alla classificazione ed alla misura della rendita attribuite dal competente organo pubblico (dal primo gennaio 2001, l'Ufficio locale dell'Agenzia del Territorio; in precedenza, l'Ufficio Tecnico Erariale dell'allora denominato Ministero delle Finanze) - del singolo "fabbricato", quale risultante dal "catasto", ai fini della assoggettamento all'imposta e della determinazione del quantum dovuto a titolo di ICI, costituisce un "fatto oggettivo", non contestabile da nessuna delle parti (Comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente questa imposta, neppure in via incidentale e limitata a tale rapporto, come impone di ritenere l'inciso dell'art. 5, comma 2 a mente del quale (come visto) "per i fabbricati iscritti in catasto, il valore" della "base imponibile" è costituito "da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in

catasto" (cioè iscritte in catasto), "vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori" validi ai fini dell'imposta di registro, ivi richiamati.

L'incontestabilità detta, siccome limitata allo specifico rapporto d'imposta, ovviamente, non esclude nè limita il potere 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 delle rendite, con naturale ripercussione (ed effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) del provvedimento definitivo.

Come avvertito nella sentenza n. 9203 depositata il 18 aprile 2007 di questa sezione:

- "il Comune è carente di autonoma legittimazione nella causa, relativa alla rendita catastale (Cass., trib., 10 settembre 2004 n. 18271)";

- "Il provvedimento di attribuzione della rendita, una volta divenuto definitivo (per mancata impugnazione da parte del contribuente, unico legittimato a tanto, o per intervenuta definitività del relativo giudizio di impugnazione), vincola non solo il contribuente ma anche l'ente impositore tenuto (per legge) ad applicare l'imposta unicamente sulla base di quella rendita la quale costituisce il presupposto di fatto necessario ed insostituibile per tutta l'imposizione fiscale che la legge commisura a tale dato";

- "l'eventuale contemporanea pendenza dei processi di impugnazione dell'uno e dell'altro atto fa sorgere (Cass., trib., 8 febbraio 2006 n. 2785) soltanto un vincolo di pregiudizialità logica del processo concernente l'attribuzione della rendita rispetto a quello avente ad oggetto l'atto di imposizione fiscale, con conseguente opportunità (Cass., 22 marzo 2006 n. 6386) di una trattazione simultanea in via di riunione successiva ovvero di iniziale litisconsorzio facoltativo o necessità (Cass., trib., 11 dicembre 2006 n. 26380) di sospensione, ex art. 295 c.p.c., del giudizio concernente l'atto di imposizione fondato sulla rendita catastale impugnata fino alla definizione di quello relativo a tale rendita".

E. La espressa sottoposizione ad imposta di tutti gli immobili indicati nella norma - inequivocamente desumibile dalla dichiarata irrilevanza (a) della destinazione dell'"uso" di ognuno e (b) dalla natura strumentale o "alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa" de - gli stessi, insieme con la (facilmente rilevabile) inesistenza, sia nella legge istitutiva che in altre, di una espressa, menzione della specifica qualità come scriminante in proposito, consentono di rilevare e impongono, quindi, di affermare che, in linea di principio, alla "ruralità" del "fabbricato" non può essere riconosciuta nessuna valenza diretta per escludere l'assoggettamento dell'immobile all'imposta de qua.

F. L'exkursus che precede impone di confermare che (Cass., trib., 27 settembre 2005 n. 18853) "secondo l'originario sistema delineato dal D.Lgs. n. 504 del 1992 e tenuto conto della disciplina normativa del catasto edilizio urbano (R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652; D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142) vigente, *ratione temporis*, al 1 gennaio 1993, data di entrata in vigore dell'imposta comunale sugli immobili (del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 50), 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 del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 4 e del D.P.R. n. 1142 del 1949, artt. 38 e 39".

I "fabbricati rurali", quindi, non erano soggetti all'ICI non per già la loro "ruralità" ma, semplicemente, perchè gli stessi "alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 504 del 1992 non erano iscritti nel catasto edilizio urbano".

G. L'esposto, originario, tessuto normativo (come perspicuamente rilevato da questa sezione già nella sentenza n. 6884 depositata il primo aprile 2005) è stato "profondamente" inciso dal D.L. 30 dicembre 1993, n. 553, art. 9 (convertito in L. 26 febbraio 1994, n. 133) il quale - al fine (si legge nella decisione testè richiamata) di "scoraggiare" (melius, forse, regolamentare e/o fronteggiare, tenuto conto delle finalità "ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica" perseguite dal tal D.L.) "il dilagante fenomeno di spacciare per rurali delle costruzioni che tali non erano" - "ha demandato al Ministero delle Finanze il compito di provvedere al censimento di tutti i fabbricati rurali ed alla loro iscrizione nel catasto edilizio urbano che per questo motivo, avrebbe perduto l'originaria denominazione per assumere quella di catasto dei fabbricati":

"dopo tale iscrizione, però, i predetti fabbricati avrebbero potuto continuare a godere dei benefici fiscali della ruralità" solo in presenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi previsti dalla norma.

Con la L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 156, di poi, il legislatore ha incaricato il Governo di emanare uno o più regolamenti che tenessero "conto del fatto che la normativa" doveva "essere applicata soltanto all'edilizia rurale abitativa ... e che" si doveva "provvedere all'istituzione di una categoria d'immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali, ivi compresi quelli destinati all'attività agrituristica":

in esecuzione di tale delega, il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 2 ha modificato il predetto art. 9 e, posta la distinzione tra fabbricati a seconda della loro utilizzazione o meno come abitazione,- ha stabilito (excerpta da Cass. 6884/2005 cit.) che "la previgente normativa continuava ad essere applicabile soltanto per i primi, dato che per i secondi doveva riconoscersi carattere rurale a tutte le costruzioni strumentali alle attività agricole di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 29 ovvero destinate all'agriturismo od alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli oppure alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione".

H. Il riconoscimento del "carattere rurale" delle "costruzioni strumentali alle attività agricole di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 29" (come delle altre destinate ai fini appena ricordati) per effetto del D.L. n. 553 del 1993, art. 9 però - diversamente da quanto concluso con le citate decisioni nn. 6884 e 18853 del 2005 di questa Corte, che sul punto, pertanto, non possono essere condivise, non ha determinato nessuna automatica nè necessaria esclusione di quelle "costruzioni" dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) perchè, avendo le sopravvenute modifiche legislative sostituito il preesistente (allora nuovo) catasto urbano con il più generale catasto dei fabbricati, il riferimento al precedente catasto, contenuto nel richiamato art. 2, comma 1, lett. a) deve intendersi di poi relativo al neo istituito "catasto dei fabbricati", con la conseguenza che l'iscrizione (o la necessità di iscrizione) nel "catasto dei fabbricati" di una "unità immobiliare" costituisce, in base

all'art. 1, comma 2 presupposto (necessario ma anche) sufficiente per la qualifica di tale "unità" come fabbricato ai fini dell'ICI e, quindi, per l'assoggettamento a tale imposta di quell'immobile.

Si ricordi, infatti (anche a conferma della già rilevata "incontestabilità" del dato catastale nel processo riguardante l'ICI), che (Cass., trib., 17 giugno 2005 n. 13077):

(a) "il principio generale al quale il legislatore dell'ICI si è ispirato per la determinazione della base imponibile dei fabbricati è quello della utilizzazione delle rendite catastali" ("verosimilmente ciò è avvenuto per due motivi: il primo ... di agevolare al massimo il contribuente nella determinazione della base imponibile e dell'imposta, attraverso una semplice utilizzazione delle risultanze catastali facilmente acquisibili; il secondo, ... di escludere qualunque forma di discrezionalità nella individuazione del valore dei fabbricati, discrezionalità che avrebbe potuto creare un contenzioso abbastanza nutrito");

(b) "il principio della capacità contributiva per l'ICI relativa ai fabbricati è espresso in via definitiva e per la totalità dei fabbricati ... iscritti dalle risultanze catastali" (con la conseguenza che "quando il contribuente ha chiesto nelle forme di legge l'attuazione del principio della capacità contributiva, diventa del tutto irrilevante sul piano giuridico il tempo entro il quale l'ufficio emana l'atto").

I. La logica coerenza interna dei principi richiamati, tratti dall'analisi delle conferenti disposizioni legislative, in una con l'evidenziata (per insussistenza di una specifica e diretta previsione normativa) irrilevanza della ruralità in sè di un fabbricato iscritto in catasto ai fini del suo assoggettamento all'ICI, consente, di poi, di apprezzare l'esatto e concreto valore degli incisi "agli effetti fiscali" (comma 3) e "ai fini fiscali" (comma 3 bis) contenuti nel D.L. n. 557 del 1993, art. 9 nel senso che tali "effetti" e/o "fini" sono solo quelli che una specifica disposizione fiscale attribuisce alla "ruralità degli immobili" od al "carattere rurale" delle "costruzioni strumentali", disposizione che come visto (e affermato da tutte le decisioni di questa Corte rese sullo specifico tema, quand'anche in riferimento al testo originario del comma 3 detto) non esiste per l'ICI:

per questa imposta, infatti, la ruralità del fabbricato assume rilievo solo indiretto, come effetto della necessaria ed indefettibile correlazione posta dal legislatore tra iscrizione in catasto (con autonoma attribuzione di rendita) del fabbricato e sua assoggettamento all'ICI. Da tale corretta lettura, del conferente complesso normativo discende l'inopponibilità al Comune di qualsivoglia questione che incida sulla classificazione catastale del fabbricato e/o sulla rendita attribuita allo stesso, come, in specie, della sua "ruralità" ai sensi del D.L. n. 557 del 1993, art. 9: tale disposizione, come le modifiche e le integrazioni ad essa apportate (con il D.P.R. 23 marzo 1998 n. 139 e, di recente, con l'art. 42 bis introdotto dalla L. 29 novembre 2007, n. 222, di conversione del D.L. 1 ottobre 2007, n. 159), infatti, hanno influito (per così dire, "a monte" dell'ICI) sui criteri della classificazione catastale e dell'attribuzione della rendita ma non hanno importato il non assoggettamento all'ICI del fabbricato qualificato "rurale": l'esclusione dall'ICI di un fabbricato "rurale", infatti, può discendere solo dalla eventuale non attribuzione allo stesso di una rendita catastale perchè agli effetti dell'imposta in esame l'iscrizione nel catasto dei fabbricati e l'attribuzione della rendita costituiscono

presupposti necessari e sufficienti per l'assoggettamento dell'immobile all'imposta stessa.

L. In conclusione, la sentenza impugnata deve essere cassata perchè la stessa, in violazione delle specifiche disposizioni che regolano l'ICI, ha erroneamente escluso l'assoggettabilità a tale imposta del fabbricato della Cooperativa in base alla irrilevante considerazione della natura agricola dell'attività svolta dalla stessa nell'immobile e non ha considerato che l'iscrizione (quand'anche nella categoria D/10) di quel fabbricato in catasto (già "urbano", poi "dei fabbricati"), con attribuzione di autonoma rendita, costituisce presupposto (necessario ma anche) sufficiente per l'assoggettabilità detta; la causa, quindi, va rinviata a sezione della Commissione Tributaria Regionale diversa da quella che ha pronunciato la decisione cassata affinché la stessa:

(1) faccia applicazione del principio secondo cui la "ruralità" di un fabbricato iscritto in catasto con attribuzione di autonoma rendita non esclude l'assoggettamento del fabbricato stesso all'ICI ma produce i suoi effetti solo ai fini (antecedenti) (a) dell'accatastamento e (b) dell'(eventuale) attribuzione della rendita in quanto questi due fatti (contestabili unicamente nei confronti ed in contraddittorio dell'organo ora Agenzia del Territorio preposto alle afferenti operazioni e non del Comune, attesa la vincolatività dei dati catastali ai fini dell'ICI per entrambe le parti del rapporto concernente quest'imposta) costituiscono i presupposti indefettibili ma anche sufficienti perchè un fabbricato sia assoggettato all'ICI, e;

(2) provveda sulle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 15 maggio 2008.

Depositato in Cancelleria il 10 giugno 2008

Cass. civ. Sez. V, 01-08-2008, n. 20953

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAPA Enrico - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - rel. Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 8035/05 R.G. proposto da:

Associazione Produttori Ortofrutticoli Marca Trevigiana s.c.a., in persona del legale rappresentante p.t. Sig. B.L., elett. domicil. in Roma, via dei Monti Parioli n. 48, presso Avv. Marini Giuseppe che lo rappresenta e difende con l'Avv. Carlo Amato per procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia del territorio, in persona del Direttore p.t., domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende secondo la legge;

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 10/07/04, depositata il 21.6.2004;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13.6.2008 dal relatore Cons. Dott. Magno Giuseppe Vito Antonio;

Udito, per la ricorrente, l'Avvocato Corea Ulisse per delega e, per l'Agenzia resistente, l'Avvocato dello Stato Tidore Barbara;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Fuzio Riccardo, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso limitatamente all'annualità d'imposta 1998, e per il rigetto nel resto.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

1.- Con due distinti ricorsi alla commissione tributaria provinciale di Treviso la società cooperativa agricola Associazione Produttori Ortofrutticoli della Marca Trevigiana impugnò distintamente, nei confronti del comune di Asolo, gli avvisi di accertamento notificati il 29.12.1991, relativi ad ICI per gli anni 1994, 1995, 1996 e 1997, e, nei confronti dell'ufficio locale dell'agenzia del territorio, l'avvenuta assegnazione dell'immobile di sua proprietà, asseritamente strumentale

all'esercizio di attività agricola svolta dai soci, alla categoria catastale (OMISSIS), anzichè a quella (OMISSIS).

2.- La sentenza n. 96 del 2002, con cui la commissione adita, giudicando non dimostrata la natura delle attività cui era adibito il fabbricato, aveva rigettato il ricorso proposto contro l'ufficio del territorio per il classamento dell'immobile, impugnata dalla cooperativa, fu confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, pronunciata in contraddittorio delle parti, dalla commissione tributaria regionale del Veneto, che respinse l'appello avendo ritenuto l'immobile in questione, censito in categoria (OMISSIS) a soli fini d'inventario nel luglio 1997, non suscettibile di variazione catastale (aspetto normativamente distinto da quello fiscale) perchè detto immobile non possedeva i requisiti legali per l'iscrizione nella speciale categoria (OMISSIS), riservata ai fabbricati strumentali alle attività agricole.

3.- Per la cassazione di tale sentenza ricorre la nominata ditta contribuente, con tre motivi, cui resiste l'agenzia del territorio, mediante controricorso.

Motivi della decisione

4.- La commissione tributaria regionale del Veneto, giudicando in appello sulla domanda di variazione del classamento catastale (da (OMISSIS) a (OMISSIS)), proposta nei confronti dell'agenzia del territorio dalla società cooperativa agricola Associazione Produttori Ortofrutticoli della Marca Trevigiana riguardo ad un proprio immobile, ha statuito quanto segue:

4.1.- il fabbricato, "disposto su due piani, dotato di celle frigorifere e di sala di lavorazione e confezionamento dei prodotti lavorati con relativi macchinari, oltre a locali ad uso ufficio ed ampia area scoperta, è stato censito nel luglio 1997 in cat. (OMISSIS) prima dell'istituzione della cat. (OMISSIS)";

4.2.- le unità immobiliari censite al catasto edilizio urbano non sono oggetto di variazione, ossia non cambiano di categoria, per effetto di caratteristiche rurali eventualmente ad esse riconosciute;

il che attesta la "separazione esistente in materia tra il profilo catastale e quello fiscale", confermata altresì dal fatto che, secondo le circolari ministeriali, la valutazione circa la spettanza dei benefici fiscali dipendenti dalla ruralità è riservata agli uffici preposti all'accertamento delle imposte, laddove gli uffici del territorio si limitano al rilievo dei requisiti oggettivi ai fini dell'accatastamento delle singole unità;

4.3.- l'immobile in questione non possiede, comunque, le caratteristiche legali necessarie per l'iscrizione nella categoria (OMISSIS) (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole, aventi destinazione e tipologia tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, finalità diversa da quella per cui furono originariamente costruiti), giacchè esso sarebbe "adatto ed utilizzabile anche in riferimento ad attività di conservazione e trasformazione di prodotti agricoli di tipo commerciale, slegate dall'attività agricola... essendo dotato di impianti e macchinari che lo rendono completamente autonomo ed indipendente rispetto ai terreni agricoli di proprietà dei soci... per cui il

classamento in categoria (OMISSIS) è coerente con la funzione e la destinazione del medesimo";

4.4.- diversamente opinando, la categoria catastale di appartenenza di un immobile dovrebbe essere variata in funzione dell'attività, agricola o non, svolta dal proprietario, in contrasto con le disposizioni che la fanno invece dipendere dalla destinazione ordinaria del bene e dalle caratteristiche oggettive di esso all'atto del classamento;

4.5.- La parte stessa, peraltro, aveva spontaneamente denunciato il proprio immobile per il censimento in data 24.9.1992, prima che entrasse in vigore la legge istitutiva del catasto generale dei fabbricati (D.L. n. 557 del 1993, art. 9), giacchè questo non era catalogabile fra quelli (fienili, tettoie, magazzini per attrezzi, ecc.) necessariamente strumentali ai bisogni dei fondi su cui insistono, per i quali, all'epoca, non era affatto prevista l'iscrizione in catasto.

5.- La suddetta società cooperativa impugna la sentenza sopra richiamata, per i seguenti tre motivi, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5;

5.1.- violazione del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 1, comma 5, ed omessa motivazione, in merito all'errata classificazione dell'immobile nella categoria (OMISSIS);

5.2.- violazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, ed omessa motivazione, circa "la carenza di motivazione che caratterizza i provvedimenti con i quali è stata attribuita la categoria catastale... senza che negli avvisi di accertamento si trovi la minima traccia di come si sia giunti a tale iscrizione e senza che venisse effettuata una verifica diretta del bene";

5.3.- violazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, ed omessa motivazione, circa la mancata allegazione degli atti significativi per il classamento dell'immobile.

6.- Il primo motivo di ricorso è fondato, nei termini di ragione di seguito espressi.

6.1.- La cooperativa ricorrente sostiene, in contrasto con le conclusioni cui è pervenuto il giudice tributario d'appello;

6.1.1.- che, in virtù della normativa vigente in materia, il proprio immobile - in cui si svolgono attività di lavorazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli conferiti dai soci - è da inserire nella categoria catastale (OMISSIS), dal momento che l'attività svolta rientra pienamente nell'esercizio delle attività agricole elencate dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 29, (T.U.I.R.);

6.1.2.- che non rileverebbe, a tal fine, nè che proprietaria dell'immobile strumentale al compimento delle attività agricole contemplate dalla legge sia la cooperativa anzichè i singoli soci conferenti; nè che le dotazioni del fabbricato (impianti e macchinari) lo facciano apparire atto "piuttosto allo svolgimento di una attività commerciale o industriale", stante la natura della cooperativa, registrata come azienda agricola per la "raccolta, trasformazione e conservazione dei prodotti ortofrutticoli conferiti dai propri produttori associati";

6.1.3.- che di nessun pregio, per escludere l'assegnazione alla categoria (OMISSIS), sarebbe l'osservazione che l'immobile era stato censito in catasto, su denuncia spontanea della stessa parte, in epoca anteriore all'istituzione del catasto fabbricati, giacchè a quel tempo non esisteva ancora la categoria (OMISSIS), cui

attualmente l'immobile dovrebbe essere assegnato a causa delle sue caratteristiche.

6.2.- Allo scopo di meglio inquadrare le ragioni della decisione, sembra opportuno puntualizzare quanto segue.

6.2.1.- Fino al 30.12.1993, data di entrata in vigore del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, (poi convertito, con modificazioni, nella L. 26 febbraio 1994, n. 133), non si consideravano produttive di reddito, ai fini delle imposte dirette e nei limiti posti dal cit.

T.U.I.R. art. 39, "le costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono", comprese quelle destinate ad abitazione degli addetti al fondo (norma cit., lett. a). Ciò perchè il valore di tali fabbricati, non iscritti in catasto, non costituiva materia imponibile separata dal terreno agricolo sul quale insistevano, inserito nel catasto terreni (Cass. n. 12453/2001).

L'imposta comunale sugli immobili (ICI), istituita con D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, entrato in vigore il 1 gennaio 1993, riferendosi (fra l'altro) ai fabbricati iscritti o che dovevano essere iscritti nel catasto edilizio urbano (art. 1; art. 2, lett. a; art. 5, comma 2), non trovava quindi applicazione diretta ai fabbricati rurali. In proposito, Cass. n. 15321/2008 precisa (in motivazione) che la "stretta ed imprescindibile relazione" posta da tali norme tra iscrizione o necessaria iscrिवibilità dell'immobile in catasto ed assoggettamento di esso all'ICI "non esclude nè limita il potere del contribuente di chiedere la modifica... ovvero di impugnare... l'atto di accatastamento e/o di attribuzione della rendita, con naturale ripercussione... del provvedimento definitivo" sul rapporto d'imposta, con effetto vincolante per le parti di questo (contribuente e comune).

6.2.2.- Il citato D.L. n. 557 del 1993, dispose tuttavia (art. 9, comma 1) che, "Al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio", sarebbero stati censiti ed iscritti nel catasto edilizio urbano, che prendeva così la nuova denominazione di "catasto dei fabbricati", anche "tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali", pur conservando essi tale qualificazione; che, fra tali immobili, quelli destinati ad abitazione - cui particolarmente si riferiva il citato T.U.I.R. art. 39, lett. a), potevano ottenere il riconoscimento di "ruralità" agli effetti fiscali, se avessero soddisfatto ad alcune condizioni, fissate dal cit. art. 9, commi 3 e 4. Nulla di particolare tale norma stabiliva per gli immobili rurali strumentali, non destinati ad abitazione e menzionati dal cit. T.U.I.R. art. 39, lett. b), c), d), pure da iscrivere nel nuovo catasto dei fabbricati, "appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono" (art. ult. cit., prima parte), insistenti su terreno di cui concorrevano a costituire il valore complessivo imponibile, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 7, (Cass. n. 18853/2005).

6.2.3.- Come si vede, il D.L. n. 557 del 1993, art. 9, nella formulazione originaria, ed in particolare il comma 3, faceva esclusivo riferimento ai "fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa", onde disciplinare in modo più rigoroso il "riconoscimento della ruralità" di essi agli effetti fiscali.

Si trattava, infatti, "di scoraggiare il dilagante fenomeno di spacciare per rurali delle costruzioni che tali non erano" (Cass. n. 6884/2005, dalla motivazione), proseguendo nel solco tracciato dal D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito con

modificazioni nella L. 26 giugno 1990, n. 165, art. 1, comma 1, lett. f), aveva (fra l'altro) modificato, in senso restrittivo, la disposizione contenuta nel cit.

T.U.I.R., art. 39, lett. a), relativa a fabbricati rurali destinati propriamente ad abitazione (v. par. 6.2.1), mentre il comma 5, (modificato poi dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 70, comma 4) ne aveva disposto l'iscrizione nel catasto edilizio urbano, secondo le modalità successivamente stabilite con D.M. 11 gennaio 1991.

6.2.4.- Quanto ai fabbricati rurali non destinati ad abitazione, oggetto d'interesse in questo giudizio, il legislatore delegò al governo (L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 156) il compito di regolamentare la materia, disponendo "la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali... tenendo conto del fatto che la normativa deve essere applicata soltanto all'edilizia rurale abitativa... e che si deve provvedere all'istituzione di una categoria di immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali...".

Tale disposizione imponeva, pertanto, al legislatore delegato di tenere distinte - per la classificazione in catasto e, indirettamente, a fini fiscali - le costruzioni rurali destinate ad abitazione da quelle strumentali all'attività agricola.

6.2.5.- In esecuzione della delega, il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 1, comma 5, stabilì che "Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale (OMISSIS) - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole, nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite".

L'art. 2, comma 1, cit. testo, inserì quindi nel più volte citato D.L. n. 557 del 1993, art. 9, il comma 3 bis, recante - per quanto ora interessa - la seguente disposizione: "Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui al cit. T.U.I.R. art. 29". 6.2.6.- Tali disposizioni, rilevanti a fini catastali e fiscali (cit.

D.P.R., art. 3), non solo introducono, in modo chiaro e definitivo, una distinzione, anche di classamento catastale, fra costruzioni rurali, a seconda che siano destinate ad abitazione ovvero strumentali all'esercizio di determinate attività agricole, mediante attribuzione solo a queste ultime della categoria speciale (OMISSIS); ma soprattutto, "contrapponendo le due ipotesi e confermando soltanto per la prima la necessità dell'asservimento dell'immobile ad un fondo e della riconducibilità di entrambi ad un unico soggetto (avente un certo tipo di reddito), ... implicitamente ma inequivocabilmente chiariscono che per gli altri fabbricati strumentali, non destinati all'abitazione: n.d.r. rileva soltanto la loro destinazione ad una delle finalità sopra indicate" (Cass. n. 6884/2005, cit., dalla motivazione; in tal senso, anche Cass. n. 9760/2003).

6.3.- Una volta stabilito che, allo scopo di riconoscere l'appartenenza di una costruzione strumentale alla categoria catastale (OMISSIS) - quali che siano le conseguenze di ciò nel rapporto d'imposta col comune, collocandosi tali disposizioni "a monte dell'ICI" (Cass. n. 15321/2008 cit.) -, non ha più rilievo, a partire dal 30.12.1993 (v. par. 6.2.1), l'asservimento dell'immobile ad un fondo, ma soltanto la sua destinazione ad una delle finalità indicate dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9,

comma 3 bis, si deve conseguentemente ritenere erronea la motivazione della sentenza impugnata laddove afferma:

6.3.1.- che il carattere di ruralità non competerebbe all'immobile in questione, perchè "dotato di impianti e macchinari che lo rendono completamente autonomo ed indipendente rispetto ai terreni agricoli", sicchè non potrebbe "essere considerato alla stessa stregua di altre costruzioni, quali fienili, tettoie, fabbricati destinati alla custodia di macchine agricole, ecc., che sono in funzione necessariamente strumentale rispetto ai fondi su cui insistono": si è infatti chiarito che, per i soli immobili di carattere strumentale (non per quelli destinati ad abitazione), non ha più rilievo, dopo il 30.12.1993, l'asservimento ad un fondo o l'insistenza del fabbricato su di esso;

6.3.2.- che, in presenza d'immobili già iscritti in catasto con attribuzione di rendita (come nel caso di specie, cat. (OMISSIS)), prima dell'istituzione della categoria speciale (OMISSIS) ad opera del D.P.R. n. 139 del 1998, (v. par. 6.2.5), la variazione catastale su cui insiste la cooperativa ricorrente non sia necessaria, non dipendendo il carattere di ruralità del fabbricato dall'iscrizione in tale ultima categoria e stante la separazione tra profilo catastale e fiscale della materia, dal momento "che il riconoscimento della ruralità di un fabbricato ai fini dell'esenzione dello stesso dall'ICI è questione non necessariamente connessa all'attribuzione della cat. (OMISSIS)": in realtà, le disposizioni del D.P.R. n. 139 del 1998, rilevanti a fini catastali e fiscali (art. 3), comprendono quella dell'art. 1, comma 5, per cui "Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale (OMISSIS) - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole"; ragion per cui la ricorrente ha interesse (v. giurisprudenza citata al par. 6.2.1) a chiedere - salvo l'accertamento dei requisiti di legge - l'iscrizione del proprio immobile in questa speciale categoria, a partire dal momento in cui è stata istituita;

6.3.3.- che il carattere di ruralità sia escluso a causa del fatto che i terreni, da cui provengono i prodotti agricoli oggetto di manipolazione, trasformazione e alienazione, non appartengono alla cooperativa, bensì ai soci; cosicchè la speciale categoria catastale sarebbe attribuita in funzione della titolarità dell'immobile, e potrebbe quindi variare per considerazioni di tipo soggettivo, se proprietaria di esso non fosse più la cooperativa, allorchè invece il classamento è determinato in base alla destinazione oggettiva ed alle caratteristiche proprie dell'unità immobiliare.

6.3.4.- In ordine a quest'ultima affermazione, occorre ribadire che, in virtù del ripetuto D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, la natura rurale degli'immobili strumentali alle attività agricole in esso indicate, ed il conseguente classamento catastale in categoria (OMISSIS) - quali che possano essere le conseguenze in materia fiscale e di ICI in particolare, non interessanti direttamente in questo giudizio - debbono essere sempre riconosciuti, a parità delle altre condizioni, quand'anche i terreni da cui provengono i prodotti da manipolare, trasformare e vendere appartengano ai singoli soci, anzichè alla stessa cooperativa proprietaria del fabbricato (in senso analogo - oltre alla già citata Cass. n. 6884/2005, nella cui motivazione si legge che la riconducibilità di fondo e fabbricato ad un unico

soggetto rileva ormai unicamente nel caso di abitazione pretesamente "rurale" - Cass. nn. 16701/2007 e 18853/2005, che concludono diversamente solo per gli anni d'imposta anteriori al 1999, ritenendo non retroattiva la citata norma inserita appunto dal D.P.R. n. 139 del 1998, comma 3 bis; nel senso che il carattere rurale del fabbricato sussiste, successivamente al 30.12.1993 ed a parità degli altri requisiti, anche se il proprietario di questo è diverso da quello del terreno, Cass. n. 1330/2005, relativa ad un caso in cui una cooperativa era proprietaria del terreno ed i soci lo erano del fabbricato; in senso apparentemente contrario, Cass. nn. 28685/2005 e 24152/2004, che però sembrano riferirsi ad immobili di civile abitazione insistenti sul fondo, e quindi si collocano fuori dal campo d'indagine interessante le costruzioni "strumentali", non abitative).

6.4.- Occorre a questo punto considerare un altro aspetto della fattispecie, sempre relativo al preteso diritto d'iscrivere l'immobile nella speciale categoria (OMISSIS) del catasto.

6.4.1.- Si tratta, in primo luogo, di stabilire se l'immobile in questione possieda, come prescrive il D.P.R. n. 139 del 1998, art. 1, comma 5, caratteristiche di destinazione e tipologiche tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per cui fu originariamente costruito. La commissione regionale afferma che l'immobile non possiede simili caratteristiche, ma la motivazione di tale giudizio negativo non è conforme al diritto, poichè si sostiene che il fabbricato è conformato ed attrezzato in modo da consentire conservazione e trasformazione di prodotti agricoli anche in chiave "commerciale, slegate dall'attività agricola" dei soci, essendo, per dotazione d'impianti e macchinari di tipo industriale, "completamente autonomo ed indipendente rispetto ai terreni agricoli di proprietà dei soci".

6.4.2.- Si è già avuto modo di chiarire (par. 6.2.6) che il carattere rurale dei fabbricati, diversi da quelli destinati ad abitazione, non può essere negato, ogniqualvolta essi siano strumentalmente destinati allo svolgimento di attività agricole contemplate dal cit. T.U.I.R., art. 29 (ora 32), od anche di quelle aggiunte dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis; a prescindere dal fatto che titolarità del fabbricato e titolarità dei terreni da cui provengono i prodotti agricoli coincidano nello stesso soggetto.

Si deve qui aggiungere che, per la sussistenza del carattere di "strumentalità" nel caso concreto, e per la conseguente iscrivibilità nella speciale categoria catastale (OMISSIS), ai sensi del D.P.R. n. 139 del 1998, art. 1, comma 5, è necessario che il fabbricato della cooperativa abbia una "funzione produttiva connessa all'attività agricola dei soci"; che tale funzione sia rivelata dalle caratteristiche proprie dell'immobile, delle pertinenze e degli impianti installati; che la tipologia del complesso sia tale da renderlo insuscettibile di destinazione diversa da quella originaria, se non ricorrendo a radicali trasformazioni. Di nessuna importanza è invece l'osservazione che lo stesso impianto potrebbe svolgere ordinarie attività commerciali o industriali, anche se non fosse posseduto dalla cooperativa.

6.5.- Nessuna considerazione ulteriore deve essere svolta riguardo al problema dell'efficacia nel tempo delle disposizioni di legge citate, contenute nel D.P.R. n. 139 del 1998, a seconda che si attribuisca carattere interpretativo o innovativo, quindi retroattivo o non, al comma 3 bis, inserito da tale provvedimento nel D.L. n.

557 del 1993, art. 9, (in proposito, Cass. nn. 16701/2007, 18853/2005 e n. 1330/2005 presentano conclusioni in parte diverse).

Infatti, la questione relativa all'applicabilità della più favorevole disciplina fiscale consentita da detta norma non riguarda questo processo, il cui oggetto è limitato alla corretta classificazione catastale dell'immobile; riguarderebbe, invece, quello relativo all'imposta - anni 1994 - 1997 secondo la ricorrente, ma 1995 - 1998 nella narrativa del controricorso e della sentenza impugnata -, svoltosi nei confronti del solo comune e definito, come riconosce l'agenzia del territorio, con sentenza n. 13/16/03 della stessa commissione tributaria regionale di Venezia.

7.- Gli altri due motivi di ricorso (par. 5.2 e 5.3) - concernenti pretesa nullità dei "provvedimenti con i quali è stata attribuita la categoria catastale (OMISSIS) all'immobile di proprietà dell'Associazione", rispettivamente, per carenza di motivazione e mancata allegazione di atti prodromici al classamento, connotati da profili d'inammissibilità, perchè non corrispondenti ad alcuna pronuncia della commissione regionale - senza che, d'altra parte, la presunta omissione sia stata denunciata ai sensi dell'art. 112 c.p.c., e art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ed in termini di autosufficienza del ricorso, non trattandosi di vizi rilevabili d'ufficio (Cass. nn. 6361/2007, 1701/2006, 27387/2005, 20076/2004), sono sostanzialmente assorbiti dall'accoglimento del primo motivo.

8.- Il controricorso presentato dall'agenzia del territorio è inammissibile, perchè notificato in data 8.7.2005, ben oltre il termine stabilito dall'art. 370 c.p.c., comma 1, essendo stato notificato il ricorso in data 24/30.3.2005. 9.- Per le ragioni esposte, la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Veneto, che rinoverà il giudizio uniformandosi ai criteri indicati al par. 6.4.2 e vorrà regolare fra le parti l'onere delle spese di questo giudizio di cassazione.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese di questo giudizio di cassazione, ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Veneto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile - Tributaria, il 13 giugno 2008.

Depositato in Cancelleria il 1 agosto 2008

Cass. civ. Sez. V, 07-08-2008, n. 21332

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. MAGNO Giuseppe V. A. - rel. Presidente
Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere
Dott. BURSESE Gaetano Antonio - Consigliere
Dott. GIACALONE Giovanni - Consigliere
Dott. MARINUCCI Giuseppe - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 19914/04 R.G. proposto da:

Comune di Merano - Meran, in persona del Sindaco p.t., elettivamente domiciliato in Roma, Via Confalonieri, n. 5, presso l'Avvocato MANZI Luigi, che lo rappresenta e difende per procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

M.F.;

- intimato -

avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, n. 14/2/2003 depositata il 4.5.2004;

Udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del giorno 27.6.2008 dal relatore Cons. Dott. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per il ricorrente, l'Avvocato Carlo Albini, per delega;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FEDELI Massimo, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

1.- Con ricorso alla commissione tributaria di primo grado di Bolzano il Signor M.F. impugnò tre avvisi di accertamento e rettifica notificatigli dal comune di Merano, con cui era richiesta una maggior somma a titolo d'imposta comunale sugli immobili dovuta per gli anni 1995, 1996 e 1997, sul presupposto che non spettasse al contribuente la detrazione per abitazione principale relativamente ad un immobile adibito ad albergo, classificato nella categoria catastale D/2, in una parte del quale egli asseriva di avere stabilito la propria dimora abituale.

2.- La sentenza n. 41 del 2002, con cui la commissione adita aveva accolto il ricorso, impugnata dal comune, fu confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla commissione di secondo grado, secondo la quale la detrazione d'imposta concessa per l'abitazione principale trova unica ragion d'essere nel

fatto che l'immobile risulti oggettivamente destinato (e per la parte in cui era pacificamente destinato) a tale scopo, non ostando all'agevolazione il fatto che l'immobile sia classificato in una categoria catastale diversa da quelle relative alle abitazioni; rilevando la categoria catastale al solo fine di determinare la base imponibile.

3.- Per la cassazione di tale sentenza ricorre, con unico mezzo, il comune di Merano - Meran. Il nominato contribuente non svolge difese in questo giudizio.

Motivi della decisione

4.- Con unico mezzo il comune di Merano censura la sentenza della commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, denunciando violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 8, comma 2, oltre che motivazione illogica e contraddittoria, laddove questa afferma che la detrazione fissa dall'imposta comunale sugli immobili, concessa dalla norma suddetta "per le unità immobiliari che il soggetto passivo direttamente adibisca ad abitazione principale, trova ragione proprio in tale oggettiva destinazione e non è in alcun modo correlata al classamento catastale dell'immobile, questo essendo, al contrario, in derogabilmente rilevante esclusivamente per la determinazione della base imponibile". 4.1.- Osserva, in contrario, il ricorrente che, "Secondo il sistema configurato dalla disciplina ICI,... la detrazione d'imposta per l'abitazione principale presuppone evidentemente il classamento nella corrispondente categoria catastale, dalla quale, e solo da essa, si desumono i valori per la determinazione dell'imposta cui l'agevolazione necessariamente, per espressa previsione normativa, si riferisce".

Aggiunge che una diversa conclusione potrebbe dare adito a diversità di trattamento fiscale fra contribuenti, per la diversa incidenza della detrazione fissa su immobili correttamente classificati in categoria A (destinati ad abitazione) ovvero, come si verifica nel caso di specie, in categoria D (adibiti ad attività commerciali o industriali).

Ne deduce, conclusivamente, che "il classamento catastale nella categoria delle abitazioni (è) presupposto necessario per l'applicazione dell'agevolazione" di cui si discute.

4.2.- La censura è fondata, nei termini di ragione di seguito espressi.

4.2.1.- La sentenza impugnata non è passibile di critica in ordine alla motivazione, in quanto essa esprime, con chiarezza e coerenza logica, le ragioni della decisione, nel senso riferito sopra, al par.

4. Queste, tuttavia, non sono conformi al dato normativo.

4.2.2.- Il comune di Merano - come afferma lo stesso giudicante a quo - non contesta, anzi esplicitamente riconosce che il contribuente ha stabilito la propria dimora abituale in un appartamento dell'immobile classificato catastalmente come albergo; tale mutamento di destinazione, non meramente transitorio, di una parte dell'edificio non era stato tuttavia dichiarato e rilevato in catasto; cosicché il contribuente avrebbe dovuto calcolare l'imposta relativa all'appartamento in cui abita, sulla quale sarebbe spettata la detrazione, determinando correttamente la base imponibile ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4, ossia con

riferimento alla rendita di fabbricati simili (abitazioni) già iscritti (Cass. n. 1576/2005).

4.2.3.- Invero, la destinazione ad abitazione privata di un appartamento facente parte di un immobile adibito interamente ad albergo, iscritto in categoria D/2, comporta una variazione permanente che influisce sull'ammontare della rendita catastale, e perciò rientra nella previsione della norma citata da ultimo.

La detrazione d'imposta sull'abitazione principale costituisce, d'altronde, un'agevolazione fiscale, cui il contribuente ha diritto solo se abbia operato in conformità alle norme di legge che la prevedono; fermo restando che l'interpretazione di tali norme, di natura eccezionale, dev'essere rigorosa per rispetto del principio stabilito dall'articolo 14 delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile (Cass. nn. 14938/2006, 14658/2005, 10889/2003, 1613/2002, 13502/1991).

5.- In accoglimento del ricorso, per le ragioni esposte, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa deve essere rinviata ad altra sezione della commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, che rinnoverà il giudizio uniformandosi al principio di diritto espresso al par. 4.2.3 e vorrà anche regolare fra le parti l'onere delle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese di questo giudizio di Cassazione, ad altra sezione della commissione tributaria di secondo grado di Bolzano.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile - Tributaria, il 27 giugno 2008.

Depositato in Cancelleria il 7 agosto 2008

Cass. civ. Sez. V, 17-07-2008, n. 19619

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLINI Giovanni - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere

Dott. SCUFFI Massimo - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI L'AQUILA, in persona del Sindaco legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA TRIONFALE, rappresentato e difeso dall'avvocato D'AMARIO FERDINANDO, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

M.G., elettivamente domiciliata in ROMA VIA PAOLO EMILIO 71, rappresentata e difesa dall'Avvocato MARCHETTI ALESSANDRO, giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 32/04 della Commissione tributaria regionale di L'AQUILA, depositata il 06/07/04;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/04/08 dal Consigliere Dott. Massimo SCUFFI;

udito per il ricorrente l'Avvocato D'AMARIO, che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato MARCHETTI, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio che ha concluso per l'improcedibilità del ricorso, in subordine accoglimento.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

L'odierno ricorrente impugnava avanti alla Commissione tributaria provinciale de l'Aquila l'avviso di accertamento ICI per le annualità 1995-1999 emesso dal Comune omonimo riguardante terreni in proprietà ritenuti edificabili in quanto rientranti nel PRG del 1975 ed inseriti in zona di pubblici servizi.

Il ricorso veniva accolto sul rilievo che i vincoli imposti dal PRG erano decaduti per decorso del termine quinquennale senza che fossero state eseguite le operazioni di esproprio come previsto dalla L. n. 1187 del 1968 per cui, non essendo stati mai approvati i piani particolareggiati od autorizzati i piani di lottizzazione

convenzionati, i terreni avevano riacquisito la loro destinazione agricola e non potevano essere assoggettati ad imposta..

La sentenza veniva confermata dalla Commissione Regionale la quale, ribadendo tale principio, escludeva che restassero escluse dalla decadenza dal vincolo quelle oggetto di intervento diretto senza piano di attuazione come sostenuto dal Comune, osservava che la decadenza dei vincoli urbanistici, pur non ripristinando quelli preesistenti, creava "zone bianche" con obbligo dell'ente di riattribuire una nuova destinazione o - in caso di inerzia - facultando il privato ad interventi sostitutivi come avvenuto nel 2000 con un accordo di Programma con il Comune, che non era possibile per gli anni precedenti applicare in via estensiva la normativa ICI trattandosi di aree non edificabili o comunque edificabili da terzi, che la stima era stata eseguita in epoca successiva agli anni in contestazione e dava risultati inattendibili perchè i valori accertati D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5, comma 5 erano riferiti all'andamento del mercato immobiliare dell'anno di accertamento (2001).

Ricorre per la cassazione della sentenza il Comune dell'Aquila svolgendo 3 mezzi di gravame.

1. Violazione di legge e vizi di omesso esame di punti essenziali della controversia oltre a contraddittoria motivazione atteso che la natura edificatoria dell'area era stata impressa dal PRG (servizi pubbliche tanto bastava a ritenerla assoggettabile ad ICI che richiedeva l'avvenuta adozione di un PRG a prescindere da altri strumenti attuativi e da successivi accordi di programma mentre - ricadendo la zona nell'art. 30 NTA (servizi pubblici) oggetto di intervento diretto - non trovava applicazione la L. n. 1187 del 1968 sulla decadenza dei vincoli che presupponeva una edificazione subordinata al piano di attuazione.

2. Violazione di legge e vizi di motivazione sull'attuazione del PRG posto che, stante la destinazione edificatoria dell'area, era irrilevante ai fini impositivi che la possibilità di edificazione appartenesse ad altri soggetti pubblici o privati e non al proprietario del fondo mentre la riattribuzione di destinazione concretizzatasi con l'accordo di programma confermava la pregressa edificabilità dei terreni così come indicata nel PRG a prescindere dall'esistenza di piani di attuazione o particolareggiati, fermo restando che il tributo era dovuto per il semplice possesso del bene indipendentemente dall'utilità che ne poteva trarre il possessore od un terzo.

Nel corpo del motivo adduceva altresì vizio di ultrapedizione non avendo il contribuente nè in 1^a nè in 2^a grado sollevato la questione della irregolare determinazione del valore comunque da considerare corretto per il coefficiente di deflazione applicato secondo gli Indici ISTAT come stabilito con proprio Regolamento comunale.

3. Omesso esame e pronunzia perchè il riferimento normativo alla decadenza del vincolo non era pertinente essendo stata la relativa disposizione della L. n. 1187 del 1968 abrogata a far tempo dall'1.1.2002 per effetto del D.P.R. n. 327 del 2001 istitutivo del T.U. sugli espropri per PU.

Motivi della decisione

1. Il ricorso del Comune nelle sue proposizioni principali (contenute nei primi 2 motivi) è fondato essendo da accogliere la tesi - respinta dalle Commissioni territoriali - secondo la quale l'edificabilità di un'area a fini ICI discende dalla qualificazione impressa dallo strumento urbanistico generale, prescindendo il presupposto applicativo dell'imposta da vicende collegabili a provvedimenti attuativi e decadenze di vincoli.

Come è noto - infatti - nella materia in oggetto le Sezioni Unite di questa Corte - prendendo atto dell'interpretazione autentica fornita dal legislatore (D.L. n. 203 del 1995, art. 11 quaterdecies, comma 16, conv. nella L. n. 248 del 1995 e D.L. n. 223/060, art. 36, comma 2 conv. in L. n. 248 del 2006) sul D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b ("per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti della indennità di espropriazione per pubblica utilità") hanno stabilito che l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi.

L'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è infatti sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni, in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo "ius aedificandi" o di modifiche del piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare soltanto una variazione del prelievo nel periodo d'imposta; conformemente alla natura periodica del tributo in questione.

Per cui l'assenza di un piano attuativo dello strumento generale attenua la potenzialità edificatoria influenzando la determinazione della base imponibile ma non incide sulla destinazione edificatoria dell'area impressa dal PRG: destinazione che permane anche dopo la decadenza dei vincoli preordinati all'espropriazione per realizzare quelle pubbliche finalità (zona di servizi pubblici scuola elementare e media).

Soltanto un PRG privo dei contenuti essenziali di cui alla L. 1150 del 1942, art. 7 (legge urbanistica) nel testo sostituito dalla L. n. 1187 del 1968, art. 1 (riguardante la suddivisione in zone della totalità dell'intero territorio comunale ed i caratteri da osservare per ciascuna) potrebbe rendere l'area - per sopravvenuta inefficacia dei vincoli - assimilabile ad un'ed. zona bianca disciplinata alla stregua delle aree prive di pianificazione urbanistica per le quali risultano dettate le rigide prescrizioni fissate con la L. n. 10 del 1977, art. 4, u.c. (edificazione residenziale solo fuori dai perimetri dei centri abitati ed indice di edificabilità di mc. 0,03 per mq edificabile) ma non nei casi in cui il PRG contenga la programmazione d'uso del territorio disciplinando i limiti di tale uso e l'ambito edificatorio nelle sue linee fondamentali ed essenziali.

Il criterio sussidiario dettato per le ed. zone bianche presuppone la lacuna nella normativa urbanistica cioè aree rimaste del tutto prive di destinazione ma, ove esista uno strumento urbanistico generale le cui prescrizioni strutturali di fondo

abbiano previsto la possibilità edificatoria (ancorchè a favore di soggetti pubblici o privati diversi dal proprietario), questa caratteristica non viene meno e non determina effetti ripristinatori di pregresse situazioni.

(Consiglio di Stato 6071/2003).

Del resto la giurisprudenza di questa Suprema Corte in materia di espropriazione per pubblica utilità (la quale fornisce valide soluzioni al fine di determinare se un'area sia fabbricabile o meno ai fini dell'ICI ove permangano dei dubbi) ha stabilito che - nel sistema introdotto dalla L. n. 359 del 1992, art. 5 bis caratterizzato dalla rigida dicotomia tra "aree edificabili" ed "aree agricole" - il riconoscimento della edificabilità (che non si identifica nè si esaurisce in quella di edilizia abitativa) postula l'indagine circa la destinazione attribuita dagli strumenti urbanistici all'area, la vocazione edificatoria del suolo potendo essere ricavata anche dalla realizzabilità degli interventi di natura pubblica a mezzo iniziativa privata (direttamente come previsto dal NTA od a seguito accordi di natura complessa come di fatto poi avvenuto con l'"accordo di programma") o promiscua pubblico-privata, solo ove risultino precluse tutte quelle forme di trasformazione riconducibili alla nozione tecnica di edificazione potendo parlarsi di inedificabilità. (Cass. 19161/04).

Quindi, ciò che conta ai fini di considerare edificatorio un terreno (come tale soggiacente ad imposizione ICI) è l'edificabilità in astratto o meglio la sua potenzialità edificatoria tanto è vero che proprio la ricorrenza di vincoli o le destinazioni urbanistiche che condizionano l'edificabilità in concreto del suolo, incidendo sulle facoltà dominicali connesse alla possibilità di trasformazione urbanistico/edilizia - ne presuppongono la vocazione edificatoria.

(Cass. 9510/08).

E se la presenza di vincoli - come si è detto - 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, a maggior ragione la decadenza di quel vincolo non può far perdere la caratteristica edificatoria già prefissata dallo strumento urbanistico generale, riguardando tale decadenza solo la perdita della facoltà di intervento da parte dell'Ente pubblico. Aggiungasi - per completezza - che questo criterio è stato riconosciuto perfettamente compatibile con il diritto "vivente" dalla Corte Costituzionale che - con ordinanza 41/2008 - ha respinto tutte le eccezioni di incostituzionalità sollevate sulle disposizioni di interpretazione autentica del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b.

2. Quanto poi al denunciato vizio di ultrapetizione sul valore attribuito che il giudice del merito avrebbe ritenuto irregolarmente determinato in base a stima eseguita in epoca successiva al periodo di riferimento, la doglianza risulta su tale punto pregiudiziale priva di autosufficienza, mancando la trascrizione del contenuto integrale del ricorso introduttivo e dell'atto di appello per verificare dal contesto argomentativo la sussistenza del vizio, atteso che la sentenza da comunque atto che la relativa eccezione era stata già proposta in prime cure e non esaminata.

Pertinente risulta invece la censura sotto il profilo del contenuto della statuizione contestata che si limita a riscontrare una irregolarità del metodo valutativo del

Comune senza trame conseguenze invalidanti e senza - soprattutto - dar conto, sulla base delle acquisita documentazione, della congruità o meno del valore accertato dal Comune.

Assorbito il 3^a rilievo, la sentenza va dunque cassata e la causa rinviata - per le conseguenti determinazioni anche sulle spese - ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo.

P.Q.M.

LA SUPREMA CORTE Accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia - anche per le spese - ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo.

Così deciso in Roma, il 17 aprile 2008.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2008

Cass. civ. Sez. V, 04-06-2008, n. 14707

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLINI Giovanni - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. SOTGIU Simonetta - rel. Consigliere

Dott. ZANICHELLI Vittorio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

B.I., domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso la cancelleria della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato PASANISI GIOVANNI, con studio in L'AQUILA VIA G. D'ANNUNZIO 28, (avviso postale), giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI L'AQUILA;

- intimato -

e sul 2^a ricorso n. 13382/05 proposto da:

COMUNE DI L'AQUILA, in persona del Sindaco legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA TRIONFALE 5637, rappresentato e difeso dall'avvocato D'AMARIO FERDINANDO, giusta delega a margine;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

e contro

B.I.;

- intimato -

avverso la sentenza n. 89/04 della Commissione tributaria regionale di L'AQUILA, depositata il 20/12/04;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/04/08 dal Consigliere Dott. Simonetta SOTGIU;

udito per il ricorrente l'Avvocato PASANISI, che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato D'AMARIO, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, accoglimento di quello incidentale.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con sentenza 20 dicembre 2004 la Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo ha rigettato l'appello di B.I. avverso la sentenza di primo grado, che aveva ritenuto legittimo il recupero dell'ICI effettuato dal Comune dell'Aquila per gli anni dal 1996 al 2001 in relazione ad un'area estesa per mq. 2.800=, di proprietà del contribuente al 50%, per la quale una parte (mq. 1.265) non era edificabile, in quanto destinata nel 1975 ad attrezzature pubbliche a carattere socio sanitario, con vincolo tuttavia decaduto perchè non rinnovato, per cui si dovrebbe dedurre, secondo il contribuente la destinazione agricola dell'area stessa, anche in base ad una delibera comunale adottata nel 1999.

La Commissione Regionale, nel disattendere la tesi del B., ha affermato che "le vicende collegabili a provvedimenti attuativi del Piano regolatore non incidono negativamente sulla assoggettabilità all'ICI".

B.G. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di un unico articolato motivo. Il Comune de L'Aquila resiste con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale condizionato sulla base di un unico motivo.

Motivi della decisione

I ricorsi proposti avverso la medesima sentenza debbono essere previamente riuniti, à sensi dell'art. 335 c.p.c.

Adducendo violazione dal D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1, 2, e art. 5, comma 5, nonché difetto di motivazione della sentenza impugnata, il ricorrente principale sostiene che essendo stata l'imposta applicata sull'area in quanto ritenuta edificabile, il presupposto di edificabilità non sussisterebbe, sia perchè la iniziale destinazione della stessa ad "attrezzature pubbliche" imponeva un vincolo preordinato all'espropriazione, senza possibilità edificatorie da parte del privato, sia perchè il Comune dell'Aquila non aveva recepito le disposizioni della L.R. Abruzzo n. 18 del 1983 che consentivano limitati interventi nelle aree i cui vincoli erano scaduti, ma aveva incluso, con Delib. 26 giugno 1999, le aree destinate a servizi pubblici fra quelle agricole, in cui non esistono concrete possibilità di edificazione se non con riguardo agli agricoltori.

La sentenza impugnata non avrebbe considerato che l'intervento edilizio inizialmente previsto era diretto, e non "preventivo", per cui non era necessario un piano particolareggiato di attuazione, mentre l'inclusione dell'area in questione fra quelle agricole ne escluderebbe comunque la edificabilità, pur essendo la stessa inserita nel piano regolatore.

Col ricorso incidentale condizionato il Comune de L'Aquila ripropone doglianze ritenute assorbite nel grado d'appello, riguardanti l'una la inesistenza di un vincolo, mai apposto, e l'altro la inefficacia esonerativa dall'ICI della decadenza del presunto vincolo.

Il ricorso principale è infondato.

Infatti la decadenza del vincolo conformativo dell'area in questione, direttamente derivante dalla inclusione dell'area stessa con destinazione ad uso pubblico nel Piano Regolatore Generale, non influisce sulla permanente qualificazione dell'area come fabbricabile, per il solo fatto di essere inserita nel Piano regolatore,

riguardando tale decadenza la sola perdita della facoltà di intervento da parte dell'Ente pubblico.

Analogamente, non esclude la edificabilità dell'area la esclusione di un intervento diretto del privato/possessore dell'area stessa, poichè per giurisprudenza costante di questa Corte un'area inserita in un Piano regolatore come edificabile, ancorchè sotto vincolo urbanistico che la destini ad espropriazione, non perde la sua qualificazione e non è perciò esente dall'imposta correlata al suo valore venale (Cass. 19161/2004; 16751/2004; 19750/2004); infatti - come hanno affermato le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. 25506/2006) nell'applicare il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11 quaterdecies, comma 16, e il D.L. 4 agosto 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertiti con modificazioni nella L. n. 248 del 2006, che hanno interpretato autenticamente il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), l'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica, derivante dall'inserimento di un'area in un Piano regolatore, ancorchè privo delle misure attuative, è di per sè sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, le cui eventuali oscillazioni in dipendenza dell'andamento del mercato, dello stato di attuazione delle procedure incidenti sullo "ius aedificandi" o di modifiche al piano regolatore che si traducano in una diversa classificazione del suolo, possono giustificare una variazione del prelievo (nella specie non in contestazione) nel periodo di imposta, conformemente alla natura periodica del tributo, senza possibilità di applicazione del criterio fondato sul mero valore catastale.

Tale principio, derivante da una norma interpretativa e quindi applicabile anche per gli anni in contestazione non consente nè di tener conto della portata (peraltro non inequivoca) della Delib. Comunale 26 giugno 1999, n. 108, (menzionata dal controricorrente) che sembrerebbe ricollocare fra i suoli agricoli l'area in questione, pur mantenendone l'inserimento nel PRG, poichè la novella del 2005 palesemente esclude la ricollocazione di un'area inserita del PRG fra i suoi agricoli, facendo venir meno ogni rilievo circa un presunto "vuoto legislativo" determinato dalla decadenza di vincoli.

Il ricorso principale deve dunque essere rigettato e il ricorso incidentale condizionato dichiarato conseguentemente inammissibile.

La reciproca soccombenza giustifica la compensazione delle spese del grado.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi, rigetta il ricorso principale, dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato. Compensa le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, il 17 aprile 2008.

Depositato in Cancelleria il 4 giugno 2008

Cass. civ. Sez. V, 05-06-2008, n. 14884

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLINI Giovanni - Presidente

Dott. CICALA Mario - Consigliere

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - rel. Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Avv. P.P., in proprio e quale procuratore del coniuge C.R., in virtù di procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliato in Roma, via Oderisi da Gubbio, n. 18, presso l'Avvocato Giuseppe Rubino;

- ricorrente -

contro

Comune di (OMISSIS), in persona del Sindaco p.t., elettivamente domiciliato in Roma, via del Banco di S. Spirito, n. 48, presso l'Avvocato Mario D'Ottavi, rappresentato e difeso dall'Avvocato Sica Alfredo per procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione staccata di Latina, n. 439/40/04, depositata il 25.6.2004.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 16.4.2008 dal relatore Cons. Dr. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per il Comune controricorrente, l'Avvocato Alfredo Sica;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. LECCISI Giampaolo, che ha concluso per l'inammissibilità e, in subordine, per il rigetto del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

1.- Con ricorso alla commissione tributaria provinciale di Frosinone i signori P.P. e C.R., coniugi, impugnarono, eccependone l'infondatezza, gli avvisi di accertamento notificati il 22.12.2001, emessi a loro carico dal comune di (OMISSIS) per il pagamento dell'ICI arretrata gravante su due unità immobiliari di loro proprietà, relativamente agli anni dal 1996 al 1998, in base a variazione catastale (frazionamento da unico immobile e classamento, con attribuzione di rendita) notificata il 26(o 28).10.1999 e non contestata.

2.- La sentenza n. 422 del 2003, con cui la commissione adita aveva rigettato il ricorso, impugnata dai contribuenti, fu confermata, con la sentenza indicata in epigrafe, pronunciata in contraddittorio delle parti, dalla commissione tributaria regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, che respinse l'appello, avendo rilevato che le due unità immobiliari suddette (un esercizio commerciale ed un ufficio, ricavate dall'unico immobile preesistente), per le quali i comproprietari avevano presentato denuncia di variazione in data 28.3.1985, non erano mai state dichiarate al comune ai fini dell'ICI, nè tale imposta era stata pagata fino alla data di notifica (28.10.1999) del provvedimento di attribuzione della rendita; e che gli avvisi di accertamento e liquidazione dell'imposta, una volta notificato il provvedimento attributivo o modificativo della rendita, potevano contemplare gli arretrati dovuti, nei termini consentiti dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 11, e successive modifiche.

3.- Per la cassazione di tale sentenza i nominati contribuenti propongono ricorso, con unico motivo, cui resiste il comune di (OMISSIS) mediante controricorso. Entrambe le parti presentano memoria illustrativa.

Motivi della decisione

4.- I ricorrenti censurano, con unico motivo, la sentenza della commissione regionale deducendo che, a norma della L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali "sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione"; che pertanto, avendo essi ricevuto notifica in data 26.10.1999 dell'atto attributivo di rendita a due unità immobiliari di loro proprietà, conseguente a richiesta da loro presentata il 2.4.1985, essi non sarebbero tenuti, diversamente da quanto opina il giudicante a quo, al pagamento delle annualità pregresse (1996- 1998).

5.- Il comune controricorrente rileva, innanzitutto, alcuni profili d'inammissibilità del ricorso (perchè mancante di adeguata esposizione del fatto e tendente al mero annullamento della sentenza impugnata) e del motivo (perchè privo dell'indicazione di specifici vizi della decisione impugnata ed impostato sulla questione "nuova" della pretesa irrecuperabilità delle annualità precedenti alla notifica dell'atto di attribuzione di rendita; e perchè, limitandosi a riproporre le tesi difensive, invocherebbe un riesame della questione nel merito); quindi ne sostiene l'infondatezza, deducendo che si tratta, relativamente alle due unità immobiliari in questione, di omessa dichiarazione ed omesso versamento dell'imposta "presunta", recuperabile dal comune nei limiti temporali consentiti; che, comunque, la L. n. 342 del 2000, art. 74, non sarebbe applicabile al caso concreto, perchè si riferirebbe agli atti attributivi o modificativi della rendita posteriori al 1.1.2000, allorchè quello in esame, notificato il 28.10.1999, neppure era stato impugnato dai ricorrenti; che, infine, l'implicita denuncia del vizio di contraddittorietà della decisione, quanto alla riconosciuta irretroattività dell'atto attributivo di rendita, sarebbe superabile mediante correzione della motivazione.

6.- Il ricorso è ammissibile - risultando inattendibili le surriferite eccezioni riguardanti l'atto stesso e la formulazione del motivo, sufficientemente analitico e non contenente questioni nuove e diverse, rispetto a quella, sempre sostenuta dai

ricorrenti, di pretesa non debenza dell'imposta per gli anni precedenti alla notificazione dell'atto di attribuzione di rendita -, ma è infondato nel merito, per le ragioni di seguito espresse, e deve essere rigettato.

6.1.- Soggetto passivo dell'imposta comunale sugli immobili siti nel territorio dello Stato è il proprietario di essi (o titolare di altro diritto reale sui medesimi), anche se non iscritti in catasto e mancanti di rendita catastale; in quest'ultimo caso, essendo l'imposta comunque dovuta, il valore dell'immobile, costituente la base imponibile dell'ICI, è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti (D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 1, comma 2; art. 3, comma 1; art. 5, comma 4).

6.2.- Ciò significa che l'obbligo di dichiarare al comune gli immobili posseduti e di versare l'imposta (art. 10 successivo, comma 4 e 2) sussiste, a prescindere dal fatto che sia stata chiesta ed ottenuta l'iscrizione delle nuove unità in catasto e la correlativa attribuzione di rendita. In caso di omessa dichiarazione, e di conseguente omesso versamento dell'imposta, il comune emette avviso di accertamento e liquidazione, nei tempi stabiliti dall'art. 11, comma 2, u.p., citato D.Lgs. (e successive modifiche).

Pertanto i ricorrenti avrebbero dovuto dichiarare al comune, ai fini dell'applicazione dell'ICI a partire dal 1993 (anno d'istituzione dell'imposta), le nuove unità immobiliari, già denunciate all'UTE il 28.3.1985 per il classamento e l'attribuzione di rendita.

6.3.- La norma della L. n. 342 del 2000, art. 74, laddove stabilisce che, "A decorrere dal 1 gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione ..." (comma 1), non trova applicazione nel caso di specie, in cui non si tratta di stabilire se era stata pagata, in via "presuntiva", un'imposta minore o maggiore di quella risultante dalla rendita poi attribuita, bensì di recuperare, da parte del comune, il tributo dovuto, e del tutto non pagato, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2, u.p..

6.4. - In conclusione, nel caso di specie, trattandosi d'immobili non dichiarati affatto ai fini dell'ICI, ma dei quali era stata soltanto chiesta all'UTE l'iscrizione in catasto con attribuzione di rendita, il potere di accertamento e liquidazione da parte del comune si esercita, anche a prescindere dall'avvenuta attribuzione della rendita, ai sensi della norma da ultimo citata, e l'imposta relativa alle annualità pregresse è recuperata nei limiti consentiti dalla medesima disposizione e successive modifiche.

La sopravvenuta notifica del provvedimento attributivo della rendita non ha, in tal caso, alcuna efficacia interdittiva del potere del comune di recuperare le annualità d'imposta pregresse, a prescindere dalla circostanza che detta notifica sia effettuata in epoca successiva o precedente al 1.1.2000 (art. 74, cit., comma 1, 2 e 3), dal momento che queste disposizioni - non interpretabili come garanzia d'impunità in caso di totale evasione dell'imposta - regolano la possibilità di ricalcolo del tributo, di applicazione di sanzioni ed interessi e di liquidazione della maggiore imposta derivante dalla rendita attribuita, rispetto a quella pagata in base al valore presunto dell'immobile (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 1): ipotesi evidentemente diversa da quella, ricorrente nella presente controversia, in

cui sia stato del tutto omesso il pagamento dell'ICI. 7.- Per le ragioni esposte, integrata e corretta la motivazione della sentenza impugnata nel senso indicato al par. 6.4 - il ricorso deve essere rigettato.

7.1.- Le spese di questo giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio di Cassazione, liquidate in complessivi Euro 1.600,00 (milleseicento), di cui Euro 1.500,00 (millecinquecento) per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile - Tributaria, il 16 aprile 2008.

Depositato in Cancelleria il 5 giugno 2008

Cass. civ. Sez. V, 04-06-2008, n. 14704

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLINI Giovanni - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. BOGNANNI Salvatore - rel. Consigliere

Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere

Dott. ZANICHELLI Vittorio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

AMMINISTRAZIONE PROVINCIALE DI L'AQUILA, in persona del suo Presidente e legale rappresentante pro tempore, domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso la cancelleria della CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato PASANISI GIOVANNI, con studio in L'AQUILA VIA G. D'ANNUNZIO 28, (avviso postale), giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI L'AQUILA, in persona del Sindaco e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA TRIONFALE 5637, rappresentato e difeso dall'avvocato D'AMARIO FERDINANDO, giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 83/03 della Commissione tributaria regionale di L'AQUILA, depositata il 19/04/04;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 17/04/08 dal Consigliere Dott. Salvatore BOGNANNI;

udito per il ricorrente l'Avvocato PASANISI, che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il resistente l'Avvocato D'AMARIO, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con ricorso alla commissione tributaria provinciale di L'Aquila, depositato in data 19.3.2001, la provincia di L'Aquila proponeva opposizione avverso l'avviso di accertamento, ai fini dell'Ici per gli anni 1993-1999, che l'amministrazione comunale della stessa città le aveva fatto notificare per l'edificio di sua proprietà, sito in via Pescara, adibito a caserma del comando provinciale dei vigili del fuoco. Esponeva che l'uso cui il fabbricato era adibito riguardava attività di

interesse pubblico, e perciò di carattere istituzionale della proprietaria; l'ente territoriale impositore non poteva attribuire all'immobile una rendita catastale, ancorchè determinata con criterio presuntivo, spettando la competenza all'Ute. Inoltre quell'attribuzione non poteva avere efficacia nei suoi confronti, perchè mai notificata; inoltre l'avviso non poteva essere unico per tutte le annate, trattandosi di obbligazioni tributarie autonome; nè la sanzione poteva riferirsi a ciascun anno d'imposta, trattandosi semmai di un'unica violazione; pertanto chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato.

Instauratosi il contraddittorio, il Comune eccepiva l'infondatezza del ricorso, in quanto l'edificio non era utilizzato secondo i fini istituzionali della proprietaria; quanto all'attribuzione della rendita, rappresentava che; la provincia non l'aveva mai richiesta, e perciò essa si era resa necessaria; pertanto il resistente chiedeva il rigetto dell'opposizione.

Quella commissione, con sentenza n. 232 del 2001, rigettava il ricorso.

Avverso la relativa decisione l'ente pubblico territoriale provinciale proponeva appello, cui il Comune resisteva con memoria, dinanzi alla commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, la quale, con sentenza del 27.2.2003, in parziale riforma di quella impugnata, ha annullato l'avviso di accertamento limitatamente alla sanzione, e confermato la decisione nel resto, compensando le spese del doppio grado.

Essa ha osservato che la rendita catastale era stata determinata dall'ente impositore col criterio presuntivo, posto che la provincia aveva omesso di richiederne l'attribuzione all'Ute. Quanto all'applicabilità dell'lei, ha rilevato che si trattava di funzioni svolte da un terzo (lo Stato) e non dalla proprietaria, e che i compiti cui l'edificio era adibito esulavano dalle previsioni dell'esenzione.

Avverso questa pronuncia la provincia di L'Aquila ha proposto ricorso per Cassazione, affidandolo a due motivi.

Il Comune di L'Aquila ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1) Col primo motivo la ricorrente deduce violazione e/o falsa applicazione della L. n. 342 del 2000, artt. 74, commi 1 e 4, 5, comma 5, e 11, D.Lgs. n. 504 del 1992, nonchè insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5 in quanto la commissione tributaria regionale non ha considerato che la rendita catastale non era stata richiesta, nè attribuita dall'Ute;

nè mai perciò era stata notificata, sicchè nessuna operazione in tal senso poteva essere posta in essere dal Comune in via provvisoria, salvo successivo conguaglio. Semmai tale ente doveva richiederla all'agenzia del territorio, e solo dopo al limite avrebbe potuto agire in conformità.

Il motivo è infondato.

La commissione regionale ha osservato che il tributo doveva essere corrisposto a partire dall'acquisto del fabbricato. Poichè esso era sfornito di rendita catastale, nè il contribuente aveva fatto la prescritta dichiarazione, allora era necessario che l'ente impositore vi provvedesse ancorchè in via presuntiva, sulla scorta di altri

fabbricati simili aventi già la rendita medesima. Semmai sarebbe stata una questione di conguaglio successivo, da porsi solo dopo che l'immobile fosse stato munito di classamento con rendita definitiva.

L'assunto è esatto.

Invero per quanto attiene all'ICI, e con riferimento alla determinazione della base imponibile, il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 2, fornisce un criterio generale relativo all'ipotesi ordinaria di fabbricati iscritti in catasto e forniti di rendita catastale. Per le ipotesi in cui tali condizioni non si realizzano, come nella specie per entrambi i presupposti, il terzo comma dello stesso articolo fornisce un e: specifico per i soli fabbricati classificabili nella categoria non iscritti in catasto, subordinandone però l'applicabilità alla presenza di due ulteriori requisiti, e cioè che essi: a) siano interamente posseduti da imprese; b) siano "distintamente contabilizzati". Fatta questa premessa, per tutte le altre ipotesi, come nel caso in esame, il successivo quarto comma fissa un criterio sussidiario, di carattere generale, fondato sulla rendita dei fabbricati simili, che, proprio in virtù della sua generalità, è applicabile anche ai fabbricati classificabili in cat. D "diversi da quelli indicati nel comma 3", dovendosi intendere per tali quelli che non presentino gli ulteriori requisiti suindicati.

D'altronde, l'assenza di un valore contabile autonomo di un fabbricato a destinazione speciale, nelle scritture dell'impresa o dell'ente che ne abbia il possesso, quale che ne sia la ragione e indipendentemente da qualsiasi profilo di illegittimità, determina la materiale impossibilità di applicazione del criterio di cui al terzo comma citato, non diversamente da quanto accade per l'applicazione del criterio generale di cui al secondo comma, nel caso di immobile iscritto in catasto senza però attribuzione di rendita, imponendosi in entrambi i casi il ricorso all'ultimo criterio residuo, che è quello previsto dal comma 4 (Cfr. pure Cass. Sentenze N. 13077 del 2005, N. 16916 del 16/08/2005, N. 11830 del 2004).

Sul punto perciò la sentenza impugnata risulta motivata in modo sufficiente, oltre che giuridicamente e logicamente corretto.

2) Col secondo motivo la ricorrente lamenta violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, commi 1, lett. a) e i), e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, nonché insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, giacché il giudice di appello non ha considerato che sin dal primo grado la provincia si era doluta del fatto che l'immobile in questione non dovesse essere sottoposto all'imposizione di che trattasi, sia per la previsione di cui alla lett. a), sia, in nativa, per quella di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i). Inoltre la questione relativa alla omessa motivazione dell'avviso di accertamento circa l'ammontare del tributo preteso era stata già sollevata, e perciò il giudice del gravame non poteva ritenerli di carattere nuovo.

Peraltro nel corso del giudizio di appello l'appellante aveva dimostrato che era stata attribuita la rendita definitiva all'immobile, con un importo dimezzato rispetto a quella presuntiva, e che era pari a L. 25.084.000, contro l'altra di L. 49.944.000.

La censura non ha pregio.

Esattamente la commissione regionale ha ritenuto che quest'ultima questione fosse di carattere nuovo, atteso che non ve n'era traccia nel ricorso introduttivo -

come specificamente verificato, avendo la medesima carattere pregiudiziale - e perciò l'ha ritenuta inammissibile in grado di appello.

In ordine alla prima doglianza va rilevato che in materia di lei l'esenzione prevista dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. a), per gli immobili posseduti dagli enti ivi indicati "destinati esclusivamente ai compiti istituzionali", spetta soltanto se l'immobile è adibito ad un compito istituzionale dallo stesso ente che lo possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale (e che sarebbe perciò soggetto passivo dell'imposta ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 1) e non a compiti istituzionali di soggetti pubblici diversi, cui pure l'ente proprietario abbia in ipotesi l'obbligo, per disposizione di legge, di mettere a disposizione l'immobile, restando però del tutto estraneo alle funzioni ivi svolte, come nella specie. Pertanto deve escludersi che le province possano fruire dell'esenzione in relazione agli immobili che non siano destinati esclusivamente ad attività istituzionali, per i quali peraltro occorre la duplice condizione dell'utilizzazione diretta da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari, che non siano produttive di reddito. L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di utilizzazione indiretta, ancorchè assistita da finalità di pubblico interesse, perchè inerente ad attività di un terzo (istituzioni dello Stato) (V. pure Cass. Sentenze N. 188.38 del 30/08/2006, N. 20577 del 2005).

Peraltro nel caso in esame va rilevato che l'immobile non solo non veniva utilizzato direttamente per i fini istituzionali della provincia, ma aveva un'utilizzazione effettiva a fini di uffici amministrativi; deposito di automezzi speciali; attrezzature; casermaggio per il personale e quant'altro connesso.

Quanto poi alla questione relativa alla attribuzione di rendita definitiva, a parte che essa è di carattere nuovo, e perciò inammissibile in questa sede di legittimità, tuttavia va osservato - "ad abundantiam" - che la relativa efficacia non poteva che decorrere dall'epoca dell'operazione, e non poteva rilevare retroattivamente, salvo eventuale conguaglio, peraltro da verificare in via amministrativa; il che esulava dal contenzioso in corso. Del resto si trattava di due periodi differenti, per il primo dei quali operava il criterio di attribuzione di rendita per immobili simili, atteso che la contribuente non aveva ottemperato all'obbligo di presentare la dichiarazione per il classamento del fabbricato. Inoltre va osservato che in tema di ICI, le risultanze catastali definitive non dovute a mutamenti dello stato e della destinazione dei beni, individuati quali circostanze storicamente sopravvenute, o a correzioni di errori materiali di fatto, ancorchè sollecitate all'ufficio dal contribuente, sono soggette alla regola di carattere generale, secondo cui la loro efficacia decorre dall'anno d'imposta successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime sono state annotate negli atti catastali (cosiddetta messa in atti), ricavabile dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 2. Tale regola è funzionale alla natura della rendita catastale di presupposto per la determinazione e la riscossione dei redditi tassabili nei singoli periodi d'imposta. Infatti in forza di tale norma devono assumersi le rendite quali risultanti in catasto al primo gennaio dell'anno di imposizione per ciascun atto impositivo (Cfr. anche Cass. Sentenze N. 18023 del 07/09/2004, N. 4764 del 2004).

Ne discende che il ricorso va rigettato.

Quanto alle spese di questa fase, sussistono giusti motivi per compensarle.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, e compensa le spese.
Così deciso in Roma, il 16 aprile 2008.
Depositato in Cancelleria il 4 giugno 2008

Cass. civ. Sez. V, 15-09-2008, n. 23632

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Presidente

Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere

Dott. BURSESE Gaetano Antonio - Consigliere

Dott. GIACALONE Giovanni - Consigliere

Dott. MARINUCCI Giuseppe - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE di MAIORI (SA), in persona del Sindaco in carica pro tempore, P.IVA (OMISSIS) elettivamente domiciliato in Roma, via Cosseria n. 5, int. 1, presso lo studio dell'avv. Romanelli Guido Francesco, che lo rappresenta e difende, unitamente e disgiuntamente all'avv. Maurizio Fogagnolo del foro di Ivrea, in forza di Del. G.C. 11 novembre 2005, n. 153 e di successiva procura speciale;

- ricorrente -

contro

Sig. M.G., nato a (OMISSIS) il (OMISSIS), cod. fisc. (OMISSIS), rappresentata e difesa dall'avv. Matonti Giuseppe, domiciliato in Roma, presso lo studio dell'avv. Marco Cerocchi, in P.za Mazzini 27;

- controricorrente -

e contro

AGENZIA DEL TERRITORIO, in persona del Direttore Generale in carica pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso cui è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 203/09/05 pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, Sez. staccata di Salerno, Sez. 09, l'8 giugno 2005, depositata il 28 settembre 2005 e notificata al Comune di Maiori in data 31.10.2005.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 27/06/2008 dal Relatore Cons. Dott. Giuseppe Marinucci;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FEDELI Massimo, che ha concluso per l'accoglimento del primo, del secondo e del terzo motivo del ricorso, assorbito il quarto.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con separati ricorsi proposti in data 17 gennaio 2003, la sig. M.G. impugnava, dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, gli avvisi di accertamento nn. (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS) del (OMISSIS), notificati in data 7 novembre 2002 dal Comune di Maiori in relazione all'ICI per gli anni dal 1998 al 2001, con riferimento alle unità immobiliari dalla stessa possedute nel territorio del Comune in epigrafe.

Con tali avvisi, veniva contestato alla contribuente l'omesso parziale versamento dell'imposta dovuta, dal momento che la sig. M. aveva provveduto a dichiarare e a versare l'ICI sulla base di una categoria catastale diversa da quella derivante dall'effettivo utilizzo delle unità immobiliari catastalmente identificate al Fg.

(OMISSIS), num. (OMISSIS), sub. (OMISSIS) e (OMISSIS). Di conseguenza, il Comune provvedeva al recupero della maggiore imposta dovuta, con applicazione delle relative sanzioni ed interessi.

La Commissione adita, con la sentenza n. 61/17/03, previa riunione dei ricorsi, li rigettava, compensando le spese di lite.

Avverso tale decisione, la sig. M. proponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, sezione staccata di Salerno, che, con la sentenza n. 203/09/05 pronunciata l'8 giugno 2005 e depositata il 28 settembre 2005, li accoglieva, in riforma della decisione di primo grado, annullando gli avvisi di accertamento e condannando il Comune al pagamento delle spese processuali. Avverso tale sentenza, il Comune di Maiori proponeva ricorso per cassazione sorretto da quattro motivi.

Resistevano con controricorso sia l'Agenzia del Territorio che l'intimato contribuente.

Il controricorso dell'Agenzia deve ritenersi inammissibile per tardività, ai sensi dell'art. 370 c.p.c., essendo stato notificato in data 03/03/2006, mentre il ricorso era stato notificato il 10/01/2006.

Motivi della decisione

Con il primo motivo del ricorso, il Comune ha lamentato "violazione ed errata applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 e degli artt. 416 e 437 c.p.c.

Violazione ed errata applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 3. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, ex art. 360 c.p.c., n. 3".

La sentenza della Commissione appellata avrebbe accolto il ricorso della contribuente ritenendo che fosse viziata la costituzione nel giudizio di primo grado del Comune e privo di rappresentanza processuale il rappresentante del Comune che aveva preso parte all'udienza di primo grado.

In realtà, per quanto riguarda la sottoscrizione degli atti di costituzione in giudizio del Comune, quest'ultima evidenzia come tali atti fossero stati sottoscritti dal Funzionario Responsabile dell'ICI, a seguito dell'adozione di specifica Delib. (n. 55 del 2003) della Giunta Comunale che avrebbe autorizzato la costituzione in giudizio del Comune. Tale delibera, in ogni caso, pur delegando in via generale il Sindaco a rappresentare il Comune, non avrebbe fatto venire meno il precedente

decreto sindacale n. 14 del 02.11.1999, con cui il Sindaco avrebbe attribuito al Funzionario Responsabile dell'area economica-finanziaria "tutte le funzioni ed i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta", tra cui anche la sottoscrizione degli atti di costituzione in giudizio, in conformità di quanto specificatamente previsto, ai fini ICI, dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 4.

Inoltre, dal momento che l'eccezione relativa alla presunta incompetenza del Funzionario responsabile della sottoscrizione dell'atto di costituzione in giudizio del Comune sarebbe stata proposta esclusivamente in sede di udienza di discussione, e non con apposita memoria per motivi aggiunti, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24, comma 2, tutto ciò, costituendo a tutti gli effetti un'integrazione dei motivi del ricorso, avrebbe dovuto essere considerato inammissibile anche in sede di appello in quanto, alla luce della disposizione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, "nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio".

Tra l'altro, poi, il ricorrente Comune evidenzia come il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, comma 3, relativo alla capacità di stare in giudizio degli Enti locali, sia stato modificato dal D.L. 31 marzo 2005, n. 44, convertito in L. 31 maggio 2005, n. 88, in base alla quale l'ente locale potrebbe stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi o mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio. Pertanto, alla luce della normativa sopra esposta, parrebbe evidente l'assoluta legittimità della sottoscrizione degli atti di costituzione in giudizio da parte del Funzionario Responsabile, designato ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 4, che non confliggerebbe assolutamente con la Del. Giunta Comunale n. 55 del 2003.

In ordine all'eccezione relativa alla rappresentanza in udienza del Comune, la partecipazione all'udienza di primo grado da parte del soggetto delegato dalla Giunta Comunale sarebbe intervenuta in modo del tutto legittimo, nel pieno rispetto di quanto disposto dagli D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 11 e 12, in merito alla rappresentanza degli Enti pubblici nel processo tributario.

La censura è fondata e, per l'accoglimento della stessa, è sufficiente il richiamo alla condivisa giurisprudenza di questa Corte: il D.L. 31 marzo 2005 n. 44, art. 3 bis, comma 1, convertito con modificazioni nella L. 31 maggio 2005 n. 88, in vigore dal 1 giugno 2005, sostituendo il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 3, sul contenzioso tributario, dispone che l'ente locale, nei cui confronti è proposto il ricorso, può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi o, in mancanza di tale figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa comprendente l'ufficio tributi; mentre l'art. 3 bis, citato comma 2, estende ai processi in corso la suddetta disposizione, relativa alla legittimazione processuale dei dirigenti locali (cfr. Cass. 14637/07).

Nel caso di specie, il Comune di Maiori, come leggesi nella sentenza impugnata, "si è costituito in giudizio, rappresentato e difeso dal Responsabile dell'area finanziaria, Dott. C.G."

Con il secondo motivo, il Comune di Maiori ha denunciato "violazione ed errata applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 e degli artt. 416 e 437 c.p.c., Violazione ed errata applicazione del D.Lgs. n. 39 del 1993, art. 3, comma 2,

e del L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su di un punto decisivo della controversia, ex art. 360 c.p.c., n. 3".

La sentenza di secondo grado sarebbe censurabile anche per avere accolto il motivo di ricorso relativo alla presunta illegittimità dell'apposizione della firma meccanografica in calce agli avvisi di accertamento oggetto di causa.

Tale eccezione, non essendo stata proposta con apposita memoria per motivi aggiunti ma esclusivamente in sede di udienza di discussione di primo grado, avrebbe dovuto essere considerata inammissibile anche in sede di appello, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57.

Infatti, tale norma, riprendendo le medesime preclusioni contenute negli artt. 416 e 437 c.p.c., comporterebbe l'inammissibilità dell'atto di appello basato su motivi nuovi, non dedotti in primo grado.

Inoltre, l'iter logico-giuridico seguito dal Giudice di appello in materia di interpretazione delle norme sulla firma meccanografica parrebbe viziato da un'erronea interpretazione ed applicazione della normativa di settore, nel momento in cui sosterebbe che, per potersi avvalere della firma a stampa, il Comune avrebbe dovuto attendere l'approvazione di una normativa regolamentare di dettaglio, assolutamente non prevista dalla L. n. 549 del 1995.

Infatti, la sostituzione della firma autografa con la sottoscrizione mediante indicazione a stampa del soggetto responsabile dell'emanazione dell'atto sarebbe espressamente prevista, per tutti gli atti amministrativi, sia dal D.Lgs. n. 39 del 1993, art. 3, comma 2, sia dalla L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, relativo specificatamente agli avvisi di accertamento e di liquidazione.

Pertanto, l'indicazione a stampa del nominativo del Funzionario Responsabile, unitamente all'intestazione riportata sugli avvisi di accertamento, avrebbe dovuto consentire l'identificazione del soggetto emittente gli atti, che, quindi, dovrebbero ritenersi validamente formati e non avrebbero dovuto essere considerati inesistenti, come fatto, invece, dal giudice di secondo grado. Il motivo di censura merita accoglimento.

Il dedotto vizio di irregolare sottoscrizione dell'avviso di accertamento non attiene alla regolare costituzione del rapporto processuale e non è rilevabile d'ufficio.

L'eccezione è stata proposta irritualmente, evincesi ut supra che la stessa è stata proposta per la prima volta nel corso della pubblica udienza di discussione nel giudizio di primo grado e, pertanto, tardivamente, ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18 e 24.

Infatti l'integrazione dei motivi del ricorso è consentita dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 24, comma 2, soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e, fino ad allora, non conosciuti (e comunque entro 60 giorni dalla data in cui si è avuta la notizia di tali documenti) (cfr. Cass. 24970/05).

Nel caso di specie, la contribuente aveva avuto modo di prendere visione dell'atto al momento della notificazione dello stesso ovvero nella fase precedente all'instaurazione del giudizio.

Il principio generale dell'esclusione dello "ius novorum" nel giudizio di appello, che trova espressa applicazione nel nuovo processo tributario in virtù del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, a norma del quale dinanzi la Commissione Tributaria Regionale

non possono essere proposte domande od eccezioni nuove che non siano rilevabili anche di ufficio, comporta la preclusione del mutamento, in secondo grado, degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa (cfr. Cass. 6347/02).

Con il terzo motivo, da parte del Comune si è lamentata "violazione ed errata applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, commi 1 e 4. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su di un punto decisivo della controversia, ex art. 360 c.p.c., n. 3."

La sentenza risulterebbe censurabile anche in relazione all'accoglimento del ricorso in ordine alla determinazione della corretta base imponibile degli immobili oggetto di causa.

Nella fattispecie, il Comune avrebbe provveduto ad accertare la maggiore imposta dovuta sulla base dell'effettiva destinazione d'uso delle unità immobiliari, che sarebbero state utilizzate, negli anni oggetto di accertamento, come uffici e studi professionali, mentre le stesse sarebbero risultate censite, a fronte del mancato aggiornamento del classamento presso l'Ufficio del Territorio da parte della proprietaria, quali civili abitazioni.

Il Comune avrebbe provveduto ad accertare l'imposta dovuta sulla scorta del corretto classamento di tali immobili, determinato, in via presuntiva, sulla base degli estimi catastali propri della categoria di appartenenza degli immobili stessi, stabilita facendo riferimento alla loro concreta destinazione d'uso, atteso che, all'epoca della notifica degli avvisi, il Comune non avrebbe potuto che effettuare l'accertamento sulla base di un valore presunto, poichè ancora non era entrata in vigore la procedura introdotta dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, commi 336 - 339, (Finanziaria 2005), che ha conferito al Catasto la possibilità di provvedere d'ufficio all'iscrizione degli immobili non accatastrati o alla verifica e variazione del classamento non più coerenti con l'effettiva consistenza o destinazione d'uso degli immobili.

Il comportamento del Comune, nel giudizio di appello, sarebbe stato indebitamente rappresentato dal giudice come un'arbitraria sostituzione da parte dell'Ufficio Tributi del Comune di Maiori nei compiti prettamente demandati all'Agenzia del Territorio, mentre, in realtà, il Comune non avrebbe assolutamente inteso sostituirsi al Catasto nella determinazione delle rendite degli immobili, ma semplicemente recuperare la corretta imposta dovuta, ai sensi di quanto espressamente previsto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4, secondo cui, per i fabbricati per i quali siano intervenute variazioni permanenti che possono influire sull'ammontare della rendita catastale, il valore dovrebbe essere determinato con riferimento alla rendita di fabbricati simili già iscritti.

Le censure meritano accoglimento.

Nella sentenza si legge; "è da censurare, infine, il comportamento dell'Ufficio Tributi del Comune di Maiori, in quanto l'Agenzia del Territorio Ufficio Provinciale di Salerno, quale "litisconsorte necessaria", nel costituirsi in giudizio, ebbe a dichiarare che per essa non sembravano sussistere motivi di contenzioso e quindi confermava la categoria catastale A/2 con la relativa rendita. Per questi motivi l'operato dell'Ufficio Tributi, sostitutosi arbitrariamente ed unilateralmente nei compiti prettamente demandati all'Agenzia del Territorio, è del tutto illegittimo e

immotivato, comportando una violazione della procedura in materia di accertamento con relativa nullità degli avvisi di accertamento." La presenza nel processo dell'Agenzia del Territorio deve ritenersi ultronea ed inconferente, perchè, come poi precisato con la L. n. 311 del 2004, art. 1, commi 336 - 339, la procedura dell'eventuale accatastamento comporta necessariamente una successione procedimentale che non trova certamente un surrogato nella presenza dell'Agenzia stessa nei giudizi tributari promossi a seguito dell'accertamento del Comune.

Alla luce delle premesse di cui sopra, l'intervento in giudizio dell'Agenzia del Territorio non può vanificare il disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4, secondo cui, per i fabbricati per i quali siano intervenute variazioni permanenti che possono influire sull'ammontare della rendita catastale, il valore dovrebbe essere determinato con riferimento alla rendita di fabbricati simili già iscritti.

Nella sentenza, questa facoltà viene negata e questo comporta il necessario accoglimento del ricorso con la conseguente cassazione della sentenza impugnata. Con il quarto ed ultimo motivo del ricorso, il Comune ha denunciato "violazione ed errata applicazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 91 c.p.c.. Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su di un punto decisivo della controversia, ex art. 360 c.p.c., n. 3".

La sentenza impugnata risulterebbe viziata sotto l'ulteriore profilo dell'art. 112 c.p.c., dal momento che la Commissione appellata avrebbe stabilito la condanna del Comune al pagamento delle spese di lite per entrambi i gradi di giudizio, pur in assenza di espressa domanda da parte del difensore della contribuente e, inoltre, avrebbe calcolato un ammontare addirittura superiore all'importo delle note spese prodotte dalla controparte in relazione ad entrambi i gradi di giudizio.

L'accoglimento dei primi tre motivi del ricorso comporta l'assorbimento del quarto, inerente alla declaratoria di soccombenza nelle spese processuali.

Consegue l'accoglimento del ricorso con la cassazione della sentenza impugnata ed il rinvio, anche per le spese, ad altra Sezione della C.T.R. Campania.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della C.T.R. Campania.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 27 giugno 2008.

Depositato in Cancelleria il 15 settembre 2008

Sent. n. 24924 del 1° luglio 2008 (dep. il 10 ottobre 2008)

della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Papa, Rel. D'Alonzo

Svolgimento del processo -

Con ricorso consegnato all'ufficiale giudiziario il 17 dicembre 2004 per la notifica (ai sensi dell'art. 149 c.p.c.), spedito il giorno successivo e pervenuto il 29 dicembre 2004 alla s.a.s. I.S.N. G. & C. (ricorso depositato il 22 dicembre 2004), il Comune di Carimate (CO) - premesso che detta società aveva impugnato i cinque avvisi di accertamento emessi da esso Comune "per il pagamento dell'ICI relativamente agli anni d'imposta" dal 1995 al 1999 "su alcuni terreni di sua proprietà ... ove era stato realizzato, in virtù di concessione edilizia n. 102/93, un complesso residenziale costituito da diversi fabbricati", per i quali "in data 21 giugno 1995" era stata chiesta l'iscrizione nel catasto dei "fabbricati urbani", sostenendo che "a quella data" i fabbricati non erano stati "ancora ultimati" -, in forza di un solo, complesso motivo, chiedeva di cassare ("con ogni consequenziale provvedimento di legge, anche in ordine alle spese del giudizio") la sentenza n. 75/28/03 depositata il 19 maggio 2004 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (notificata il 19 ottobre 2004) la quale aveva rigettato il suo appello avverso la decisione (42/05/01) con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Como, previa riunione, aveva accolto i ricorsi della società.

Nel controricorso notificato il 31 gennaio 2005 (depositato il 15 febbraio 2005) la società intimata instava per la declaratoria di inammissibilità (per tardività) dell'impugnazione ovvero per il rigetto della stessa, con refusione delle spese del giudizio. Il 23 giugno 2008 ed il 25 giugno 2008 la contribuente ed il Comune depositavano le rispettive memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione -

1. In via preliminare deve respingersi l'eccezione di inammissibilità del ricorso del Comune, fondata dalla contribuente sul fatto che tale atto è stato ad essa notificato il 29 dicembre 2004, quindi "oltre il termine legale decorrente dalla notifica della sentenza" impugnata essendo questa avvenuta il 19 ottobre 2004.

A seguito delle decisioni della Corte Costituzionale n. 477 del 26 novembre 2002, nn. 28 e 97 del 2004 e n. 154 del 2005, in particolare dell'affermarsi del principio della scissione fra il momento perfezionativo della notificazione per il notificante e per il destinatario, infatti (Cass. 1[^], 18 luglio 2007 n. 15958, tra le recenti) "la notificazione, almeno quando questa debba compiersi entro un determinato termine, si perfeziona nei confronti del notificante al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, con la conseguenza che, ove tempestiva, quella consegna evita alla parte la decadenza correlata all'inosservanza del termine perentorio entro il quale la notifica va effettuata (Cass. S.U. 4 maggio 2006, n. 10216; Cass. 26 luglio 2005, n. 15616; 26 luglio 2004, n. 13970), non potendo ricadere sul richiedente la notifica le conseguenze di un errore che non sia al medesimo imputabile, ovvero che si verifichi quando il buon esito della notificazione dipenda dallo stesso destinatario (Cass. 19 ottobre 2006, n. 22840; 23 marzo 2005, n. 6316; 19 gennaio 2005, n. 1025; 13 aprile 2004, n. 7018)

e dovendo le garanzie di conoscibilità dell'atto da parte del destinatario della notifica contemperarsi con il diverso interesse del primo a non subire le conseguenze negative derivanti dall'intempestivo esito del procedimento notificatorio, per la parte di quest'ultimo sottratta alla sua disponibilità (Cass. 2 febbraio 2007 n. 2261)".

Nel caso la consegna all'ufficiale giudiziario è avvenuta il 17 dicembre 2004, quindi prima della scadenza del termine perentorio ("giorni sessanta") fissato dell'art. 325 c.p.c., comma 2, decorrente, per il successivo art. 326, dal giorno (19 ottobre 2004) della notifica della sentenza impugnata.

2. Con la decisione gravata la Commissione Tributaria Regionale - ricordato che il giudice di primo grado, "accogliendo il ricorso proposto dall'immobiliare S.N. e C. s.a.s.", aveva annullato "gli avvisi di accertamento ICI notificati per gli anni d'imposta 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, demandando al Comune di reiterarli tenendo conto, ai fini della decorrenza del tributo, dell'ultimazione dei lavori di costruzione o dell'utilizzo di ciascuna unità immobiliare" - ha rigettato l'appello del Comune affermando che "la decisione impugnata ... richiama correttamente i dettati normativi in funzione dei quali un fabbricato di nuova costruzione possa e debba considerarsi soggetto ad imposta, dovendosi far riferimento alla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, a quella di utilizzazione" .

Per il giudice a quo, infatti, "acquista rilevanza ai fini dell'imponibilità una mera situazione di fatto e non già l'iscrizione al catasto che è un mero obbligo conseguente all'ultimazione dei lavori ma assolutamente autonomo rispetto all'imponibilità" e "l'Ufficio, non ha provato il verificarsi di una delle due situazioni di fatto, mentre il contribuente ha provato documentalmente, e le prove non sono state contestate, che i fabbricati erano stati ultimati solo in parte né era possibile una loro utilizzazione nell'anno 1995 ed in altra parte negli anni successivi".

2. Con il proprio ricorso il Comune denuncia "violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, artt. 1 e 2, nonché del D.P.R. 22 aprile 1994, n. 425, art. 3, (ora D.P.R. n. 380 del 2001, art. 25)", oltre che "contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia" adducendo:

- "dal combinato disposto delle suddette norme consegue ... che ... l'applicazione dell'ICI trova il suo fondamento nel dato formale del classamento dell'immobile, attribuito all'atto della sua inclusione in catasto e conseguentemente all'avvenuta ultimazione dei lavori";

- essendo "il sistema improntato all'oggettività ed alla cristallizzazione", "lo stato di fatto del bene, eventualmente divergente dai dati catastali, è ... da ritenersi una mera opzione soggettiva, del tutto irrilevante per l'applicazione dell'imposta";

- "ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, comma 1, la condizione di non utilizzabilità del fabbricato può essere invocata solo al fine di usufruire della riduzione d'imposta ... non già per un' esenzione totale";

- "la Commissione Tributaria Regionale è incorsa nel vizio di contraddittorietà" perché ha considerato "non rilevante" l'iscrizione in catasto pur avendo

“correttamente riconosciuto” che tale iscrizione” è “un mero obbligo conseguente all’ultimazione dei lavori”;

- “la sentenza impugnata risulta ... affetta da ... omissione o insufficienza della motivazione” per non aver “valutato la risoluzione” del Ministero dell’Economia e delle Finanze n. 13769 del 18 giugno 2003 (per la quale “la richiesta di accatastamento dell’immobile agli uffici competenti, fa sorgere il presupposto per il pagamento dell’imposta, a nulla rilevando che il fabbricato risulti non finito o non utilizzato ...)” né “giustificato il fatto per cui ha ritenuto di discostarsi da quanto ivi indicato”,

3. La contribuente oppone:

- essendo il catasto un “sistema di determinazione del reddito ... che consente di individuare una rendita media ordinaria ritraibile da tutti i fabbricati che appartengono alla medesima categoria ed alla medesima classe”, “attraverso il procedimento di formazione catastale” (“qualificazione, classificazione, tariffa e classamento”) “si arriva ad attribuire a ciascun fabbricato una rendita catastale, poi assunta a base per la tassazione”: “l’obbligo di iscrizione in catasto”, quindi, “sorge per tutti i fabbricati suscettibili di produrre reddito”;

- “la ... natura oggettiva di “misurazione” e “valutazione” impone che i fabbricati siano effettivamente esistenti ed idonei all’uso cui sono destinati” e, pertanto, “l’obbligo di accatastamento dei fabbricati di nuova costruzione scatta successivamente all’ultimazione dei lavori”, intesa come “oggettiva ed effettiva ultimazione dei lavori concretatisi nella idoneità dell’immobile ad essere destinato come fabbricato per la sua specifica utilizzazione ..., salvo l’eventuale antecedente utilizzo”: “nella fattispecie” essa “ha provato documentalmente...” che la data di richiesta di accatastamento dei fabbricati è stata di gran lunga antecedente la loro effettiva utilizzazione” (attesa anche la “stretta correlazione” esistente tra abitabilità ed utilizzabilità perché “in difetto della licenza di abitabilità, necessaria per il godimento e la commerciabilità, l’immobile non è idoneo a realizzare la sua funzione economico sociale”);

- “una ... lettura della norma fondata sulla mera presentazione della domanda di accatastamento ... potrebbe ... comportare la tassazione di un fabbricato ... addirittura inesistente”;

- “il favore accordato dalla legge alla sostanziale effettiva fine dei lavori rispetto alla mera e formale richiesta e data di accatastamento, se antecedente alla ultimazione dei lavori, trova conferma” nella regolamentazione delle fattispecie a) di “fabbricato gravato da diritto di usufrutto o di superficie” (essendo soggetti passivi ICI l’usufruttuario o il superficiario e non il nudo proprietario o il concedente i quali “non traggono alcun reddito dal loro diritto di proprietà”), b) di “fabbricati esistenti ma inagibili o inabitabili” (“evidentemente inidonei a consentire il conseguimento di un reddito”) e c) di “area edificabile” per la quale questa Corte (sentenza n. 21644 del 2004) “ha precisato che l’imposta è dovuta ... solo se è stato adottato il piano di lottizzazione e se la possibilità di edificare è concreta ed effettiva”, venendosi altrimenti ad applicare “una vera e propria imposta patrimoniale e non una

imposta sul reddito prodotto dalla plusvalenza che deriva dal passaggio di un terreno da agricolo ad edificabile”.

4. Il ricorso del Comune è fondato.

A. Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), come noto, dispone :

- all'art. 1, comma 2, che "presupposto dell'imposta 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";

- all'art. 2, comma 1, lett. a), che "ai fini dell'imposta di cui all'art. 1... per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato" ;

- (ora abrogato) dell'art. 5, comma 4, che "per i fabbricati, diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto, nonché per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati simili già iscritti";

- all'art. 8, comma 1, che:

a) "l'imposta è ridotta del 50% per cento per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni" (precisando che "l'inagibilità o inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione" e che "in alternativa il contribuente ha facoltà di presentare dichiarazione sostitutiva ai sensi della L. 4 gennaio 1968, n. 15, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente");

b) "L'aliquota può essere stabilita dai comuni nella misura del 4 per mille, per un periodo comunque non superiore a tre anni, relativamente ai fabbricati realizzati per la vendita e non venduti dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o prevalente dell'attività la costruzione e l'alienazione di immobili".

B. L'analisi delle norme richiamate evidenzia, in primo luogo, la natura reale dell'imposta de qua, supponendo essa unicamente il "possesso" di uno o più immobili.

Dalla stessa analisi, poi, si evince l'irrelevanza, ai fini del suo assoggettamento all'imposta, della idoneità dell'immobile a produrre reddito (e, di conseguenza, del rilascio del certificato di abitabilità): l'art. 8, comma 1, infatti, nell'incipit consente soltanto di ridurre l'imposta del 50% ma non di escludere dall'imposta un fabbricato inagibile od inabitabile (sempre che di fatto non sia utilizzato) e nella sua parte finale attribuisce al comune la facoltà di prevedere, peraltro solo per un periodo predeterminato, una aliquota minore: "relativamente ai fabbricati realizzati per la vendita e non venduti dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o prevalente dell'attività la costruzione e l'alienazione di immobili";

entrambi i casi, quindi, confermano l'assoggettamento, comunque, all'imposta di fabbricati presumibilmente non idonei a produrre reddito.

Dalla struttura dell'art. 2, comma 1, poi, deriva che, "ai fini dell'imposta di cui all'art. 1", per "fabbricato" deve intendersi ogni "unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano" (poi catasto dei fabbricati).

L'iscrizione nel catasto edilizio dell'"unità immobiliare", quindi, costituisce di per sé presupposto sufficiente perché l'unità sia considerata "fabbricato" e, di conseguenza, assoggettata all'imposta prevista per tale specie di immobile; analogamente, per la norma, costituisce presupposto sufficiente la mera sussistenza delle condizioni di iscrivibilità ("che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano") di una unità nel medesimo catasto: in entrambe le ipotesi "L'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza" perdono la loro autonomia ai fini dell'imposta perché sono da considerare ("considerandos") "parte integrante del fabbricato".

Immediatamente dopo quelle proposizioni, nella stessa art. 2, lett. a), (dedicato alla "definizione di fabbricati e aree"), il legislatore completa il proprio pensiero prescrivendo che "il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato".

Quest' ultima frase per il suo contesto e per l'innanzi evidenziata attribuzione all'ente impositore della facoltà di deliberare una aliquota minore "relativamente ai fabbricati realizzati per la vendita e non venduti dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o prevalente dell'attività la costruzione e l'alienazione di immobili" - assume la funzione di completamento della "definizione di fabbricati" contenuta nella prima parte della norma ("unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano") e, quindi, la previsione relativa rappresenta una fattispecie aggiunta alla nozione di fabbricato fornita in detta parte: di conseguenza, ai fini dell'ICI, per "fabbricato" deve intendersi a) "l'unità immobiliare iscritta ... nel catasto edilizio", b) "l'unità immobiliare ...che deve essere iscritta" allo stesso catasto e c) "il fabbricato di nuova costruzione" c1) "a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione" o c2) "se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato".

La considerazione - alternativa, come precisato da Cass. trib., 23 ottobre 2006 n. 22808 - della "data di ultimazione dei lavori di costruzione" ovvero di quella anteriore di utilizzazione del fabbricato di nuova costruzione, di conseguenza, assume rilievo solo per l'ipotesi in cui il "fabbricato di nuova costruzione" non sia ancora iscritto al catasto perché tale iscrizione realizza, di per sé, il presupposto principale ("unità immobiliare iscritta") considerato dalla norma sufficiente per assoggettare l'immobile all'imposta comunale dovuta per i fabbricati (cfr., Cass. trib., 23 giugno 2006 n. 14673, per la quale "la nozione di immobile urbano assoggettato ad ICI appare sostanzialmente coincidente con quella di immobile suscettibile di accatastamento").

C. Le osservazioni svolte mettono in evidenza l'erroneità della sentenza impugnata avendo la stessa affermato, in manifesto contrasto con il dettato normativo, che ai fini dell'ICI l'"iscrizione al catasto ... è un mero obbligo

conseguente all'ultimazione dei lavori ma assolutamente autonomo rispetto all'imponibilità": per tale dettato, invece, come innanzi ricostruito, l'iscrizione al catasto edilizio urbano (ora dei fabbricati) di una unità immobiliare costituisce presupposto sufficiente per l'assoggettamento della stessa all'afferente imposta comunale. D. Siffatta erroneità impone di cassare la sentenza impugnata.

Dagli atti di questo giudizio di legittimità non emerge alcuna necessità di una qualche ulteriore indagine fattuale né l'assorbimento, per effetto dell'errata decisione adottata, di questioni ritenute superflue per cui la causa, si sensi dell'art. 384 c.p.c., deve essere decisa nel merito da questa Corte con il ricorso di primo grado della società contribuente.

5. Le spese dell'intero giudizio vanno compensate integralmente tra le parti ai sensi dell'art. 92 c.p.c., comma 2.

P.Q.M. - La Corte:

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso di primo grado della contribuente; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio

Cass. civ. Sez. V, Ord., 10-07-2008, n. 19079

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUPI Fernando - Presidente

Dott. ZANICHELLI Vittorio - rel. Consigliere

Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere

Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere

Dott. GENOVESE Francesco Antonio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

PAOLINI VINICIO E ISODORO S.N.C., con domicilio eletto in Roma, via G.A. Pasquale 21, presso Capriotti Mario, rappresentata e difesa dall'Avv. Bruni Ciriaco come da procura in atti;

- ricorrente-

contro

COMUNE DI S. BENEDETTO DEL TRONTO, con domicilio eletto in Roma, via F. Denza n. 20, presso gli Avv.ti Del Federico Lorenzo e Laura Rosa, rappresentato e difeso dal primo come da procura in atti;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale delle Marche n. 131/7/06 depositata il 19 gennaio 2006;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del giorno 9 giugno 2008 dal Consigliere relatore Dott. Zanichelli Vittorio.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

La Paolini Vinicio e Isidoro s.n.c. ricorre per cassazione nei confronti della sentenza in epigrafe della Commissione tributaria regionale che, confermando la decisione di primo grado, ha rigettato il ricorso della contribuente avverso una cartella di pagamento relativa all'ICI per l'anno 1995.

Resiste l'amministrazione comunale con controricorso.

La causa è stata assegnata alla Camera di consiglio, essendosi ravvisati i presupposti di cui all'art. 375 c.p.c.

La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Con i due motivi di ricorso, che per la loro connessione possono essere trattati congiuntamente, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, e D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 12, per avere la Commissione

tributaria regionale ritenuto che a decadenza per l'iscrizione a ruolo dell'ICI ex art. 12 citato non si fosse perfezionata, dovendo il termine decadenziale decorrere dalla data del deposito della sentenza con cui la stessa Commissione tributaria regionale in altro procedimento aveva ritenuto sussistente l'obbligo tributario negato dai primi Giudici in esito all'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta.

I motivi sono manifestamente infondati, anche se deve essere parzialmente corretta la motivazione della sentenza oggetto del ricorso.

Premesso invero che è pacifico che l'avviso di liquidazione della maggior imposta ICI pretesa in seguito alla modificazione della rendita catastale dell'immobile notificato in data 28.12.2001 è stata impugnato dalla contribuente e il ricorso è stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Ascoli Piceno con pronuncia in data 15.7.2002 e che solo con sentenza in data 11.2.2004 depositata il 9.6.2004 a Commissione tributaria regionale delle Marche ha riformato tale decisione decidendo per la legittimità dell'avviso nessuna decadenza si è verificata nella fattispecie avendo l'amministrazione formato i ruoli il 1.12.2004 e notificato la cartella il 24.4.2005 e quindi entro il termine decadenziale di cui al citato art. 12.

Tale termine, infatti, che secondo il tenore letterale della norma è quello del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della notificazione dell'avviso di liquidazione non era trascorso alla data in cui la Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso della contribuente facendo venir meno l'esecutività della pretesa impositiva ed è iniziato a decorrere ex novo allorquando l'amministrazione ha avuto nuovamente titolo per agire in riscossione in esito alla pronuncia di secondo grado che, riformando il primo giudizio, ha ritenuto fondata la pretesa tributaria. A tale conclusione deve giungersi sulla base del principio già enunciato dalla Corte a mente del quale la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo priva, sia pure non in via definitiva (non essendosi ancora formato il giudicato) del supporto di un atto amministrativo legittimante la pretesa tributaria, che non può più formare oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria.

In sostanza vien meno il titolo su cui si fonda la "ragione di credito". Ed il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 2, stabilisce addirittura che se il ricorso viene accolto, il tributo eventualmente corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale (ma sembra logico che a maggior ragione il rimborso sia dovuto ove sia intervenuta la sentenza d'appello) deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza (non ancora passata in giudicato), con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali.

Dunque la legge vuole che la situazione patrimoniale dei contribuente non sia pregiudicata da un atto amministrativo che il giudice competente ha valutato illegittimo..." (così in motivazione Cassazione civile, sez. trib., 22 settembre 2006, n. 20526).

Il ricorso deve dunque essere rigettato.

La particolarità della fattispecie induce alla compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.
Così deciso in Roma, il 9 giugno 2008.
Depositato in Cancelleria il 10 luglio 2008



Il Direttore

Bologna 24 Settembre 2008
Prot. n. 117

Ai Sindaci dei Comuni
dell'Emilia-Romagna
Ai Responsabili Ufficio Tributi

Oggetto: ICI – Fabbricati rurali – Assoggettabilità i

1. L'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione

Negli ultimi mesi sono state pubblicate numerose sentenze della Corte di Cassazione (Cfr: Cassazione, Sez. V, sentenze n.15321/2008, n.20632/2008, n.20633/2008, n.20634/2008, n.20635/2008, n.20636/2008, n.20637/2008, n.20639/2008, n.21163/2008, n.21272/2008, n.21273/2008, n.21279/2008, n.21278/2008, n.23596/08) che hanno, con motivazioni pressoché identiche, chiarito in modo inequivocabile che i fabbricati posseduti dalle cooperative agricole, anche se classati in categoria D/10, sono soggetti ad ICI.

La portata di tali sentenze, che si pongono consapevolmente in contrasto con altre precedenti pronunce (Cfr. Cassazione, Sez. V, sentenze n.6884/2005; n.18853/2005, n.16701/2007), va però oltre l'annoso problema del trattamento ICI da riservare ai fabbricati posseduti dalle cooperative agricole - argomento sul quale peraltro l'Anci Emilia Romagna, con propria circolare aveva fornito chiarimenti nel senso dell'assoggettabilità all'imposta – in quanto viene espresso un principio di diritto dirompente, ovvero **tutti i fabbricati rurali pagano il tributo comunale.**

Ad avviso della Cassazione «*La espressa sottoposizione ad imposta di tutti gli immobili indicati nella norma - inequivocamente desumibile dalla dichiarata irrilevanza (a) della destinazione dell'"uso" di ognuno e (b) dalla natura strumentale o "alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa" degli stessi, insieme con la (facilmente rilevabile) inesistenza, **sia nella legge istitutiva che in altre**, di una espressa, menzione della specifica qualità come scriminante in proposito, consentono di rilevare e impongono, quindi, di affermare che, in linea di principio, alla "ruralità" del "fabbricato" non può essere riconosciuta nessuna valenza diretta per escludere l'assoggettamento dell'immobile all'imposta de qua*» (sentenza n.15321/2008, ma concetti questi ripresi anche dalle altre sentenze).

Le sentenze citate giungono a tale conclusione con una lettura sistematica della normativa speciale ICI e della normativa catastale, attraverso una serie di passaggi interpretativi che di seguito si riportano sinteticamente:

- a) l'art.1, comma 2 del D.Lgs. n.504/1992 individua quale presupposto d'imposta "il possesso di fabbricati (...) a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali



o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa'; coerentemente con la natura reale dell'ICI, risulta quindi irrilevante sia la condizione personale del possessore sia l'uso cui è destinato il fabbricato, salve, ovviamente, le deroghe contenute nell'art.7;

- b) l'art.2, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n.504/1992 precisa che per *"fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano"*;
- c) alla data di entrata in vigore dell'ICI i fabbricati rurali erano esclusi dal campo di applicazione dell'ICI in quanto questi né erano iscritti al catasto edilizio urbano né erano da iscrivere;
- d) la situazione muta con il D.L. 30 dicembre 1993, n.557, con il cui art.9, comma 1, viene istituito il "catasto dei fabbricati", nel quale vanno iscritti, ad opera del Ministero delle finanze, tutti i fabbricati rurali;
- e) successivamente all'entrata in vigore del D.L. 557/1993, il riferimento contenuto nell'art.2 della normativa ICI al catasto edilizio urbano deve intendersi sostituito dal catasto fabbricati; pertanto diventa soggetto ad ICI il fabbricato iscritto o da iscrivere al "catasto dei fabbricati";
- f) la disciplina delle esenzioni ed agevolazioni ICI non può essere ricavata da altre disposizioni tributarie, come quelle regolanti l'imposizione diretta, ma esclusivamente dalla normativa ICI, la quale non prevede alcun regime di favore per i fabbricati rurali;
- g) gli incisi *"agli effetti fiscali"* e *"ai fini fiscali"*, contenuti nell'art.9, commi 3 e 3 bis del D.L. n. 557/1993, vanno interpretati nel senso che laddove una specifica disposizione fiscale considera rilevante la natura rurale di un fabbricato, la sussistenza della ruralità va verificata secondo i parametri catalogati nei commi 3 e 3 bis citati; come già rilevato, la normativa ICI non considera rilevante la natura rurale del fabbricato;
- h) anche i nuovi requisiti di ruralità previsti dall'art.9, commi 3 e 3 bis del D.L. n.557/1993, a seguito delle modifiche apportate dall'art.42 bis introdotto dalla legge n.222/2007 di conversione del D.L. n.159/2007, non esplicano alcun effetto in tema di ICI, avendo solo ampliato i casi in cui può essere riconosciuta la ruralità ad un fabbricato, con conseguenze dirette solo sulle modalità di accatastamento dei fabbricati.

Se da un lato la conclusione cui è pervenuta la Corte di Cassazione appare incontestabile, oltre che pienamente condivisibile, dall'altro lato si impone l'obbligo di effettuare ulteriori riflessioni in merito ad altri numerosi e rilevanti profili, quali, il regime ICI da applicare ai fabbricati rurali (legittimamente) ancora iscritti al catasto terreni, il divieto al rimborso dell'ICI versata dalle cooperative (disposto dalla legge finanziaria per il 2008), la presenza di circolari ministeriali di segno opposto, le indicazioni contenute nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione ICI.

2. I fabbricati rurali da iscrivere al catasto fabbricati



Chiarito che i fabbricati rurali sono soggetti ad ICI, occorre ora verificare il problema dell'assoggettabilità dei fabbricati rurali non ancora iscritti al catasto fabbricati; problema, questo, non affrontato in maniera approfondita dalla Corte di Cassazione, la quale ha tuttavia fornito indicazioni precise utili per la soluzione del problema.

La Corte ha chiarito che sono soggetti ad ICI tutti i fabbricati iscritti o **da iscrivere al catasto fabbricati**.

L'art.9, comma 1 del D.L. n.557/1993 prevede l'iscrizione al catasto fabbricati dei fabbricati rurali già censiti al catasto terreni ad opera direttamente dell'allora Ministero delle finanze; nessun obbligo è quindi posto a carico dei soggetti titolare dei fabbricati rurali.

Diverso regime è previsto per i fabbricati rurali costruiti o variati a decorrere dal 1998. Il D.M. 2 gennaio 1998, n.28, all'art.2, comma 2 prevede che *"l'abitazione gli altri immobili strumentali all'esercizio dell'attività agricola costituiscono unità immobiliari da denunciare in catasto autonomamente"*. Per i fabbricati rurali costruiti o variati dall'11 marzo 1998 occorre, quindi, presentare denuncia di accatastamento con rendita proposta (ex art.5 del D.M. n.28/1998).

Alla luce di quanto *supra* esposto appare evidente che tutti i fabbricati rurali, iscritti o da iscrivere, debbono corrispondere l'ICI, indipendentemente dal fatto che il titolare del fabbricato rurale non sia ancora oggi obbligato a presentare l'accatastamento, dovendo provvedervi, ai sensi dell'art.9, comma 1 del D.L. n.557/1993, direttamente l'Agenzia del Territorio, in quanto si tratta di fabbricati che, proprio per la norma appena citata, sono da iscrivere al catasto fabbricati, a nulla rilevando il soggetto cui compete l'obbligo di effettuare l'iscrizione.

Diversamente ragionando, si verificherebbe una facile disparità di trattamento tra, ad esempio, fabbricati rurali costruiti nel 2000, e per questo già iscritti al catasto fabbricati, e fabbricati rurali costruiti nel 1996, e per questo ancora iscritti al catasto terreni.

L'attuazione pratica di quanto testé affermato trova comunque un limite nella fase di determinazione della base imponibile in quanto è stato abrogato, a decorrere dal 2007, il criterio di quantificazione, per i fabbricati da iscrivere al catasto, della base imponibile sulla scorta di una rendita presunta. È fin troppo ovvio rilevare che la normativa ICI, a seguito dell'avventata abrogazione dell'art.5, comma 4 (ad opera dell'art.1, comma 173 della legge n.296/2006) non è più autofunzionante, non solo con riferimento al problema di cui si discute ma anche con riferimento ad altri numerosi casi, già peraltro rilevati dalla dottrina più attenta.

Si ritiene che l'impasse può essere superata dando prevalenza all'elemento strutturale dell'imposta, ovvero al presupposto dell'imposta, che nel caso di fabbricati rurali da iscrivere è comunque esistente, consentendo - in presenza di una lacuna tecnica nella parte procedimentale dell'ICI e per analogia a quanto previsto in materia di imposte erariali - di effettuare la procedura di quantificazione della base imponibile sulla scorta di una rendita presunta autocalcolata dal contribuente, o dal Comune in caso di accertamento.

3. Il divieto al rimborso dell'ICI pagata dalle cooperative agricole



L'art.2, comma 4 della legge 24 dicembre 2007, n.244, dispone che «*non è ammessa la restituzione di somme eventualmente versate a titolo di imposta comunale sugli immobili ai comuni, per periodi di imposta precedenti al 2008, dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera i) del comma 3-bis dell'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n.557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, introdotta dall'articolo 42-bis del decreto-legge 1° ottobre 2007, n.159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, in relazione alle costruzioni di cui alla medesima lettera i)*». La lettera i) dell'art.42 bis, definisce rurali i fabbricati destinati «*alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228*».

Tale norma è stata già, peraltro, sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale con ordinanza n.4/21/2008 emessa dalla CTR dell'Emilia Romagna, sez. Parma.

Come noto, la norma è stata letta da alcuni come norma interpretativa di conferma della non debenza dell'ICI da parte delle cooperative, dovendosi qualificare come rurali i fabbricati da queste posseduti, e da altri, invece, come norma innovativa che al contrario confermava la debenza dell'ICI fino al 2007, ovvero fino alla data in cui la normativa catastale non ha incluso espressamente nel novero dei fabbricati rurali anche quelli posseduti dalle cooperative.

Tali contrapposti orientamenti, entrambi fondati sull'assunto che il fabbricato rurale non è tenuto al pagamento dell'ICI, vanno completamente rivisti e allo stesso tempo occorre attribuire alla norma che vieta il rimborso un significato compatibile con il principio che i fabbricati rurali sono comunque tenuti al pagamento dell'ICI.

I più ritengono che il testo della norma dà per assodato che la normativa ICI preveda un'esenzione per i fabbricati rurali, ma, allo stesso tempo, pare impensabile che la stessa possa assurgere a norma che introduce nella normativa ICI l'esenzione per i fabbricati rurali. D'altro canto, le sentenze citate escludono l'esistenza dell'esenzione "sia nella legge istitutiva che in altre"; da qui si presume che il divieto posto dalla legge finanziaria 2008 sia stato attentamente valutato dal Giudice di legittimità, anche se nelle varie sentenze non è stato poi affrontato apertamente e compiutamente, come, diversamente, per i nuovi requisiti di ruralità introdotti dall'art.42 bis del D.L. n.159/2007.

Fatte queste premesse, e ben consapevoli che forse le intenzioni del legislatore erano diverse, l'unica lettura che può essere data, compatibile con quanto statuito dalla Corte di Cassazione e con il D.Lgs. n.504/1992, è che la finanziaria per il 2008 abbia voluto arrestare sul nascere un'eventuale contenzioso fondato sulla supposta natura retroattiva delle modifiche apportate alla normativa disciplinante i requisiti di ruralità ad opera dell'art.42 bis del D.L. n.159/2007 e sulla supposta esenzione dell'ICI per i fabbricati rurali.

4. Le circolari ministeriali

Come noto, sul trattamento ICI da riservare ai fabbricati rurali, il Ministero delle Finanze, con circolare n.50/E del 20 marzo 2000, ha ritenuto che i fabbricati rurali, benché dotati di propria rendita, non sono soggetti autonomamente all'ICI, dovendosi ritenere che il reddito dominicale del terreno è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite.



Da ultimo si registra l'intervento, nettamente fuori luogo in quanto va ad effettuare precisazione su materia non di propria competenza, dell'Agenzia del Territorio che con circolare n.7/T del 15 giugno 2007 ha ritenuto di precisare che in seguito all'introduzione dell'obbligo di iscrizione al catasto fabbricati dei fabbricati rurali, sia destinati ad abitazioni sia strumentali, questi pur dotati di autonoma rendita sono "esenti da imposta sui redditi dei fabbricati e da Ici".

L'esistenza delle due circolari non scalfiscono minimamente il principio per cui i fabbricati rurali sono soggetti ad ICI, in quanto, come insegna la Corte di Cassazione, SS.UU. civ., sentenza n.23031 del 9 ottobre – 2 novembre 2007, esse esprimono un parere dell'Amministrazione non vincolante né per il contribuente né per il Giudice tributario.

5. Le istruzioni alla dichiarazione ICI

Alle medesime conclusioni si perviene leggendo le istruzioni alla compilazione della dichiarazione ICI per l'anno 2007 e lo stesso modello di dichiarazione, laddove è stata prevista un unico campo per i casi di "esclusione, esenzione o ruralità", dandosi, quindi, per scontato che vi sia un'esenzione per i fabbricati rurali.

A tal proposito giova ricordare che ormai sono numerosi i casi in cui le istruzioni alla compilazione della dichiarazione ICI hanno fornito delle indicazioni poi smentite dalla giurisprudenza di legittimità (come ad esempio, il trattamento ICI da riservare al titolare del diritto di occupare la casa coniugale in caso di separazione, diritto "assimilato" dalle istruzioni ministeriali al diritto reale di abitazione e considerato invece dalla Corte di Cassazione come diritto di natura personale, oppure per gli alloggi di edilizia residenziale pubblica concessi in locazione con patto di futura vendita e riscatto, per i quali secondo la tesi ministeriale il soggetto passivo d'imposta è l'assegnatario mentre per la Corte di Cassazione è il proprietario del fabbricato).

È evidente che il DM di approvazione delle istruzioni e del modello di dichiarazione ICI sia viziato da eccesso di potere, in quanto l'esenzione ICI non è prevista nella norma primaria, e quindi il DM non poteva certo introdurla *ex novo*, stante il generale principio della riserva di legge in campo tributario. Pertanto, tanto le istruzioni quanto il modello di dichiarazione non rappresentano un ostacolo all'assoggettabilità ad ICI dei fabbricati rurali.

6. La chiusura del contenzioso pendente e l'attività di recupero dell'ICI

In primo luogo si ritiene che i Comuni possano, in caso di contenzioso pendente in materia di ruralità, esperire un tentativo di definizione del contenzioso abbandonando la pretesa sanzionatoria.

Stante l'incertezza delle norme, evidenziata anche da un'inversione di rotta della stessa Corte di Cassazione, dalle presenze di circolari ministeriali, da istruzioni alla dichiarazioni ICI che danno per scontato la sussistenza dell'esenzione, si ritiene che sia legittimo disapplicare le sanzioni per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa ICI ai sensi dell'art.6, comma 2 del D.Lgs. n.472/1997 e dell'art.10, comma 3 della legge n.212/2000.

Per quanto attiene all'ICI dovuta per il 2008, si ritiene che sia possibile permettere al contribuente di corrispondere l'intero importo a saldo, in quanto la presenza di una dichiarazione ICI che considera esenti i fabbricati rurali, legittima il ricorso all'art.10,



comma 2 della legge n.212/2000 che permette di non richiedere interessi e non irrogare sanzioni.

Evidentemente, quale che sia la posizione che il Comune intende assumere, si ritiene comunque necessario effettuare, prima della scadenza del saldo ICI, una campagna informativa quantomeno verso le associazioni degli agricoltori e le cooperative agricole.

Per quanto attiene al recupero dell'ICI sui fabbricati rurali, in presenza di un quadro giurisprudenziale ormai definito, il Comuni potrebbero attivarsi per effettuare i recuperi quantomeno per le annualità in decadenza al 31 dicembre 2008 e ciò perché l'assoluta certezza che i fabbricati rurali siano soggetti ad ICI, sia per la giurisprudenza che per il legislatore, la si avrà solo dopo l'approvazione della finanziaria per il 2009, giacché in tale occasione il legislatore potrà confermare, tacitamente o espressamente, quanto già deciso dai giudici di legittimità, oppure aggiungere un'ulteriore tassello prevedendo espressamente l'esenzione ICI per i fabbricati rurali.

Antonio Gioiellieri

Direzione Regionale Emilia-Romagna

PROTOCOLLO D'INTESA

tra

ANCI EMILIA ROMAGNA – Associazione Nazionale dei Comuni Italiani – Sezione Regione Emilia Romagna – (in seguito denominata “ANCI E.R.”) con sede legale in Bologna, Via Malvasia, 6, codice fiscale 80064130372, legalmente rappresentata dal Direttore Antonio Gioiellieri

e

Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale dell'Emilia Romagna – (in seguito denominata Direzione Regionale A.E.), con sede legale in Bologna, via Marco Polo, 60, Partita IVA 06363391001, legalmente rappresentata dal Direttore Ciro De Sio.

VISTO l'articolo 1 del decreto legge 30 settembre 2005, n.203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n.248 che prevede, al fine di potenziare l'azione di contrasto all'evasione fiscale, in attuazione dei principi di economicità, efficienza e collaborazione amministrativa, la partecipazione dei Comuni all'accertamento fiscale dei tributi erariali, riconoscendo una quota pari al trenta per cento delle maggiori somme riscosse a titolo definitivo;

VISTO il provvedimento 3 dicembre 2007 emanato dall'Agenzia delle entrate, con il quale si disciplinano le modalità di partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legge 30 settembre 2005, n.203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n.248;

VISTO l'articolo 9, comma 1 del provvedimento 3 dicembre 2007 che prevede, al fine di adattare alle condizioni locali ulteriori strumenti di partecipazione comunale, oltre a quelle già disciplinate dal provvedimento stesso, la possibilità di definire appositi protocolli d'intesa tra le Direzioni regionali e i Comuni interessati, al fine di definire programmi locali di recupero dell'evasione;

VISTO l'articolo 83 del decreto legge 112/2008, convertito nella Legge 133/2008;

RITENUTO di adottare un protocollo d'intesa tra l'ANCI E.R., in rappresentanza dei Comuni della regione Emilia Romagna, e la Direzione Regionale dell'Emilia Romagna dell'Agenzia delle entrate, in rappresentanza degli Uffici locali dell'Agenzia dell'entrare della regione Emilia Romagna.

PREMESSO che:

L'ANCI E.R. e la Direzione Regionale A.E. intendono collaborare, al fine di rendere più efficiente ed efficace la partecipazione dei Comuni al recupero dell'evasione fiscale dei tributi erariali, mediante la sottoscrizione del presente Protocollo d'Intesa con il quale le parti contraenti si impegnano da un lato a definire programmi di recupero dell'evasione concretamente attuabili dai Comuni, definendo anche le modalità di accesso alle banche dati

Direzione Regionale Emilia-Romagna

necessarie al fine di fornire agli Uffici locali dell'Agenzia delle entrate informazioni qualificate ed immediatamente utilizzabili per gli accertamenti fiscali, e dall'altro a costituire un gruppo di lavoro formato da esperti di entrambe le parti a cui affidare il compito di elaborare linee guida che siano di supporto alla concreta attuazione delle finalità del Provvedimento 3 dicembre 2007.

Ciò premesso, si conviene quanto segue

Art.1

1. Per i motivi espressi in premessa, costituenti parte integrante del presente Protocollo d'Intesa, l'ANCI E.R. e la Direzione Regionale A.E., si impegnano, nell'ambito delle rispettive competenze, ad individuare le modalità, gli strumenti e le soluzioni atti a favorire, nel più breve tempo possibile, la concreta partecipazione dei Comuni all'attività di recupero dell'evasione dei tributi erariali.

Art.2

1. Le parti si impegnano a costituire un gruppo di lavoro composto da personale altamente qualificato.
2. L'ANCI E.R. nomina n. 4 esperti in materia di tributi comunali, con particolare riguardo ai processi di verifica e di accertamento.
3. La Direzione Regionale A.E. nomina n. 4 esperti in materia di tributi erariali, con particolare riguardo ai processi di verifica e di accertamento.

Art.3

1. Al gruppo di lavoro di cui all'art.2 sono attribuite le seguenti competenze:
 - a) analisi delle procedure di verifica e di accertamento dei tributi erariali e dei tributi comunali al fine di definire una check list di fatti, elementi, informazioni e negozi che possano contribuire a fornire una segnalazione qualificata direttamente utilizzabile per evidenziare comportamenti evasivi ed elusivi di tributi erariali;
 - b) individuazione di ulteriori aree di verifica, in aggiunta a quelle previste dal Provvedimento del 3 dicembre 2007, che risultino significative tanto per l'Agenzia delle Entrate quanto per i Comuni;
 - c) soluzione di problematiche complesse volte a dare concreta attuazione al presente Protocollo d'Intesa.
2. Le sedi e le date di convocazione del gruppo di lavoro sono concordate dallo stesso gruppo, salvo espresse indicazioni dei rappresentati legali delle parte contraenti.

Direzione Regionale Emilia-Romagna

Art.4

1. La Direzione Regionale A.E. mette a disposizione dei Comuni della regione Emilia-Romagna, entro termini che saranno concordati dalle parti firmatarie e compatibilmente con la disponibilità dei dati a livello centrale, i flussi informativi relativi a:
 - a) bonifici bancari e postali per ristrutturazioni edilizie;
 - b) contratti di somministrazione di energia elettrica, gas e acqua disponibili in Anagrafe Tributaria;
 - c) contratti di locazione di immobili ed altri contratti soggetti a registrazione;
 - d) denunce di successione che abbiano oggetto immobili;
 - e) quadri di dettaglio delle dichiarazioni dei redditi e delle dichiarazioni IVA;
 - f) ogni altro dato che il gruppo di lavoro di cui al precedente art.2 ritiene essenziale al fine di dare concreta attuazione alla partecipazione dei Comuni al recupero dell'evasione fiscale dei tributi erariali.
2. I dati di cui al precedente comma devono essere prontamente utilizzabili dai Comuni al fine di individuare, senza la necessità di acquisire ulteriori informazioni dalla stessa Agenzia delle Entrate, sacche di evasione/elusione di tributi erariali.
3. La Direzione Regionale E.R. si impegna ad analizzare le segnalazioni pervenute dai Comuni, se ritenute qualificate ai sensi dell'articolo 3, comma 1 del Provvedimento 3 dicembre 2007.
4. I Comuni aderenti al presente Protocollo d'Intesa trasmettono annualmente ai competenti Uffici Locali dell'Agenzia delle Entrate le delibere di approvazione, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), dei valori venali delle aree fabbricabili.
5. I Comuni si impegnano a mettere a disposizione, nell'ottica di una fattiva collaborazione amministrativa, tutti i dati e le informazioni necessarie all'Agenzia delle Entrate, utili per i propri controlli fiscali, anche se non configurabili come "segnalificazione qualificata".

Art.5

1. Il presente Protocollo d'Intesa può sostituire a tutti gli effetti il protocollo d'intesa previsto dall'articolo 9, comma 1 del Provvedimento 3 dicembre 2007.
2. Al fine di dare concreta attuazione a quanto previsto nel comma 1 del presente articolo, i Comuni della Regione Emilia Romagna, inviano alla Direzione Regionale A.E., mediante raccomandata A/R, e per conoscenza all'ANCI E-R lettera d'adesione al presente Protocollo d'Intesa.

Direzione Regionale Emilia-Romagna

3. L'ANCI E.R., annualmente, sentiti i Comuni della regione, propone al gruppo di lavoro di cui al precedente articolo 2, programmi locali di recupero dell'evasione.

Art.6

1. Il Gruppo di lavoro di cui al precedente articolo 3 propone annualmente un ciclo di giornate di formazione rivolta ai dipendenti dei Comuni, da tenersi su base provinciale o interprovinciale.
2. L'attività formativa sarà tenuta da esperti individuati da ANCI E.R. e dalla Direzione Regionale A.E.
3. L'attività formativa avrà ad oggetto le materie di cui al precedente articolo 3.

Art.7

1. Il presente Protocollo d'Intesa ha durata biennale e si intende tacitamente rinnovato di anno in anno qualora non intervenga disdetta da parte di uno dei firmatari.

Art.8

1. Per tutto quanto non disciplinato nel presente Protocollo d'Intesa si rinvia al Provvedimento del 3 dicembre 2007.

Bologna lì,

Per ANCI E.R.
Antonio Gioiellieri
Direttore

Per Direzione Regionale Agenzia delle Entrate
Ciro De Sio
Direttore
