



Provincia  
di Modena

AREA FINANZIARIA

UFFICIO ASSOCIATO DEL  
CONTENZIOSO TRIBUTARIO  
DELLA PROVINCIA DI  
MODENA

GIORNATA DI STUDIO INERENTE

**LA DISCIPLINA SUI TRIBUTI COMUNALI  
ALLA LUCE DELLE ULTIME MODIFICHE NORMATIVE**

**L'ICI NELLA GIURISPRUDENZA  
DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

**ANALISI DEI PROBLEMI APPLICATIVI E  
RISPOSTA AI QUESITI DEI PARTECIPANTI**

GIOVEDI' 12 FEBBRAIO 2009

9.30 – 13.00 14.00 – 17.30

**PRESSO LA SALA CARANDINI  
DEL BANCO S.GEMINIANO E S.PROSPERO**

Via dei Servi, 5  
41100 Modena

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

***INTRODUCE:*** ***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"

***RELATORE:*** ***Luigi Lovecchio***  
Dottore commercialista, esperto de "Il Sole 24 Ore"

**MATERIALE DI STUDIO**



## INDICE

### Dottrina

1. Rilevanza dell'accatastamento per i fabbricati di nuova costruzione pag. 5  
2. Esenzione abitazione principale: nuovi chiarimenti pag. 11

### Giurisprudenza

1. Cassazione, S. V, sentenza n.932, dep. 16/01/2009 pag. 17  
*(ICI, sanzione omessa denuncia per ogni singolo immobile e per ogni singolo anno)*
2. Cassazione, S. V, sentenza n.30132, dep. 23/12/2008 pag. 27  
*(ICI, art.74, legge n.342/2000 efficacia notifica rendita catastale)*
3. Cassazione, S. V, sentenza n.29139, dep. 11/12/2008 pag. 31  
*(ICI, fabbricato D a scritture contabili; se fabbricato iscritto in catasto il valore contabile e valore provvisorio ed il contribuente ha diritto al rimborso)*
4. Cassazione, S. V, sentenza n.27062, dep. 13/11/2008 pag. 35  
*(ICI, fabbricato D a scritture contabili; se fabbricato iscritto in catasto il valore contabile determina il pagamento dell'ICI in via definitiva, senza diritto rimborso)*
5. Cassazione, S. V, sentenza n.29143, dep. 11/12/2008 pag. 39  
*(Sull'obbligo di motivazione degli avvisi ICI)*
6. Cassazione, S. V, sentenza n.30466, dep. 30/12/2008 pag. 43  
*(ICI, la dichiarazione di inagibilità non opera retroattivamente)*
7. Cassazione, S. V, sentenza n.30549, dep. 30/12/2008 pag. 45  
*(ICI, sulla facoltà di approvare le delibere di determinazione dei valori delle aree)*
8. Cassazione, S. V, ordinanza n.29137, dep. 11/12/2008 pag. 47  
*(Sulla disapplicazione delle sanzioni ex art.5, D.lgs. n.472/1997)*
9. Cassazione, S. V, sentenza n.27771, dep. 21/11/2008 pag. 51  
*(ICI, dichiarazione di successione equivale a dichiarazione ICI)*
10. Cassazione, S. V, sentenza n.25902, dep. 29/10/2008 pag. 55  
*(ICI, abitazione principale anche per due unità immobiliari)*
11. Corte Costituzionale, sentenza n.162 del 7/5/2008 pag. 63  
*(Nella determinazione delle rendite catastali occorre tener conto degli impianti, come le turbine delle centrali elettriche)*
12. Cassazione, SS.UU, sentenza n.2870 dep. 06/02/2009 pag. 79  
*(Istanza autotutela, giurisdizione giudice tributario; inammissibile il ricorso avverso diniego autotutela, espresso o tacito, per l'annullamento di un avviso divenuto definitivo)*

### Documenti

1. Circolare Anci E. R. del 3.06.2008 Esenzione ICI abitazione principale pag. 81  
2. Risoluzione 12/DF del 5.06.2008- Direzione Federalismo Fiscale pag. 87  
3. Inter. E Resp. Parlamentare n.5-00874 del 29.01.2009 pag. 99



Imposta comunale sugli immobili

## **Rilevanza dell'accatastamento per i fabbricati di nuova costruzione<sup>1</sup>**

**di Pasquale Mirto**

---

La Corte di Cassazione nella sentenza n.24924 del 1° luglio – 24 ottobre 2008 ha chiarito che il fabbricato in corso di costruzione è assoggettato ad ICI, come fabbricato, dalla data di accatastamento se questa è antecedente o alla data di ultimazione dei lavori di costruzione o alla data di effettivo utilizzo. La sentenza in commento è di estrema rilevanza in quanto il caso risolto dai giudici di legittimità è nella pratica molto frequente e finora si erano registrati pochi interventi giurisprudenziali, sia di merito che di legittimità, peraltro non così puntuali.

### **La normativa**

La sentenza in commento individua la data che segna il passaggio dall'imposizione dell'area fabbricabile a quella del fabbricato; tale data è rilevante non solo per i fabbricati di nuova costruzione, che è il caso trattato dalla Corte di Cassazione nella sentenza in commento, ma anche per quelli in corso di ristrutturazione, visto che il regime previsto dalla normativa ICI è identico. La normativa, infatti, prevede:

- all'art.2, comma 1, lettera a) 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»;
- all'art.5, comma 6 che «in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'articolo 31, comma 1, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n.457, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'articolo 2, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Articolo in corso di pubblicazione sulla rivista Azienditalia Finanza e Tributi.

<sup>2</sup> L'art.31 della legge n.457/1978 è stato abrogato e la definizione degli interventi edilizi è ora contenuta nell'art. 3 del D.P.R n.380/2001, Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia.

La normativa individua quindi due date: o l'ultimazione dei lavori o la data di effettivo utilizzo.

Accade però di frequente che l'immobile sia accatastato prima ancora della ultimazione, effettiva o completa, dei lavori di costruzione; quest'evenienza normalmente è determinata da ragioni di ordine pratico, quale la possibilità di vendere l'immobile stesso.

Il dubbio interpretativo si pone quindi allorché il fabbricato è accatastato prima ancora della ultimazione dei lavori dichiarata in comune e in buona sostanza è sintetizzabile con il problema se l'ultimazione dei lavori debba prevalere sull'accatastamento, o viceversa.

Alla medesima soluzione, ovvero la prevalenza dell'accatastamento, si perviene o considerando la normativa catastale o la normativa ICI.

### **L'accatastamento del fabbricato**

La normativa catastale di riferimento prevede:

- all'art.3, c.1, D.P.R. n.425/1994 (in vigore fino al 30 giugno 2003) che il direttore dei lavori ha l'obbligo di presentare la dichiarazione per l'iscrizione in catasto «immediatamente dopo l'ultimazione dei lavori di finitura e, comunque entro trenta giorni dall'installazione degli infissi»;
- all'art.25 del D.P.R. n.380/2001 (in vigore dal 30 giugno 2003) che il titolare del permesso di costruire entro quindici giorni dall'ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento è tenuto a presentare la domanda di rilascio del certificato di agibilità, corredata anche della richiesta di accatastamento dell'edificio.

La normativa sembra far coincidere il concetto di ultimazione dei lavori di costruzione con quella di ultimazione dei lavori di finitura.

Solo dopo l'ultimazione dei lavori si può parlare di unità immobiliare produttiva di reddito che come tale deve essere iscritta in catasto con rendita. Si ricorda infatti che il R.D.L. n.652/1939 considera, all'art.5, come «unità immobiliare urbana ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio». Identica definizione è utilizzata dall'art.2 del D.M. 28/1998.

Quanto detto è confermato dalla possibilità, prevista dalla normativa catastale, d'iscrivere il fabbricato in corso di costruzione, e come tale non ultimato. L'art.3 del D.M. n.28/1998 prevede al comma 2, lettera a), la possibilità di iscrizione in catasto, ai soli fini della identificazione, ma senza attribuzione di rendita dei «fabbricati o loro porzioni in corso di costruzione o di definizione». Sicché, in linea generale, il problema in discussione neanche dovrebbe sussistere visto che si può accatastare solo fabbricati ultimati e che pertanto se un fabbricato è iscritto in catasto con rendita v'è

una dichiarazione del proprietario attestante l'ultimazione dei lavori, data che peraltro è valorizzata in un apposito campo del modello DOCFA.

Diversamente, occorrerebbe chiedersi come mai se l'unità immobiliare non è ultimata e quindi non è produttiva di reddito essa è stata iscritta, su istanza di parte, in catasto con rendita prima della fine dei lavori dichiarata al comune, essendo anche prevista, per i fabbricati in corso di costruzione, la possibilità di iscrizione in catasto, ai soli fini della identificazione, ma senza attribuzione di rendita.

L'incongruenza appena descritta è stata rilevata anche in una pronuncia della Corte Costituzionale la quale, nell'ordinanza n.288 del 7 luglio 2005, osserva che se vi è un fabbricato iscritto in catasto con rendita – e quindi c'è l'idoneità dell'unità immobiliare alla produzione di reddito, quantificato appunto dalla rendita catastale – allora non si può parlare di immobile per il quale non è ancora intervenuta la ultimazione dei lavori, giacché tale circostanza sarebbe in contrasto con le norme che regolano l'accatastamento delle unità immobiliari urbane (art.5 del R.D.L. 13 aprile 1939, n.652).

### **La comunicazione di fine lavori e l'utilizzabilità del fabbricato**

Quanto affermato nel paragrafo precedente permette di non valorizzare non solo una comunicazione di ultimazione dei lavori posteriore all'accatastamento, ma anche un'eventuale dimostrazione documentale che il fabbricato di fatto non sia del tutto ultimato.

L'art.15 del D.P.R. n.380/2001, che ha recepito l'art.4 della legge n.10/77, prevede che nel permesso di costruire (la vecchia concessione edilizia) sono indicati i termini di inizio e di ultimazione dei lavori e che «il termine per l'inizio dei lavori non può essere superiore ad un anno dal rilascio del titolo; quello di ultimazione, entro il quale l'opera deve essere completata non può superare i tre anni dall'inizio dei lavori. Entrambi i termini possono essere prorogati, con provvedimento motivato, per fatti sopravvenuti estranei alla volontà del titolare del permesso. Decorsi tali termini il permesso decade di diritto per la parte non eseguita».

Lo scopo della comunicazione di fine lavori è quindi essenzialmente riconducibile ad evitare il rilascio di una nuova concessione/permesso di costruire. Inoltre, una sua presentazione tardiva, rispetto all'effettiva ultimazione dei lavori, non risulta sanzionabile.

Peraltro, sotto altra angolazione, va rilevato che nel contenzioso nato sull'argomento in discussione, il contribuente ha spesso fatto coincidere l'ultimazione dei lavori con l'utilizzabilità del fabbricato, valorizzata dalla normativa ICI allorquando si fa riferimento alla "data di utilizzo", sicché è stato ritenuto che senza la comunicazione della ultimazione dei lavori non

poteva essere chiesta l'agibilità o l'abitabilità del fabbricato e quindi lo stesso non poteva essere utilizzato.

Questo modo di ragionare, che ricollega l'assoggettamento ad ICI con la fruibilità del fabbricato, è stato più volte oggetto di analisi da parte della Corte di Cassazione, la quale ha però ritenuto che l'accatastamento del fabbricato equivale ad "utilizzazione" e che quindi per tale motivo l'ICI deve essere pretesa sul fabbricato e non più sull'area fabbricabile; in particolare:

- nella sentenza n.22808 del 23.10.2006 la Corte ha molto chiaramente affermato che «l'avvenuto accatastamento del fabbricato (...) ha determinato la utilizzazione dello stesso, e quindi l'imponibilità ai fini ICI. (...) Nella specie la utilizzazione del fabbricato è stata correttamente ritenuta dalla Commissione Regionale sulla base dell'avvenuto accatastamento del fabbricato (...) e quindi dell'avvenuta utilizzazione del manufatto, indipendentemente dal completamento delle rifiniture»;
- nella sentenza n.7905 del 15.04.2005 la Corte ha precisato quanto segue: «la previsione dell'art.2 del d.lgs. n.504/1992 che stabilisce che "il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione lavori ...", deve leggersi in armonia con la successiva disposizione contenuta nell'art.5 che correla la base imponibile al valore dell'immobile, così come determinata sulla base della rendita catastale. In questo quadro di riferimento, appare chiaro che l'imposta è dovuta per il solo fatto che sia stata dichiarata l'ultimazione del manufatto e che si sia provveduto al suo accatastamento, restando estranea alla sfera attinente al rapporto tributario tutto quanto afferisce alla effettività abitabilità del bene stesso, ovvero alle sue caratteristiche igienico sanitarie. La pronuncia impugnata ha richiamato questo principio e ne ha fatto buon governo, avendo dato rilievo alla dichiarazione di ultimazione, trasmessa dalla società all'ufficio comunale, ed al suo accatastamento, che rappresentano le uniche due circostanze rilevanti ai fini impositivi. La definizione del procedimento che attiene alla verifica dell'abitabilità resta estranea al rapporto tributario, incidendo sull'uso effettivo del fabbricato che la norma tributaria non ha inserito fra i requisiti postulati per l'applicazione dell'imposta».
- Tra le poche pronunce di merito che si sono occupate del caso in trattazione merita di essere segnalata la sentenza della Commissione Tributaria Regionale Bologna, Sez. IV, n.24 del 5 febbraio 20043, nella quale si è ritenuto che «l'iscrizione in catasto, a fini puramente

---

<sup>3</sup> Pubblicata su *Azienditalia Finanza e tributi*, n.18/2004, Inserto, pag.XVII.



identificativi, non integri il presupposto impositivo, e che – al contrario – la richiesta di attribuzione di rendita dimostri la volontà di utilizzare il bene (ad esempio, al fine di alienarlo)».

### **La sentenza n.24924/2008**

In passato si è già rilevato sulle pagine di questa stessa rivista<sup>4</sup> che la soluzione del problema in discussione può essere fornita non solo dalla normativa catastale ma, e molto più semplicemente, da un'attenta lettura della normativa ICI ed in particolar modo dall'art. 2 del D.Lgs.504/92, comma 1, lett. a) che nel definire l'oggetto imponible "fabbricato" precisa che «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».

Tal tenore letterale della norma si evince che il caso del fabbricato iscritto in catasto antecedentemente alla data di ultimazione dei lavori comunicata al comune rientra nella prima parte della citata lettera a), mentre la previsione formulata per i fabbricati di nuova costruzione risulta un accorgimento tecnico per attrarre a tassazione quegli immobili, che pur essendo produttivi di reddito non sono ancora stati iscritti in catasto.

Quanto sostenuto trova ora conferma nella sentenza in commento, nella quale si osserva che «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 perchè l'unità sia considerata "fabbricato" e, di conseguenza, assoggettata all'imposta prevista per tale specie di immobile. (...) Immediatamente dopo quelle proposizioni, nello stesso 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 (...) 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».

---

<sup>4</sup> Cfr., P. Mirto, "ICI- Il fabbricato di nuova costruzione, in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.18/2004, Inserto.

Pertanto, ad avviso della Corte di Cassazione, ai fini ICI per fabbricato deve intendersi:

- a) "l'unità immobiliare iscritta ... nel catasto edilizio";
- b) "l'unità immobiliare ... che deve essere iscritta";
- c) "il fabbricato di nuova costruzione":
  - c.1) "a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione";
  - c.2) o se antecedente "dalla data in cui è comunque utilizzato".

La Corte poi precisa che «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 perchè tale iscrizione realizza, di per sè, 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")».

Imposta comunale sugli immobili

### **Esenzione abitazione principale: nuovi chiarimenti<sup>5</sup>**

**di Pasquale Mirto**

---

La Commissione bilancio della Camera dei deputati con risposta n.5 – 00874 del 29 gennaio, rispondendo all'interrogazione presentata dall'On. Maino Marchi, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alle modalità di applicazione dell'esenzione ICI per l'abitazione principale.

La risposta fornita è palesemente contrastante con quanto affermato, con risoluzione n.12/DF del 5 giugno 2008, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Inoltre, la risposta è destinata ad avere riflessi immediati sia sulle modalità di calcolo della perdita di gettito ICI che i comuni dovranno certificare entro il 30 aprile prossimo sia sui rapporti con i contribuenti, i quali, seguendo le precedenti indicazioni ministeriali hanno omesso di pagare l'ICI del 2008.

#### **La normativa**

L'art.1 del D.L. 93/2008, nel disporre l'esenzione a decorrere dall'anno 2008 dall'imposta comunale sugli immobili dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, ha esteso tale esenzione anche ai fabbricati assimilati dal comune all'abitazione principale "con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto"<sup>6</sup>.

Nella formulazione originaria della norma si faceva riferimento alle sole assimilazioni avvenute con regolamento comunale; la legge di conversione ha aggiunto alle dette assimilazioni anche quelle disposte con "delibera comunale".

La precisazione legislativa ha permesso di includere nelle esenzioni anche quelle assimilazione disposte dal comune con la delibera di approvazione delle aliquote, anche se, più correttamente queste dovevano essere disciplinate con regolamento comunale.

La volontà di fare salve queste assimilazioni, ha però di fatto esteso l'esenzione, seguendo le indicazioni ministeriali cristallizzate nella risoluzione n.12/DF, anche a tutti gli altri casi di assimilazione all'abitazione principale disposte dai comuni, o con regolamento o con semplice delibera comunale.

Peraltro, occorre ricordare che l'interpretazione ora fornita dalla commissione bilancio coincide esattamente con quella proposta da ANCI Emilia Romagna, nella circolare 3 giugno 2008<sup>7</sup>, con la quale si è ritenuto che le abitazione assimilate esenti da ICI potevano essere solo quelle che il

---

<sup>5</sup> Articolo in corso di pubblicazione sulla rivista Azienditalia Finanza e Tributi.

<sup>6</sup> Per un primo commento al D.L. n.93/2008, cfr., P. Mirto, "L'esenzione ICI per l'abitazione principale: novità, chiarimenti e dubbi", in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.17/2008, Inserto.

<sup>7</sup> La circolare è pubblicata sul sito [www.anci.emilia-romagna.it](http://www.anci.emilia-romagna.it).

comune poteva assimilare in base ad una norma statale, rimanendo esclusi tutti gli altri casi di assimilazione, pur disposti dal comune in base al più ampio potere regolamentare disciplinato dall'art.52 del D.Lgs. n.446/1997. Dalla lettura della risposta all'interrogazione parlamentare si evince, inoltre, che con essa si è voluto offrire anche altre risposte che vanno al di là del caso concreto prospettato dall'interrogante.

### **Le abitazioni assimilate**

Nella risposta all'interrogazione parlamentare si è ricostruito un quadro normativo nel quale è bene evidente la distinzione tra abitazione che il comune può assimilare all'abitazione principale in base a precise disposizioni normative e abitazioni assimilate mediante l'utilizzo della più ampia potestà regolamentare attribuita dagli artt. 52 e 59 del D.lgs. n.446/1997. Sole per le prime assimilazioni spetterebbe l'esenzione. Sarebbero pertanto esenti solo le abitazioni assimilate con regolamento 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.

Al di fuori di tali casi, le assimilazioni comunque operate dal comune avrebbero come unico effetto quello di consentire l'utilizzo della minore aliquota deliberata per l'abitazione principale, in luogo di quella ordinaria. Naturalmente, l'esenzione compete anche per tutti quei casi in cui l'assimilazione sia stata operata direttamente dalla legge primaria, ovvero:

- unità immobiliari, appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari (art.8, comma 4 del D.Lgs. n.504/1192);
- gli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari (art.8, comma 4 del D.Lgs. n.504/1192);
- 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 (art.6, comma 3 bis del D.Lgs. n.504/1192);
- abitazione possedute dai cittadini italiani residenti all'estero (art.1, comma 4 ter del D.L. n.16/19938).

---

<sup>8</sup> La risoluzione n.12/2008 esclude, tuttavia che le abitazioni degli italiani residente all'estero possano essere consideranti esenti, in mancanza di un'espressa assimilazione regolamentare, contrariamente, peraltro, a quanto in precedenza affermato con la risoluzione n.5/2008.

### **Le abitazioni locatate con contratto registrato**

Sulla base della ricostruzione sopra operata, l'interrogazione parlamentare analizza la norma regolamentare del comune di Canossa (Reggio Emilia) con la quale si sono disposte varie assimilazioni, focalizzando la propria risposta, almeno in maniera espressa, con riguardo all'assimilazione dell'“l'abitazione locata, con contratto registrato, a soggetto che la utilizza come dimora abituale”.

In merito ai contratti di locazione di fabbricati destinati ad abitazione principale del locatario, va preliminarmente ricordato che esistono due norme di agevolazione; la prima, il D.L. n.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”; la seconda, 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 può essere inferiore al minimo, ma anzi, per quanto chiarito dalla legge finanziaria 2008 (art.2, comma 288) può arrivare fino all'esenzione.

Nella risposta all'interrogazione parlamentare si chiarisce che le norme permettono al comune “di estendere l'aliquota ridotta a favore dei soggetti ivi indicati, ma non di assimilare dette unità immobiliari all'abitazione principale”. Tale abitazioni quindi non potranno considerarsi esenti.

### **L'assimilazione delle abitazioni date in comodato**

Il regolamento del comune di Canossa, riportato nella risposta all'interrogazione parlamentare, prevede oltre all'assimilazione dell'abitazione locata con contratto registrato anche quella dell'abitazione “concessa dal possessore in uso gratuito a parenti fino al 3° grado (figli, genitori, fratelli, zii/e relativi coniugi, suoceri, generi e nuore) o ad affini fino al 2° grado, che la occupano quale loro abitazione principale”<sup>9</sup>. Tale previsione regolamentare va oltre le possibilità offerte dall'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.

---

<sup>9</sup> Peraltro, la formulazione regolamentare risulta essere imprecisa, in quanto s confonde tra parenti ed affini. La parentela è il vincolo che lega persone che discendono l'una dall'altra, come i parenti in linea retta (padre e figlio, nonno e nipote, e così via), o che hanno uno stipite comune, senza discendere l'una dall'altra, come i parenti in linea collaterale (fratelli, zio e nipote, cugini). L'affinità è, invece, il vincolo che unisce un coniuge ai parenti dell'altro coniuge (cognati, suocero e nuora, e così via). Cfr. P. Trimarchi, Istituzioni di diritto privato, pag.815.

Sul punto la commissione bilancio non esclude espressamente l'esenzione, ma dalla ricostruzione normativa operata, proprio con riferimento all'art.59 suddetto, emerge molto chiaramente che la potestà regolamentare si può muovere rigorosamente all'interno dei paletti fissati dalla norma statale, sicché dovrebbe essere negata l'esenzione per le abitazioni concesse in uso gratuito agli affini; per queste, il beneficio regolamentare dovrebbe limitarsi alla possibilità di calcolare l'imposta utilizzando l'aliquota ridotta prevista per l'abitazione principale in luogo di quella ordinaria.

A questo punto, il riferimento inserito con la legge di conversione al D.L. n.93/2008 alle assimilazioni disposte con "delibera comunale" dovrebbe servire a fare salve quelle assimilazioni, che pur essendo previste da norme statali, sono state attuate dal comune con delibera di approvazione delle aliquote anziché con norma regolamentare, e che in base ad una interpretazione di stretto rigore non dovevano, nella versione originaria del D.L. n.93/2008, portare all'esenzione.

### **L'assimilazione delle abitazioni date in comodato**

Il chiarimento fornito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ufficio del coordinamento legislativo – Finanze- Servizio Interrogazioni, a mezzo del sottosegretario Daniele Molgora, da un punto di vista strettamente normativo risulta essere condivisibile, anche se rappresenta una nuova conferma di una situazione critica che rende veramente difficile l'operato dei comuni, i quali risultano destinatari di continui chiarimenti interpretativi frequentemente contrastanti, non aderenti al dettato normativo, smentiti dalla successiva giurisprudenza di legittimità ed alcune volte dettati da esigenze di cassa più che dalla necessità di garantire un'applicazione uniforme del dettato normativo.

Quest'ultimo caso risulta essere emblematico, perché se da un lato risulta essere arrivato in tempo utile per permettere ai comuni di predisporre la prossima certificazione relativa alla perdita di gettito ICI conseguente all'esenzione dell'abitazione principale, che dovrebbe essere integralmente compensata da trasferimenti erariali, dall'altro lato creerà notevoli difficoltà, oltre ad un ingiustificato aggravio di lavoro, per quanti finora, seguendo precise indicazioni ministeriali, hanno riconosciuto l'esenzione per le abitazioni locate con contratto registrato, e per i quali si pone ora il problema di recuperare l'imposta non versata nel 2008, ovviamente senza sanzioni ed interessi.

Peraltro, risulta anche vano il tentativo di salvare quanto in precedenza affermato nella risoluzione 12 - laddove si sostiene che «la ricostruzione sopra delineata può sostanzialmente evincersi da una lettura in chiave sistematica della circolare interpretativa emanata al riguardo dall'Amministrazione nel giugno del 2008» - e ciò perché la predetta risoluzione estendeva espressamente l'esenzione a tutti i casi di assimilazione operata dal comune, indipendentemente dalla dizione utilizzata, tant'è che con riferimento alle abitazioni dei cittadini italiani residenti all'estero si negava che questi fossero esenti *ex lege*, pur ammettendone l'esenzione nel caso in cui i comuni «ne abbiano espressamente previsto l'assimilazione all'abitazione principale».

D'altro canto lo stesso Ministero in risposta a specifici quesiti formulati dai comuni ha ripetutamente confermato quanto espresso nella risoluzione n.12, come si evince dalla risposta fornita ad un comune capoluogo di provincia dell'Emilia Romagna, riportata nella tavola 1.

### Tavola 1

#### Ministero

#### Dell'Economia e delle Finanze

Dipartimento delle Finanze

Direzione Federalismo Fiscale

Prot.14954/2008

Al Comune di .....

OGGETTO: Imposta comunale sugli immobili (ICI). Esenzione per l'abitazione principale. Quesito

Con la nota sopra indicata sono stati richiesti chiarimenti in merito all'applicazione, in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), dell'esenzione stabilita dal D.L. del 27 maggio 2008, n.93, alle abitazioni locate con contratto registrato a chi le utilizza come abitazione principale e alle abitazioni non locate possedute da cittadini italiani residenti all'estero.

Si deve premettere che dalla lettura della risoluzione n.12/DF del 5 giugno 2008, cui si rimanda, già emerge una puntuale risposta al quesito formulato. Ad ogni modo si ribadisce quanto segue.

L'art.4, comma 1, del D.L.8 agosto 1996, n.437, convertito dalla legge 24 ottobre 1996, n.556, stabilisce che *“Ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, i comuni possono deliberare, ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.504, una aliquota ridotta, comunque non inferiore al 4 per mille, in favore delle persone fisiche soggetti passivi e dei soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, residenti nel comune, per le unità immobiliari direttamente adibite ad abitazione principale nonché per quelle locate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizza come abitazione principale, a condizione che il gettito complessivo previsto sia almeno pari all'ultimo gettito annuale realizzato”*

Come è possibile evincere dal contenuto della norma appena riportata, la disposizione in esame consentiva ai comuni di estendere l'aliquota ridotta alle unità immobiliari locate con contratto registrato utilizzate *“come abitazione principale”* non configurando, di norma, un'ipotesi di assimilazione di dette unità immobiliari all'abitazione principale, a meno che, come si legge nella citata risoluzione *“questa non sia stata espressamente prevista dal regolamento comunale, vigente alla data del 29 maggio 2008”*.

Occorre osservare che quest'ultima circostanza si è realizzata nel caso di specie, in quanto l'assimilazione all'abitazione – che rende applicabile alle unità immobiliari locate con contratto registrato l'esenzione in esame

– è stata disposta, non per effetto delle norme recate dall'art.4, comma 1, del D.L. 437 del 1996, ma proprio a causa della norma contenuta nel regolamento comunale che ha espressamente previsto l'equiparazione all'"abitazione principale" di quella "locata con contratto registrato a soggetto che la utilizza come abitazione principale", indipendentemente dal fatto, come specificato nella richiamata risoluzione n.12/DF, che tale equiparazione sia stata limitata agli "effetti dell'applicazione del solo beneficio dell'aliquota ridotta".

Le stesse considerazioni sopra riportate valgono anche nell'ipotesi relativa alla disposizione regolamentare in base alla quale "è considerata abitazione principale, agli effetti dell'applicazione del solo beneficio della detrazione d'imposta, l'abitazione posseduta da cittadino italiano residente all'estero, a condizione che non risulti locata.." dal momento che è lo stesso regolamento comunale a stabilire espressamente l'assimilazione di tali immobili all'abitazione principale, nel caso in cui non risultino locato".

IL DIRETTORE  
Carlo Vaccari



## GURISPRUDENZA

**Cass. civ. Sez. V, 16-01-2009, n. 932**

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. MERONE Antonio - Consigliere  
Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere  
Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere  
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Comune di Ancona, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma alla Via Cola di Rienzo n. 252, presso lo studio dell'avv. Caputo Bruno, insieme con l'avv. FRATICELLI Gianni (dell'Avvocatura Comunale) dal quale è rappresentato e difeso in forza della procura speciale rilasciata in calce al ricorso;  
- ricorrente -

contro

la s.n.c. VIRGILI Vincenzo di Virgili Vincenzo & C, con sede in (OMISSIS), elettivamente domiciliata, nel giudizio di appello, in Ancona alla Piazza Ugo Bassi n. 31 presso lo studio del dr. Veroli Sergio dal quale era difeso in quel grado:  
- intimata -

Avverso la sentenza n. 78/01/04 depositata il 12 maggio 2005 dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 26 giugno 2008 dal Cons. Dr. Michele D'ALONZO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dr. APICE Umberto, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

---

---

**Fatto Diritto P.Q.M.**

### **Svolgimento del processo**

Con ricorso notificato (nel domicilio eletto per il giudizio di appello) il 26 giugno 2006 alla s.n.c. VIRGILI Vincenzo di Virgili Vincenzo & C. (depositato il 10 luglio 2006), il Comune di Ancona - premesso che:

(1) detta società aveva impugnato (con distinti ricorsi) gli "avvisi di accertamento ICI relativi agli anni" dal 1995 al 1999 notificati il 13 dicembre 2001 (a) assumendo

"l'illegittimità della sanzione per omessa dichiarazione" dovendosi considerare (a1) che "con la dichiarazione ICI presentata nel 1994 per l'anno 1993" ("30 giugno 1994") aveva "raggruppato", sotto "l'unità immobiliare classificata D/7", sia questa che "le altre tre unità (... classate ... due come A/10 e una come A/2)" ("ciò in quanto le unità medesime, all'epoca della presentazione della ... denuncia, sarebbero state prive di una rendita catastale"), e (a2) che aveva indicato "il valore globale delle quattro unità con il criterio contabile ... applicabile alla categoria D" (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3), nonchè (b) contestando l'applicazione delle sanzioni "per omessa dichiarazione" relativamente a "tutte le annualità dal 1995 al 1999 atteso che l'errore" detto riguardava "solamente l'anno 1993 ... e non anche quelli successivi"; (2) "nei giudizi di merito" esso ente aveva contestato l'assunto "poichè tutte le unità immobiliari interessate risultavano iscritte a catasto già ... dal 29 settembre 1983, nonchè munite di rendita catastale dal ... 7 maggio 1993" -, in forza di TRE motivi, chiedeva di cassare (con vittoria delle spese) la sentenza n. 78/01/04 depositata il 12 maggio 2005 dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche la quale, previa riunione, aveva parzialmente accolto gli appelli della contribuente avverso le decisioni (44/03/03; 45/03/03; 46/03/03; 47/03/03; 48/03/03) con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Ancona aveva dichiarato inammissibili i ricorsi "poichè ritenuti proposti fuori termine".  
La società intimata non svolgeva attività difensiva.

### **Motivi della decisione**

1. Con la sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale - premesso (1) che "l'accertamento riguarda una omessa denuncia di tre unità immobiliari ai fini ICI per le quali è stata applicata una sanzione del 50% per omessa denuncia e del 20% per omesso versamento" e (2) che "il ricorrente chiedeva l'annullamento di detto atto ... sostenendo di aver erroneamente dichiarato tre unità immobiliari, una A/2 e due A/10, unitamente ad un immobile distinto alla categoria catastale D/8, ... per il quale è prevista una stima diretta" -, sulla scorta delle "conclusioni raggiunte dal CTU" (da esso nominato "al fine di accertare se le tre unità immobiliari fossero state incluse nell'unico immobile D/8 dichiarato dall'appellante"), in parziale accoglimento degli appelli riuniti della contribuente, ha dichiarato:

- "dovuta l'ICI non versata per gli anni 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 calcolata secondo le rendite catastali, e per differenza scomputata quella versata per ogni annualità" ;

- "per quanto riguarda le sanzioni trattandosi di annualità successive al 1993 troverà applicazione la sanzione del 20% per insufficiente versamento".

Il giudice tributario di appello ha osservato:

- "già dal 29 settembre 1983 le unità immobiliari oggetto della causa erano state tutte iscritte in catasto con autonoma attribuzione di rendita";

- "la società" ha "erroneamente" incluso dette unità immobiliari "nella valutazione dell'immobile classificabile come D/8" ("la ragionevole certezza di ciò la si ricava dalle conclusioni rassegnate dal perito ...");

- "Le conclusioni del perito portano a ritenere che il valore indicato ai fini ICI" (a) "sia comprensivo di tutte le unità immobiliari oggetto di causa" e (b) è stato "ottenuto

dalla parte rivalutando l'importo dell'immobile iscritto al libro dei cespiti ammortizzabili tenuto ai fini tributari".

Il giudice di appello, quindi, pur se "le considerazioni che precedono indurrebbero a ritenere" (2) che "la rivalutazione effettuata sui valori indicati nel libro dei cespiti riguardi solamente il valore di costruzione dell'immobile qualificabile come D/8" e (2) che "le altre unità immobiliari avrebbero dovuto essere dichiarate autonomamente e soggette alla disciplina ICI secondo le attribuzioni catastali assegnate già dal 29 settembre 1983", ha dichiarato di non potere "ignorare le conclusioni del CTU" secondo le quali "il valore dichiarato non riguarda solo l'immobile classificabile come D/8 bensì comprende anche il valore delle altre unità immobiliari non distintamente indicate nella dichiarazione ICI del 1993 e degli anni successivi" e, "pertanto", ha statuito:

- "in considerazione che nell'anno 1993 il contribuente ha presentato una dichiarazione infedele ... per quella annualità dovranno essere applicate le sanzioni per infedele dichiarazione limitatamente ai minori versamenti effettuati in relazione alle tre unità immobiliari non distintamente indicate, per il cui totale il Comune dovrà tener conto di tutte le somme versate per tale anno e procedere poi ad un conguaglio generale";

- "per le annualità successive al 1993 il Comune applicherà la sanzione del 20% per insufficienti versamenti effettuati ... in relazione all'ICI dovuta per tutti i beni e quella effettivamente versata considerando che non esisteva alcun obbligo di effettuare una nuova dichiarazione anche se inizialmente il contribuente ... ha indicato in un unico blocco immobiliare quello costituito dai beni oggetto di perizia". 2. Con il primo motivo di ricorso il Comune - premesso che:

(1) "la ditta intimata, con la dichiarazione ICI presentata in data 30 giugno 1994 per l'anno 1993, ha dichiarato di possedere un immobile classificato come D/7 con valore contabile di L. 1.420.284.000 (contraddistinguendolo "con il cod. "4" che "si riferisce ai fabbricati con valore determinato sulla base delle scritture contabili") ed ha "effettuato i versamenti ICI sulla predetta unità utilizzando il criterio contabile ... in osservanza del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*";

(2) esso ente non aveva contestato "le descritte modalità di versamento" per detto immobile (essendosi limitata ad emettere "avviso di liquidazione ICI per l'anno 1995 per il solo tardivo versamento") ma "l'omessa dichiarazione" e "gli omessi versamenti" riguardanti altre "unità immobiliari" (due di cat. A/10 ed una di cat. A2) - denuncia "violazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2*" adducendo che "la società ... avrebbe dovuto denunciare ... nella dichiarazione le tre distinte unità immobiliari" suddette perchè le stesse (come anche l'immobile "classato come D/8") "risultavano iscritte a catasto ... dal 29 settembre 1983", come si evinceva anche dal "rogito" del 28 settembre 1993, di acquisto di tutti i detti quattro immobili ("sia l'immobile classificato D/8 sia i ... tre immobili abitativi già singolarmente classati") da parte della contribuente e che, quindi, questa ha "illegittimamente effettuato i versamenti ICI sulle predette unità utilizzando il criterio contabile" in quanto il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*, consente il ricorso a tale criterio solo per i "fabbricati classificabili nel gruppo catastale D" interamente posseduti da imprese, solo se "non iscritti in catasto".

A conclusione della censura il ricorrente ha formulato, "ex art. 366 bis c.p.c.", il seguente "quesito di diritto":

"allorchè l'immobile sia provvisto di rendita catastale ai fini ICI il contribuente ha l'obbligo di dichiararne il valore catastale e non quello contabile, ancorchè teoricamente l'immobile stesso possa essere costituito da un insieme di immobili riuniti dalla destinazione ad un medesimo scopo funzionale, poichè le singole unità costituenti il compendio e distinte in catasto con rendite autonome vanno specificamente dichiarate". 3. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia "contraddittorietà della motivazione in relazione all'applicazione del criterio di dichiarazione c.d. contabile ad una fattispecie affatto diversa" esponendo:

- "la motivazione" appare "contraddittoria ed illogica ... laddove ... ha cercato incongruamente di giustificare l'omessa dichiarazione originaria delle tre unità immobiliari ... supponendola fungibile con la dichiarazione del compendio immobiliare al valore contabile come categoria D". 4. I riprodotti due motivi di doglianza - in ordine al primo dei quali la formulazione del "quesito di diritto" ex art. 366 bis c.p.c. si presenta inutile perchè la sentenza impugnata è stata depositata prima del 2 marzo 2006, giorno (Cass.: lav., 26 febbraio 2008 n. 5076; 2<sup>^</sup>, 20 dicembre 2007 n. 26990; 1<sup>^</sup>, 20 settembre 2007 n. 19396) di entrata in vigore (giusta il successivo art. 27) del *D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 6* che ha introdotto il relativo obbligo - sono inammissibili per difetto di interesse (*art. 100 c.p.c.*).

L'interesse all'impugnazione (il quale costituisce manifestazione del richiamato generale principio dell'interesse ad agire), come noto (Cass., 3<sup>^</sup>, 4 giugno 2007 n. 12952, tra le recenti), deve essere individuato in un interesse giuridicamente tutelato, identificabile nella possibilità di conseguire una concreta utilità o un risultato giuridicamente apprezzabile, attraverso la rimozione della statuizione censurata, non prospettandosi, perciò, sufficiente al riguardo la configurabilità di un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica non suscettibile di produrre riflessi pratici sulla soluzione adottata.

Il ricorso per cassazione, quindi, non può essere diretto ad ottenere una decisione su questioni meramente ipotetiche (che non investano specifiche statuizioni della sentenza impugnata) (Cass., lav., 19 marzo 2008 n. 7394), ovvero (Cass., 3<sup>^</sup>, 31 gennaio 2008 n. 2397) non aventi alcuna influenza in relazione alle domande o eccezioni proposte o, comunque, quando (Cass., un., 31 luglio 2007 n. 16871) il ricorrente non possa conseguire alcun risultato utile dalla riforma o dall'annullamento della sentenza impugnata.

Nel caso, dai motivi in scrutinio non si evince affatto la concreta utilità, per il Comune ricorrente, di ottenere, come richiesto nel "quesito di diritto", l'affermazione del principio secondo cui "allorchè l'immobile sia provvisto di rendita catastale ai fini ICI il contribuente ha l'obbligo di dichiararne il valore catastale e non quello contabile, ancorchè teoricamente l'immobile stesso possa essere costituito da un insieme di immobili riuniti dalla destinazione ad un medesimo scopo funzionale, poichè le singole unità costituenti il compendio e distinte in catasto con rendite autonome vanno specificamente dichiarate" atteso che, come innanzi riportato, avendo il giudice di appello espressamente dichiarato "dovuta l'ICI non versata per gli anni 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 calcolata secondo le rendite catastali" per tutti gli immobili, l'affermato obbligo di calcolare l'imposta "secondo le rendite catastali"

contiene in sè, di necessità, il corrispondente, preteso dal Comune, di "dichiarare il valore catastale". 5. Con il terzo (ed ultimo) motivo l'ente territoriale denuncia "violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14* in tema di sanzioni amministrative per omessa denuncia" adducendo essersi "verificata la fattispecie prevista dalla legge per i casi di violazione dell'obbligo di dichiarazione ICI, che concretizza una violazione sostanziale, ... punita ... con le sanzioni pecuniarie più elevate, in quanto tale tipo di violazione incide sull'ammontare del tributo, pertanto suscettibile di arrecare sensibile danno all'ente impositore e sintomo di un comportamento, posto in essere dal soggetto passivo, inteso ad evitare anche nel corso dei successivi anni il pagamento del tributo".

Secondo il Comune, quindi, "la sentenza ... d'appello" ha (a) "erroneamente ritenuto applicabile per l'anno 1993 ... la sanzione prevista per l'infedele dichiarazione relativa ai tre immobili non dichiarati ed ai minori versamenti ad essi riferibili" e (b) "illogicamente ... ritenuto che per le annualità successive fosse applicabile la sanzione del 20% per insufficiente versamento tra l'imposta effettivamente dovuta e quella versata" in quanto "la fattispecie di violazione messa in atto dalla ... intimata" ("sottoponibile a sanzione") era "quella della omessa dichiarazione prevista dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 1* che comporta l'irrogazione della sanzione dal 100% al 200% per ogni anno nel quale l'omissione si sia reiterata salva l'applicazione della continuazione": "la fattispecie di violazione messa in atto dalla ditta intimata e quindi sottoponibile a sanzione", pertanto, non è "quella ravvisata dal collegio d'appello bensì quella dell'omessa dichiarazione prevista dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 1*, che comporta l'irrogazione della sanzione ... per ogni anno nel quale l'omissione si sia reiterata salva l'applicazione della continuazione".

In fine della doglianza, l'ente territoriale formula, "ex art. 366 bis c.p.c.", il seguente "quesito di diritto":

"è legittima l'applicazione della sanzione di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14, comma 1* dal 100% al 200% dell'imposta per omessa dichiarazione ICI allorchè il contribuente abbia dichiarato il valore contabile del compendio immobiliare come classe D invece di dichiarare una tantum la rendita catastale specifica attribuita ad ogni singolo immobile". 6. Il motivo - anche in ordine al quale va ribadita la inutilità del formulato "quesito" - deve essere accolto perchè fondato in entrambi, i profili: la doglianza, infatti, investe:

(1) l'affermazione del giudice a quo per la quale nel caso la "contribuente", pur non avendo "distintamente" indicato nella propria dichiarazione del 1993 "tre unità immobiliari", "ha presentato una dichiarazione infedele" e;

(2) la statuizione dello stesso giudice secondo cui il Comune, "per le annualità successive al 1993", deve applicare solo "la sanzione del 20% per insufficienti versamenti effettuati" perchè "non esisteva alcun obbligo di effettuare una nuova dichiarazione" per dette "tre unità immobiliari".

Siffatte proposizioni della sentenza impugnata sono erranee.

A. Il *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 14, commi 1 e 2* - i quali puniscono con sanzioni di diversa gravità, rispettivamente, (a) l'"omessa presentazione della dichiarazione o denuncia" e (b) la presentazione di "dichiarazione o ... denuncia ... infedeli" -, invero, non contengono nessuna indicazione delle ipotesi in base alle

quali, a parte quella ovvia dell'omissione materiale di qualsivoglia dichiarazione, questa (come la sua rettifica) possa ritenersi omessa ovvero soltanto infedele.

La limitazione della fattispecie punita dal primo comma alla mera ipotesi della assoluta mancanza (materiale) di qualunque dichiarazione (o rettifica), con conseguente confluenza di ogni altra omissione nella residua categoria della infedeltà della dichiarazione (o della denuncia), però, si palesa non congruente;

(1) con la funzione svolta dalla dichiarazione (e, di poi, dalla denuncia), valutate le peculiarità dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), desumibili da tutto l'afferente impianto normativo (in appresso delineato per riassunto);

(2) con la congiunta previsione e parificazione, quoad poenam, della "dichiarazione" e della "denuncia" (considerato che l'obbligo di quest'ultima sorge solo per l'ipotesi in cui "si verificano modificazioni di dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta" per cui, ovviamente, la "denuncia" è necessaria anche in caso di "modificazioni" riguardanti solo alcuni od anche uno solo degli immobili dichiarati), e, infine;

(3) con i poteri di "liquidazione" e di "accertamento" attribuiti ai comuni (esaminati in prosieguo).

A.1. L'imposta in questione, per il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2*, fatte salve le esenzioni previste dal successivo art. 7, colpisce tutti i "fabbricati" ed i "terreni agricoli" nonchè tutte le "aree fabbricabili" che siano "siti nel territorio dello Stato";

essa è determinata (artt. 5 e 6) mediante l'applicazione al valore di ciascun immobile determinato variamente con riferimento o a parametri catastali ("ammontare delle rendite risultanti in catasto", con applicazione di "moltiplicatori", o "reddito dominicale") o ("fabbricati classificabili nel gruppo catastale D" non ancora iscritti in catasto) ad altri criteri o, ancora ("aree fabbricabili"), al "valore venale in comune commercio" dell'opportuna aliquota millesimale (peraltro diversa a seconda dell'uso dei fabbricati).

A.2. L'aliquota, indispensabile per la determinazione dell'imposta, per l'art. 6, comma 2 poi, "può essere diversificata" da ciascun comune, entro il limite minimo e massimo di legge, con riferimento ai casi di "immobili diversi dalle abitazioni" o "posseduti in aggiunta all'abitazione principale" ovvero "di alloggi non locati", oltre che "essere agevolata in rapporto alla diverse tipologie degli enti senza scopo di lucro".

Il successivo art. 8, ancora, prevede le ipotesi di "riduzione" dell'imposta ("fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati"; "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") nonchè la nota "detrazione" di una certa somma per l'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale":

tale "detrazione", significativamente, è concessa solo "fino a concorrenza" dell'ammontare dell'imposta dovuta per quella specifica unità, per cui l'eventuale inferiorità della misura dell'imposta dovuta rispetto all'ammontare della riduzione non determina nessun residuo credito utilizzabile per altre unità immobiliari dello stesso soggetto d'imposta.

A.3. Il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10*, a sua volta, al comma 4, impone(va) ai soggetti passivi dell'imposta (quali identificati all'art. 3) di "dichiarare gli immobili posseduti"

("con esclusione di quelli esenti dall'imposta ai sensi dell'art. 7") "su appositi moduli" e, al comma seguente, demandava al Ministero delle Finanze di determinare "i dati e gli elementi" che il modulo della dichiarazione doveva contenere.

La stessa norma, inoltre, imponeva ai medesimi soggetti di "denunciare", nelle stesse forme, "le modificazioni" dei "dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta... intervenute" successivamente alla dichiarazione.

Secondo la nomenclatura adottata dal legislatore, quindi, la "dichiarazione" è l'atto contenente l'elencazione (dei "dati ed elementi" rilevanti ai fini dell'imposizione) degli immobili posseduti soggetti all'imposta mentre la "denuncia" è l'atto di comunicazione delle "modificazioni" dei "dati ed elementi dichiarati", quindi relativi a immobili già "dichiarati".

A.4. Nel regolare i poteri di "liquidazione ed accertamento" dell'imposta, di poi, l'art. 11, comma 1, del richiamato D.Lgs. (in vigore all'epoca di riferimento dell'imposta qui in contestazione) dispone che il comune:

(1) "controlla le dichiarazioni e le denunce presentate ai sensi dell'art. 10" e "verifica i versamenti eseguiti ai sensi del medesimo articolo";

(2) "provvede" ("sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e dalle denunce stesse, nonché sulla base delle informazioni fornite dal sistema informativo del Ministero delle finanze in ordine all'ammontare delle rendite risultanti in catasto e dei redditi dominicali") "anche a correggere gli errori materiali e di calcolo", liquidando "l'imposta" con apposito "avviso" contenente "l'indicazione dei criteri adottati, dell'imposta o maggiore imposta dovuta e delle sanzioni ed interessi dovuti".

Il successivo comma 2, a sua volta, prescrive che il comune "provvede":

(1) "alla rettifica delle dichiarazioni e delle denunce nel caso di infedeltà, incompletezza od inesattezza" o;

(2) "all'accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione".

La norma, quindi, prevede e regola, in maniera distinta:

(a) il potere di "controllo" delle dichiarazioni e delle denunce, di "verifica" dei versamenti nonché di "correzione" degli errori "materiali e di calcolo" ed il conseguente potere di liquidare l'imposta ancora dovuta (con gli accessori, anche sanzionatori);

(b) il potere di "rettifica" delle dichiarazioni e delle denunce affette da "infedeltà, incompletezza od inesattezza" e, infine;

(c) il potere (da esercitare tramite apposito "avviso motivato" contenente "la liquidazione dell'imposta o maggiore imposta dovuta e delle relative sanzioni ed interessi") di "accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione" della dichiarazione e/o della denuncia.

A.5. Dal combinato disposto delle richiamate disposizioni si ricava che, ai fini dell'ICI, la dichiarazione relativa deve riguardare tutte le unità immobiliari suscettibili di individua imposizione possedute dal soggetto dichiarante per cui la nozione di omissione della dichiarazione va definita non con riferimento al documento materiale in sè ma al suo contenuto concreto: l'omessa indicazione in denuncia di una unità immobiliare, pertanto, determina una corrispondente omissione di dichiarazione.

Siffatta conclusione è necessitata, oltre che dalla ratio complessiva della normativa - per la quale la dichiarazione ICI, a differenza di altre imposte (cfr., per l'imposta di ricchezza mobile", Cass., trib. 28 luglio 2006 n. 17193), non è diretta a determinare il complessivo coacervo patrimoniale, unitariamente considerato a fini di una unica soggezione ad imposizione fiscale (tanto che, come rilevato innanzi l'eventuale eccedenza della "detrazione" sull'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale" non è utilizzabile per ridurre l'imposta dovuta per altri immobili) -, dalla evidenziata totale equiparazione sanzionatoria, operata dal legislatore, della fattispecie "omessa denuncia" a quella di "omessa dichiarazione" delle sopravvenute "modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta": sarebbe del tutto illogico, infatti, limitare la fattispecie della omessa denuncia alla sola ipotesi della totale omissione (materiale) della denuncia stessa quando per volontà del legislatore deve essere punito con sanzione identica a quella prevista per l'omessa dichiarazione la mancata denuncia di variazione della modificazione di elementi e di dati rilevanti ai fini dell'imposta di un cespite imponibile già denunciato insieme con altri cespiti.

La conclusione è confermata dalla coerente definizione e delimitazione dei poteri del comune, operate dalla legge laddove questa pone sullo stesso piano la dichiarazione e la denuncia e distingue le ipotesi di "infedeltà, incompletezza od inesattezza", suscettibili di sola "rettifica", da quella di "omessa presentazione": anche per tali poteri, infatti, la nozione di "omessa presentazione" della denuncia (equiparata all'omessa presentazione della dichiarazione) richiama inequivocamente, pena l'inutilità della prescrizione normativa, la mancata presentazione della dichiarazione delle variazioni intervenute anche per uno solo dei cespiti a suo tempo dichiarati per cui il paritario trattamento sanzionatorio delle due fattispecie impone di considerare "omessa" la dichiarazione per tutte le unità non specificamente esposte nella dichiarazione presentata ma contenente l'indicazione di altre e diverse unità imponibili.

A.6. Di converso, dalle stesse norme si ricava la assoluta peculiarità di ciascuna unità immobiliare soggetta all'imposta de qua e, quindi, la necessità di specifica ed autonoma dichiarazione (e, se del caso, denuncia) di ciascuna di esse sì che la dichiarazione di ogni unità non perde la sua individua necessità neppure quando effettuata insieme con le altre unità possedute dal dichiarante.

Di conseguenza logica la fattispecie "dichiarazione o ... denuncia ... infedeli" va limitata a quella (soggetta non ad "accertamento" ma a "rettifica") di mera "infedeltà, incompletezza od inesattezza" dei dati e degli elementi concernenti gli immobili "dichiarati" e non pure di quelli omessi.

A.7. In definitiva, deve affermarsi il principio secondo cui, ai sensi ed ai fini del combinato disposto del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, artt. 10 e 14* la dichiarazione (come l'eventuale denuncia delle successive variazioni) deve essere effettuata per ciascuna unità immobiliare soggetta all'imposta comunale e l'omessa indicazione (o denuncia di afferente variazione) di una qualche unità immobiliare costituisce omessa dichiarazione per ciascuna delle unità non dichiarate o non denunciate e non già mera infedeltà della dichiarazione presentata per altre unità.

B. Anche l'inesistenza dell'"obbligo di effettuare una nuova dichiarazione" per le "annualità successive al 1993", affermata dal giudice di appello, non è condivisibile.



B.1. Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, infatti, pone a carico dei "soggetti passivi" l'obbligo ("devono") di "dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato ... entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso ha avuto inizio" ("tutti gli immobili il cui possesso è iniziato antecedentemente al 1<sup>o</sup> gennaio 1993 devono essere dichiarati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992") nonchè quello di "denunciare ... le modificazioni intervenute, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le modificazioni si sono verificate".

L'inosservanza dello specifico obbligo di "dichiarare";

"denunciare") nel termine fissato, imposto dalla norma, evidenzia una condotta inadempiente del comportamento attivo richiesto, quindi un comportamento omissivo del soggetto passivo, e connota aderentemente la violazione di quell'obbligo (sanzionata dall'art. 14), dallo stesso commessa.

La condotta omissiva detta, come naturale, sorge con l'inutile scadere del termine ("di presentazione della dichiarazione dei redditi") fissato per l'adempimento.

La stessa, però, non può considerarsi esaurita (effetto istantaneo) al momento del suo sorgere ma deve ritenersi persistente (effetto permanente) finchè perdura l'inosservanza non essendo, nè logicamente nè giuridicamente, vietato o, comunque, inutile l'adempimento tardivo, ovverosia la presentazione della "dichiarazione" (o della "denuncia") anche dopo la scadenza del termine.

La disposizione in esame, infatti, attribuisce alla "dichiarazione ... effetto anche per gli anni successivi" (c.d. "dichiarazione ultrattiva", sulla quale cfr. Cass., trib., 20 maggio 2005 n. 10639):

tale specifico "effetto" (prodotto sempre che non siano intervenute "modificazioni" incidenti sull'ammontare dell'imposta), come ovvio, può derivare soltanto da una dichiarazione presentata e non già da una dichiarazione omessa.

Di conseguenza logica (risultando altrimenti gli "anni successivi" comunque privi di dichiarazione) l'obbligo di presentazione della dichiarazione "per gli anni successivi", tenuto conto del disposto dell'art. 10, comma 1 ("l'imposta è dovuta ... per anni solari"), può e deve ritenersi insussistente unicamente quando la dichiarazione sia stata presentata per un anno precedente, e sempre che non siano intervenute variazioni capaci di determinare una imposta diversa.

Tanto evidenzia il permanere, comunque, dell'obbligo di dichiarazione anche successivamente alla scadenza del limite di tempo fissato dal legislatore con riferimento a quello di "presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso ha avuto inizio" e, per gli "immobili" (che interessano la controversia) "il cui possesso è iniziato antecedentemente al 1<sup>o</sup> gennaio 1993", con riferimento al "termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992".

C. L'inosservanza, da parte del giudice di appello, dei principi innanzi affermati - desunti dall'esame delle conferenti disposizioni - impongono di cassare la sentenza impugnata e, non essendo possibile la decisione nel merito della stessa ai sensi dell'art. 384 c.p.c., di rinviare la causa a sezione diversa della stessa Commissione Tributaria Regionale affinché la stessa faccia applicazione dei principi di diritto secondo i quali:

(1) l'omessa indicazione, nella dichiarazione (come nella denuncia) di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, anche di un solo cespite immobiliare soggetto ad

autonoma imposizione costituisce omessa dichiarazione (o denuncia) dello stesso cespite ed è punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1, dello stesso D.Lgs. a titolo di "omessa presentazione della dichiarazione o denuncia" e non già ai sensi del comma 2 della stessa norma quale "dichiarazione o denuncia ... infedeli";

(2) l'obbligo, posto dal quarto comma detto, a carico dei possessori di immobili soggetti ad ICI, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili dichiarati incidenti sulla determinazione dell'imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'"inizio" del possesso (e per gli immobili posseduti al primo gennaio 1993, con la scadenza del "termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1992") ma permane finchè la dichiarazione (o la denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1.

Allo stesso giudice di rinvio, infine, va demandato di provvedere in ordine alle spese di questo giudizio di legittimità.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso; rigetta gli altri;  
cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 26 giugno 2008.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2009

**TRIBUTI LOCALI**  
**Cass. civ. Sez. V, Ord., 23-12-2008, n. 30132**

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. VIRGILIO Biagio - Consigliere

Dott. GRECO Antonio - Consigliere

Dott. MELONCELLI Achille - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI BRESSO, con domicilio eletto in Roma, via Flaminia n. 195, presso l'Avv. Pallini Massimo, rappresentato e difeso dall'Avv. Micheloni Roberto, come da procura in atti;

- ricorrente -

contro

C.G., con domicilio eletto in Roma, via dell'Astronomia n. 18, presso l'Avv. Baudino Andrea, rappresentato e difeso dall'Avv. Nava Alessandra, come da procura in atti;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, n. 9/2007/32 depositata il 12.3.2007.

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del giorno 6 novembre 2008 dal Consigliere relatore Dott. Zanichelli Vittorio.

**Svolgimento del processo**

L'Amministrazione comunale di Bresso ricorre per cassazione nei confronti della sentenza in epigrafe della Commissione tributaria regionale che, confermando la decisione di primo grado, ha accolto il ricorso del contribuente avverso avvisi di liquidazione per ICI relativa agli anni 2001, 2002 e 2003.

Resiste il contribuente con controricorso.

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

**Motivi della decisione**

Il primo e il terzo motivo di ricorso, che per la loro sostanziale identità possono essere esaminati congiuntamente, denunciano la carenza di motivazione in cui sarebbe incorsa l'impugnata decisione in relazione alla sussistenza di un fatto controverso consistente nell'avvenuta pubblicazione delle rendite attribuite agli immobili cui si riferisce l'imposta pretesa.

I motivi sono manifestamente fondati.

Secondo la Commissione tributaria regionale l'ufficio non avrebbe provveduto a provare l'avvenuta pubblicazione nell'albo pretorio delle rendite attribuite dall'UTE, essendosi limitato a depositare "una semplice fotocopia di una comunicazione nel luglio 1999 dell'Ufficio Tecnico Erariale allo stesso comune che riguarderebbe una serie di immobili fra cui vi sarebbe variazione della rendita degli immobili in discorso". Risulta per contro dalla trascrizione dell'atto prodotto contenuta nel ricorso e non contestata che il documento de quo consiste in due fogli il primo dei quali contiene l'attestazione dell'avvenuta "pubblicazione atti N.C.E.U. Comune di Bresso - Elenco unità immobiliari urbane in ordine di unità immobiliare" dalla data del 3 luglio 1999 a quella del 7 agosto 1999 mentre il secondo descrive, tra gli altri, l'unico immobile la cui imposizione è rimasta in contestazione e si conclude con l'attestazione, sottoscritta da un funzionario del Comune, della conformità all'originale. Tale essendo la documentazione prodotta appare certamente insufficiente e incongrua la motivazione che sbrigativamente esclude l'insussistenza della prova dell'avvenuta pubblicazione senza spiegare quale indispensabile parte del procedimento della pubblicazione stessa non risulti indicato nell'attestazione richiamata.

Ugualmente manifestamente fondato è il secondo motivo con il quale si deduce violazione della *L. n. 342 del 2000, art. 74*, per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto che non fosse stato ottemperato al disposto di tale norma in quanto la sola pubblicazione all'albo pretorio delle rendite variate non era idonea a costituire valida notifica dell'atto impositivo. A parte la considerazione, giustamente evidenziata dal ricorrente, che la tesi contrastata in motivazione non era mai stata sostenuta dall'Amministrazione comunale, essendo ben diverso evidenziare che la nuova rendita era stata "notificata" mediante pubblicazione (così come sostenuto dal Comune nell'atto di appello) e qualificare tale evento anche come notifica dell'atto impositivo, non è dato intendere come da tale enunciazione possa derivare l'invalidità degli avvisi di liquidazione dell'ICI, posto che, essendo pacifico nella fattispecie che l'attribuzione delle rendite è avvenuta prima del 31 dicembre 1999 e gli avvisi sono stati notificati nel 2005, il meccanismo del cit. art. 74, prevedeva per l'appunto che, mentre le attribuzioni posteriori a tale data fossero efficaci solo dalla notificazione agli interessati, per quelle anteriori la notificazione dell'atto impositivo (e quindi, come avvenuto nella fattispecie, degli avvisi di liquidazione) costituissero a tutti gli effetti notificazione anche delle rendite, fermo restando che "L'i.c.i. dovuta è,

pertanto, correttamente commisurata alla rendita catastale attribuita "tempo per tempo" dal competente ufficio erariale quando l'imposta sia dovuta per anni precedenti il 1 gennaio 2000, atteso che, stabilendo che dalla detta data gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, il legislatore non ha voluto restringere il potere di accertamento tributario al periodo successivo alla notificazione del classamento, ma piuttosto 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" (Cassazione civile, sez. trib., 18 aprile 2007, n. 9203).

Manifestamente fondato, infine, è anche il quarto motivo di ricorso con cui si deduce violazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1 bis* per avere la Commissione tributaria regionale ritenuto che gli avvisi di liquidazione non fossero sufficientemente motivati in quanto facevano riferimento, senza riportarne il contenuto, ad altri atti (nella specie pubblicazione delle rendite) ignorati dal contribuente.

Nella fattispecie, come già rilevato discutendo del secondo motivo, è errato il presupposto da cui muove la motivazione e cioè l'assenza di prova in ordine all'intervenuta pubblicazione e in ogni caso questa Corte ha già ritenuto che "In tema di imposta comunale sugli immobili (i.ci.), la *L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74, comma 3*, 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 dicembre 1999 costituiscono a tutti gli effetti anche notificazione di dette rendite ... (omissis) ..." (Cassazione civile, sez. trib., 29 aprile 2005, n. 8932).

Il ricorso deve dunque essere accolto e la causa rinviata, anche per le spese, ad altra sezione della stessa Commissione tributaria regionale.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, il 6 novembre 2008.

Depositato in Cancelleria il 23 dicembre 2008



**Cass. civ. Sez. V, Ord., 11-12-2008, n. 29139**

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. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere

Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere

Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere

Dott. VIRGILIO Biagio - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

COMUNE di FIRENZE, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, via Dora n. 1, presso l'avv. LORIZIO MARIA ATHENA, che lo rappresenta e difende unitamente all'avv. Sergio Peruzzi, giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

BANCA MONTE DEI PASCHI DI SIENA s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, viale Bruno Buozzi n. 102, presso l'avv. FRANSONI GUGLIELMO, che la rappresenta e difende unitamente all'avv. Pasquale Russo giusta delega in atti;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 75/05/06, depositata il 13 aprile 2007;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23 ottobre 2008 dal Relatore Cons. Dott. Biagio Virgilio.

La Corte:

---

**Fatto - Diritto P.Q.M.**

**Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

“1. Il Comune di Firenze propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 75/05/06, depositata il 13 aprile 2007, con la quale, rigettando l'appello del Comune, è stato riconosciuto alla Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a, il diritto al rimborso dell'ICI versata in misura maggiore del dovuto per gli anni 1999, 2000 e 2001. La contribuente resiste con controricorso.

2. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3*, formulando il seguente quesito di diritto: Dica l'Ecc.ma Corte di Cassazione se la pronuncia della Commissione tributaria regionale di Firenze, con la quale, per un fabbricato del gruppo catastale D interamente posseduto da impresa, distintamente contabilizzato e privo di rendita, gli effetti della attribuzione di rendita conseguente a recente espletamento della procedura DOCFA prevista dal regolamento adottato con *D.M. 19 aprile 1994, n. 701*, si fanno retroagire all'epoca di una denuncia di variazione risalente al 1976, integri la violazione del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3*, in quanto, ai sensi di quest'ultima norma, il passaggio dal criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabili a quello del valore catastale avviene solo a partire dall'anno d'imposizione successivo a quello nel corso del quale il fabbricato è iscritto in catasto con annotazione della rendita proposta a seguito della predetta procedura.

Con il secondo motivo, il Comune denuncia violazione o falsa applicazione del regolamento adottato con *D.M. 19 aprile 1994, n. 701, art. 1*, e violazione dell'*art. 112 c.p.c.*, omessa pronuncia, e formula il seguente quesito di diritto: Dica l'Ecc.ma Corte di Cassazione se la pronuncia della Commissione tributaria regionale di Firenze, con la quale gli effetti della attribuzione di rendita conseguente all'espletamento, nel corso dell'anno 2001, della procedura DOCFA prevista dal regolamento adottato con *D.M. 19 aprile 1994, n. 701*, si fanno retroagire all'epoca di una denuncia di variazione risalente al 1976, integri violazione dell'*art. 1, comma 1*, del regolamento medesimo, in quanto, ai sensi di quest'ultima norma, la relativa dichiarazione presuppone una variazione dello stato del bene, che dunque è diverso e modificato rispetto alla rappresentazione del 1976". 3. E' stato accertato dai giudici di merito che la Banca contribuente già dal 1976 aveva provveduto a presentare denuncia di variazione conseguente ad una operazione di fusione di varie unità immobiliari e che successivamente, per l'inerzia dell'amministrazione, si è vista costretta a percorrere, dopo la via ordinaria della denuncia di variazione rimasta lettera morta, anche la procedura automatizzata DOCFA (v. sentenza di primo grado, riportata nello stesso ricorso per cassazione).

Ciò premesso, il primo motivo appare manifestamente infondato, sulla base dell'ormai consolidato principio della giurisprudenza di questa Corte



secondo il quale, in tema di ICI e con riferimento alla base imponibile dei fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, il *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3*, ha previsto, fino alla attribuzione della rendita catastale, un metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili; pertanto, fino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, il proprietario del fabbricato di categoria D è tenuto ad applicare il regime del valore contabile, ma dal momento in cui fa la richiesta egli, pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicchè può avere il dovere di pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tali sensi) o può avere il diritto a pagare una somma minore ed a chiedere il relativo rimborso nei termini di legge; il principio ritraibile dalla *L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74, comma 3*, secondo il quale, per le rendite attribuite prima del 31 dicembre 1999, le maggiori o minori imposte possono essere chieste sia dal titolare dal lato attivo, che dal titolare dal lato passivo, non modifica il predetto sistema, confermando, sia pur implicitamente, il diritto al rimborso previsto dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 13*, collegato evidentemente alla attribuzione della rendita (ex plurimis, Cass. nn. 13077 del 2005, 5109 del 2005, 6255, 11139 e 16701 del 2007).

Il secondo motivo appare, invece, inammissibile, in quanto, da un lato, è privo del requisito dell'autosufficienza là dove censura l'omessa pronuncia su una questione della quale non è indicato in quale atto ed in quali esatti termini sia stata proposta in sede di merito, e, dall'altro, si fonda su una affermazione - la rendita proposta con la procedura DOCFA è connessa, per regolamento, ad un variato stato del bene e, quindi, non può collegarsi contestualmente al bene stesso nel suo stato anteriore alla variazione - del tutto indimostrata ed anzi smentita, come detto sopra, dai giudici di merito, i quali hanno attribuito alla denuncia DOCFA del 2001 carattere meramente reiterativo della precedente denuncia del 1976. 4. In conclusione, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio, in quanto manifestamente infondato";

che la relazione è stata comunicata al Pubblico Ministero e notificata agli avvocati delle parti;

che non sono state depositate conclusioni scritte, nè memorie.

Considerato che il Collegio, a seguito della discussione in Camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione e, pertanto, riaffermato il principio di diritto sopra richiamato, il ricorso deve essere rigettato;

che il Comune ricorrente va condannato alle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alle spese, che liquida in Euro. 8.100,00, di cui Euro 8.000,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 23 ottobre 2008.

Depositato in Cancelleria il 11 dicembre 2008

**TRIBUTI LOCALI**  
**Cass. civ. Sez. V, 13-11-2008, n. 27062**

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. MIANI CANEVARI Fabrizio - Presidente  
Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Consigliere  
Dott. SOTGIU Simonetta - rel. Consigliere  
Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere  
Dott. MELONCELLI Achille - Consigliere  
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI SASSUOLO, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA F. DENZA 20, presso lo studio dell'avvocato ROSA LAURA, rappresentato e difeso dall'avvocato DEL FEDERICO LORENZO, giusta delega a margine;  
- ricorrente -

contro

GRUPPO CBS SPA, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso la CANCELLERIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE PIAZZA CAVOUR, rappresentato e difeso dall'avvocato TURCHI MASSIMO con studio in MODENA CORSO CANALCHIARO 62, giusta delega a margine (avviso postale);  
- controricorrente-  
avverso la sentenza n. 128/2006 della COMM. TRIB. REG. di BOLOGNA, depositata il 06/12/2006;  
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 29/09/2008 dal Consigliere Dott. SOTGIU SIMONETTA;  
udito per il ricorrente l'Avvocato DEL FEDERICO, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;  
udito per il resistente l'Avvocato TURCHI, che ha chiesto il rigetto del ricorso;  
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Matera Marcello, che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione.

---

**Fatto Diritto P.Q.M.**

**Svolgimento del processo**

Il Gruppo GBS s.p.a. ha proposto opposizione avverso l'avviso di accertamento e liquidazione di ICI per il 1999 notificato dal Comune di Sassuolo che ha contestato al contribuente l'applicazione ad immobili, classificabili nel gruppo catastale D, del

metodo contabile di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*, sostenendo che il classamento nel 1999 dei suddetti immobili derivava da variazione di accatastamento precedente di varie unità immobiliari già iscritte nel 1984 (senza attribuzione di rendita), per cui doveva ritenere applicabile l'ipotesi prevista dal cit. *D.Lgs. art. 5, comma 4*, che, riferendosi alle variazioni, prevede la determinazione del valore con riferimento alla rendita di fabbricati simili.

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna confermando con sentenza 6 dicembre 2006, la sentenza di primo grado, ha ritenuto correttamente determinata sulla base dei costi di acquisizione e incrementativi, la rendita catastale di fabbricati del gruppo D, sforniti di rendita, posseduti da imprese, affermando che tale criterio di determinazione del valore dei fabbricati è valido fino all'anno in cui viene formalmente attribuita la rendita, senza efficacia retroattiva, mentre sarebbe estranea alla fattispecie l'ipotesi contemplata dall'*art. 5, comma 4*, della legge istitutiva dell'ICI. Il Comune di Sassuolo chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di tre motivi, illustrati da memoria. Il Gruppo GBS s.p.a. resiste con controricorso.

### **Motivi della decisione**

Col primo motivo, adducendo violazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 5, commi 3 e 4*, il Comune ricorrente sostiene che il contribuente non ha dimostrato la ricorrenza delle condizioni per l'applicabilità del criterio contabile ai fabbricati classificabili in cat. D, essendo tale metodo precluso a unità immobiliari, come nella specie già accatastate, anche se in attesa di rendita, do vendo si in via generale applicare la previsione del criterio comparativo con immobili simili di cui al cit. *art. 5, comma 4*, a tutte le unità prive di rendita in attesa di variazione a causa di lavori eseguiti. Formula pertanto il seguente quesito:

"Se ad una unità immobiliare già accatata ma priva di rendita a seguito di dichiarazione di variazione debba essere applicati fini della determinazione ICI il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 4*, ovvero se debba applicarsi correndone le condizioni previste dalla norma, il metodo contabile di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5 comma 3*".

Col secondo motivo, il ricorrente adduce vizio di motivazione della sentenza impugnata in ordine alla condizione, oggetto di controversia, relativa alla applicabilità del metodo contabile alle sole unità non iscritte in catasto.

Col terzo motivo, si deduce violazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 1*, perchè la società contribuente avrebbe dovuto dichiarare e pagare secondo la rendita presunta dal cit. *art. 5, comma 4*, con retroattività della rendita fissata nel 1999 (e modificata dall'Agenzia del Territorio nel 2000) attraverso il recepimento dell'istanza del 1984 formulata dal contribuente, il che attribuirebbe alla nuova rendita valore dichiarativo e non costitutivo. Il ricorrente formula quindi il seguente quesito "Se sulla base del criterio fondato sulla rendita presunta *D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5, comma 4*, al Comune è consentito, ai sensi del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 1*, procedere al recupero della eventuale maggiore imposta dal momento della variazione al momento del ricevimento, da parte del contribuente, della rendita definitiva del fabbricato, avendo l'attribuzione della

rendita valore dichiarativo, ovvero se tali effetti non possano retroagire alla data della richiesta assumendo l'attribuzione della rendita valore costitutivo" Il controricorrente, nel sottolineare che il Comune non insiste nella eccezione della mancata separata contabilizzazione dell'immobile, da ritenersi superata, e che i costi contabilizzati non sono quelli originali dell'immobile, ma quelli delle variazioni via via intervenute come si desume dal *D.L. 11 luglio 1992, art. 7, comma 3*, conv. nella *L. 8 agosto 1992, n. 359*, (previsione priva di senso ove si dovesse procedere col metodo dei valori simili) formula, in relazione al primo motivo di ricorso il seguente quesito "Dica la Corte se ai fabbricati classificabili nel gruppo catastale D interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, iscritti in catasto senza attribuzione di rendita, l'imponibile ICI debba determinarsi secondo il metodo contabile di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*".

Quindi, dopo aver affermato la sussistenza dei requisiti (fabbricati interamente posseduti da impresa costruttrice) per l'applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*, agli immobili in questione (la cui rendita, ove la si facesse retroagire al 1984, avrebbe dovuto essere determinata dall'UTE, e non dal contribuente) in relazione al terzo motivo chiede che la Corte dica "se l'attribuzione di rendita catastale ad un fabbricato cat. D) tassabile agli effetti dell'ICI secondo il metodo contabile di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*, abbia efficacia soltanto al momento dell'attribuzione stessa". Il ricorso non è fondato, dovendo darsi risposta negativa ai quesiti posti dal Comune ricorrente col primo e il terzo motivo di ricorso.

Il Comune legge infatti il *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 5, comma 3*, come riferibile, per la determinazione della rendita di fabbricati posseduti da imprese secondo valori contabili di soli immobili "non iscritti in catasto", mentre la norma precisa che la contabilizzazione va eseguita, relativamente a tali fabbricati, "fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita" con riferimento alla data di inizio di ciascun anno solare, ovvero, se successiva, alla data di acquisizione (Cass. 12271/2004; 24235/2004). Dunque, nella specie la contabilizzazione è stata legittimamente effettuata dalla società controricorrente fino all'anno in cui è stata infine attribuita la rendita. Il riferimento alla attribuzione della rendita contenuto nel cit. art. 5, comma 3, evita che si possa valutare isolatamente la circostanza del solo accatastamento senza attribuzione di rendita, quando si tratti, come nella specie, di immobili "speciali", cui non si attaglia il regime ordinario di cui al successivo art. 5, comma 4;

nel regime ordinario ICI gli immobili del gruppo D rientreranno infatti soltanto dopo che sarà loro attribuita la rendita. Pertanto il provvedimento di attribuzione della rendita catastale a tali immobili, che ha natura costitutiva e non dichiarativa, non ha efficacia retroattiva e non si applica per i periodi precedenti alla attribuzione della rendita, in relazione ai quali trova applicazione il solo criterio del valore fissato sulla base dei costi contabili (nella specie non ulteriormente contestati dal Comune ricorrente), potendo la rendita catastale essere utilizzata, in forza della *L. n. 342 del 2000, art. 74*, soltanto dall'annualità in cui avviene la notificazione dell'atto di attribuzione della rendita medesima (Cass. 3233/2005), poichè l'aggiornamento, in più o in meno, delle rendite degli anni pregressi, riguarda i soli casi di variazione di rendite già attribuite (cfr. Cass. 5109/2005; Cass. 11162/2005; 16701/2007), rispetto a cui l'aggiornamento ha valore ricognitivo - dichiarativo.

La "ratio" della disposizione contenuta nel cit. *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 5, comma 3*, è stata ampiamente giustificata dalla Corte Costituzionale nella recente sentenza n. 67 del 2006, nella quale si è posto in evidenza come i fabbricati soggetti ad ICI e classificabili in gruppi catastali diversi dal gruppo D, in quanto "a destinazione ordinaria" sono ordinati in catasto per tariffe d'estimo, con la conseguenza che, in attesa dell'attribuzione della rendita, la loro base imponibile è agevolmente determinabile in relazione alla rendita "presunta" deducibile da fabbricati simili già iscritti in catasto (come previsto dal cit. art. 5, comma 4).

Viceversa i fabbricati del gruppo catastale D, sono, per le loro caratteristiche funzionali e tipologiche "a destinazione speciale", e sono quindi ordinati per rendita catastale ottenuta con stima diretta (*D.P.R. n. 604 del 1973, art. 7, comma 1*), con la conseguenza che, in mancanza di tale stima, il legislatore ha preferito il criterio già sperimentato in tema di imposta straordinaria sugli immobili (ISI) - del costo rivalutato ricavabile dalle scritture contabili, in luogo di quello basato sulla rendita presunta, di più difficile applicazione riguardo a tali immobili. Un metodo per converso obbligatorio riguardo ai fabbricati non posseduti da imprese, mancando un obbligo di tenuta delle scritture contabile a carico del possessore. Peraltro, anche la Relazione Governativa al *D.Lgs. n. 546 del 1992*, ha riferito la scelta del metodo del valore contabile per i fabbricati del gruppo D appartenenti ad imprese e privi di rendita alla "estrema difficoltà di attribuire in tempi ragionevolmente brevi" a tali fabbricati "la rendita catastale, la quale, come è noto, si basa sulla stima diretta".

L'intervento chiarificatore del giudice delle leggi permette di dunque di affermare il seguente principio di diritto : "Ad una unità immobiliare classificabile nel gruppo D) interamente posseduta da impresa, già accatastata, ma priva di rendita, purchè separatamente contabilizzata, va applicato, ai fini della determinazione ICI il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*, con determinazione del valore contabile del bene alla data di inizio di ciascun anno solare, fino al momento dell'attribuzione della rendita, che ha valore costitutivo"; tale sistema è invece da escludere in presenza di iscrizione dell'immobile in catasto con applicazione di rendita applicabile all'annualità d'imposta in contestazione". Il ricorso va pertanto rigettato.

Le oscillazioni giurisprudenziali, seguite dall'intervento della Corte Costituzionale, giustificano la compensazione delle spese del giudizio di cassazione.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso. Compensa le spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, il 29 settembre 2008.

Depositato in Cancelleria il 13 novembre 2008

**Cass. civ. Sez. V, Ord., 11-12-2008, n. 29143**

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. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere  
Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere  
Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere  
Dott. VIRGILIO Biagio - rel. Consigliere  
ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

M.G.M., elettivamente domiciliato in Roma, via Celimontana n. 39, presso l'avv. CATAPANO RUGGIERO, che lo rappresenta e difende giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

COMUNE di CAPURSO;

- intimato -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia n. 24/15/06, depositata il 25 maggio 2006;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 23 ottobre 2008 dal Relatore Cons. Dott. Biagio Virgilio.

La Corte:

---

**Fatto - Diritto P.Q.M.**

**Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., è stata depositata in:

“1. M.G.M. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia n. 23/15/06, depositata il 25 maggio 2006, con la quale, in accoglimento dell'appello del Comune di Capurso, è stata riconosciuta la legittimità degli avvisi di accertamento dell'ICI emessi nei confronti del ricorrente, in relazione a terreni di sua proprietà, per gli anni dal 1993 al 1997.

Il Comune intimato non si è costituito.

2. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 bis*, e *L. n. 212 del 2000, art. 7*, censurando la sentenza impugnata per avere il giudice a quo ritenuto validi gli avvisi impugnati sotto il profilo motivazionale, nonostante che, per la determinazione del valore venale in comune

commercio dei terreni in questione, il Comune si fosse limitato a richiamare gli atti di comparazione, senza allegarli.

Il motivo appare manifestamente infondato: premesso, infatti, che, in tema di ICI, l'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, non si applica agli avvisi di accertamento emessi in epoca anteriore all'entrata in vigore della *L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7*, e del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 11, comma 2 bis*, introdotto dal *D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*, non avendo tali disposizioni efficacia retroattiva (Cass. n. 19066 del 2005), è consolidato il principio della giurisprudenza di questa Corte secondo il quale, anche in tema di ICI, l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'an ed il quantum dell'imposta; in particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva: è, quindi, sufficiente il riferimento ai criteri astratti indicati nel *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*, (Cass. n. 21571 del 2004, 15165 del 2006; v., anche, in tema di imposta di registro, da ult., Cass. n. 25624 del 2006).

Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia la violazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b*, formulando il quesito "se può essere definita "area fabbricabile" ai fini dell'imposizione lei quella sulla quale non si rende possibile alcuna attività edificatoria per mancanza di strumenti edilizi attuativi".

Il motivo appare inammissibile, in quanto il contribuente non si è costituito in appello e, quindi, opera nei suoi confronti la presunzione di rinuncia alle questioni non esaminate dal giudice di primo grado in quanto assorbite stabilita dal *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 56*, riproduttivo, per il processo tributario, dell'*art. 346 c.p.c.*, (Cass. nn. 7316 del 2003 e 9217 del 2007; per il rito ordinario, Cass. nn. 19555 del 2006, 23489 del 2007).

Il terzo motivo, infine, con il quale il ricorrente denuncia la violazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 14*, in tema di sanzioni, appare inammissibile per novità, non risultando dalla sentenza impugnata che tale questione sia stata sollevata nei gradi di merito.

3. In conclusione, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in Camera di consiglio, in quanto manifestamente infondato";

che la relazione è stata comunicata al Pubblico Ministero e notificata all'avvocato del ricorrente;

che non sono state depositate conclusioni scritte, nè memorie.

Considerato che il Collegio, a seguito della discussione in Camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione e, pertanto, riaffermati i principi di diritto sopra richiamati, il ricorso deve essere rigettato;

che non v'è luogo a provvedere in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità, in assenza di svolgimento di attività difensiva da parte dell'intimato.



**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.  
Così deciso in Roma, il 23 ottobre 2008.  
Depositato in Cancelleria il 11 dicembre 2008



**TRIBUTI LOCALI**  
**Cass. civ. Sez. V, Ord., 30-12-2008, n. 30466**

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. LUPI Fernando - rel. Presidente  
Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere  
Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere  
Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere  
Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere  
ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

AISE HOTEL SRL in persona del legale rappresentante pro tempore sig. I.A.,  
elettivamente domiciliata in ROMA, VIALE PASTEUR 5, presso lo studio dell'avvocato  
GIANNUBILO ENRICO, che la rappresenta e difende, giusta delega a margine del  
ricorso;

- ricorrenti -

contro

COMUNE DI ROMA in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato  
in ROMA, VIA DEL TEMPIO DI GIOVE 21, presso l'AVVOCATURA COMUNALE,  
rappresentato e difeso dall'avvocato RAIMONDO ANGELA (dell'Avvocatura  
Comunale), giusta procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 57/2006 della Commissione Tributaria Regionale di ROMA del  
7.7.06, depositata il 09/11/2006;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 20/11/2008 dal  
Presidente e Relatore Dott. LUPI FERNANDO. E' presente il P.G. in persona del Dott.  
PIVETTI Marco.

La Corte:

**Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

Ritenuto che è stata depositata in cancelleria la seguente relazione a sensi dell'art. 380 bis  
c.p.c.: "La C.T.R. del Lazio ha rigettato l'appello di AISE Hotel s.r.l. nei confronti del  
Comune di Roma confermando avvisi di accertamento per ICI 2000 - 2002. In motivazione  
escludeva che il funzionario responsabile avesse agito di sua iniziativa, ma applicato  
regolamenti e delibere pregresse.

Escludeva anche che la L. n. 342 del 2000, art. 74, precludesse la richiesta di  
maggiore imposta per anni precedenti la notifica della variazione catastale.  
Escludeva anche il diritto all'abbattimento per inagibilità del 2000 perchè non  
supportato da idonea documentazione.

Propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi l'AISE Hotel, resiste con controricorso il Comune di Roma.

Con il primo motivo la società deduce l'incompetenza funzionale del funzionario a fissare le aliquote ICI. La censura è inammissibile perchè la sentenza impugnata ha accertato in fatto che il funzionario non ha fissato le aliquote, ma applicato norme e delibere pregresse e questo accertamento di fatto non è stato impugnato, sicchè la questione proposta non rileva.

Con il secondo motivo deduce la inefficacia degli avvisi di accertamento per annualità anteriori alla notifica a sensi della L. n. 34 del 2000, art. 74, e illegittimità per carenza di motivazione.

Il motivo sembra inammissibile per la mancanza del quesito di diritto prescritto dall'art. 366 bis c.p.c., introdotto dalla L. n. 40 del 2006, applicabile alla fattispecie essendo la sentenza impugnata pubblicata dopo il primo marzo 2006. Insegnano le SS.UU. con sentenza n. 7258 del 2007 che: E' inammissibile per violazione dell'art. 366 bis c.p.c., introdotto dal *D.Lgs. n. 40 del 2006, art. 6*, il ricorso per cassazione nel quale l'illustrazione dei singoli motivi non sia accompagnata dalla formulazione di un esplicito quesito di diritto, tale da circoscrivere la pronuncia del Giudice nei limiti di un accoglimento o un rigetto del quesito formulato dalla parte. Per la stessa norma deve escludersi l'ammissibilità delle censura di vizio della motivazione mancando la chiara indicazione del fatto controverso.

Con il terzo motivo si censura per vizio di motivazione il rigetto della domanda di riduzione al 50% dell'ICI per il 2000 a sensi del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8*, perchè era stata fornita in primo grado adeguata documentazione della inagibilità per lavori di ristrutturazione. La censura è inammissibile perchè in violazione del principio di autosufficienza non è stato indicato la natura e il contenuto di detta documentazione e, soprattutto, se sia stato richiesto tempestivamente al Comune l'accertamento dello stato di inagibilità, ovvero trasmessa preventivamente idonea documentazione perchè la riduzione non opera retroattivamente, cfr. Cass. n. 13230 del 2005.

Rilevato che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata alle parti costituite;

considerato che il Collegio, a seguito della discussione in Camera di consiglio, condividendo i motivi in fatto e in diritto della relazione, ritiene che ricorra l'ipotesi prevista dall'*art. 375 c.p.c., n. 5*, della manifesta infondatezza del ricorso e che, pertanto, il ricorso vada rigettato. Le spese seguono la soccombenza.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la contribuente alle spese che liquida in Euro 1.400,00, per onorari, Euro 100,00, per spese vive, oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 20 dicembre 2008.

Depositato in Cancelleria il 30 dicembre 2008

**TRIBUTI LOCALI**  
**Cass. civ. Sez. V, Ord., 30-12-2008, n. 30549**

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. LUPI Fernando - rel. Presidente  
Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere  
Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere  
Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere  
Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere  
ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

A.C., rappresentato da A.M., come da procura speciale rep. N. 74961 in data 4/04/07 a firma del notaio David Morelli allegata in atti, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA G. FERRARI 35, presso lo studio dell'avvocato MARZI MASSIMO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato LA ROCCA NICOLA, giusta procura a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimati -

avverso la sentenza n. 83/2006 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI FIRENZE, SEZIONE DISTACCATA di LIVORNO, del 5/12/2005, depositata il 10/05/2006; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20/11/2008 dal Presidente Relatore Dott. FERNANDO LUPI; è presente il P.G. in persona del Dott. MARCO PIVETTI.

---

**Fatto - Diritto P.Q.M.**

**Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

La Corte, ritenuto che è stata depositata in cancelleria la seguente relazione a sensi dell'art. 380 bis c.p.c.: "La C.T.R. della Toscana ha rigettato l'appello di A.C. nei confronti del Comune di Piombino confermando avviso di accertamento per ICI 1998 e 1999 basato su una perizia estimativa allegata agli avvisi dell'area edificabile. Osservava in motivazione che la perizia dall'Ufficio Patrimoni del Comune era stata redatta nel completo rispetto del dettato del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5*, secondo un metodo di stima sintetico comparativo tenendo conto dei volumi di costruzione realizzabili e dei prezzi medi delle costruzioni. Aggiungeva che dagli atti prodotti in giudizio le indagini si erano basate su una ricognizione dei luoghi con relativa documentazione fotografica, indagini sul

mercato immobiliare con consultazione dei professionisti che vi operano, prezzi delle tipologie edilizie, valori forniti dal Catasto, atti pubblici negli archivi comunali, valori forniti dall'Agenzia del territorio.

Propone ricorso per cassazione affidato a due motivi l' A., il Comune non si è costituito.

Con il primo motivo il ricorrente, formulando quesito di diritto, il ricorrente censura l'accertamento per violazione del D.Lgs. n. 447 del 1997, artt. 52 e 59 per non avere emanato il regolamento indicante per zone omogenee il valore di mercato delle aree edificabili autolimitando così il suo potere di accertamento e riducendo il contenzioso.. La censura è inammissibile perchè nuova, infatti essa non figura nella sentenza indicata e nella esposizione del fatto contenuta nel ricorso per cassazione, nè il ricorrente censura l'omesso esame di essa. Va aggiunto che l'emanazione del predetto regolamento costituisce una facoltà dei Comuni, che possono emanare detto atto e non un obbligo.

Con il secondo motivo si censura la motivazione della sentenza adesiva alla consulenza senza trascrivere, in violazione del principio di autosufficienza, le parti di essa contestate e senza indicare specificamente i fatti controversi, in violazione dell'art. 366 bis c.p.c. in relazione ai quali sia assume la motivazione si assume omessa, contraddittoria o insufficiente.

Si deve concludere per inammissibilità di entrambi i motivi e conseguentemente del ricorso proposto." Rilevato che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata alla parte costituita;

considerato che il Collegio nella discussione in camera di consiglio ha rilevato che il ricorso per cassazione è diretto ed è stato notificato all'Agenzia delle Entrate, soggetto diverso dall'ente impositore il Comune di Piombino, ritiene che ricorra la diversa ipotesi prevista dall'art. 375 c.p.c., n. 1 della inammissibilità del ricorso.

Non si deve provvedere sulle spese non essendo l'intimato costituito.

#### **P.Q.M.**

La Corte dichiara inammissibile il ricorso.

Così deciso in Roma, il 20 novembre 2008.

Depositato in Cancelleria il 30 dicembre 2008

**Cass. civ. Sez. V, Ord., 11-12-2008, n. 29137**

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. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere

Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere

Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere

Dott. VIRGILIO Biagio - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

COMUNE di CASTELLARANO, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, via F. Denza n. 20, presso gli avv.ti Lorenzo del Federico e Laura Rosa, rappresentato e difeso dall'avv. DEL FEDERICO LORENZO giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

V.G.;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, sez. staccata di Parma, n. 73/23/06, depositata il 28 aprile 2006;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 23 ottobre 2008 dal Relatore Cons. Dott. Biagio Virgilio.

La Corte:

---

**Fatto - Diritto P.Q.M.**

### **Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

ritenuto che, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

"1. Il Comune di Castellarano propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, sez. staccata di Parma, n. 73/23/06, depositata il 28 aprile 2006, con la quale, in parziale accoglimento dell'appello proposto da V.G., ha dichiarato non dovute le sanzioni irrogate con gli impugnati avvisi di accertamento dell'ICI per gli anni 1996 e 1997: in particolare, il giudice a quo, premesso che la contribuente, in violazione dell'obbligo posto a suo carico dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4*, aveva ommesso di denunciare le modificazioni intervenute riguardo all'area di sua proprietà, che era divenuta edificabile, ha, tuttavia, ritenuto che, stante la storica ed oggettiva difficoltà del

contribuente a sapere ed a conoscere se la propria area era, o no, ed è ancora, o no, agricola o meno, la contribuente potesse anche non essere a conoscenza del fatto che il suo terreno fosse divenuto edificabile, ed ha quindi dichiarato l'inapplicabilità delle sanzioni.

La V. non si è costituita.

2. Con i due motivi di ricorso (dotati del prescritto quesito di diritto), il Comune denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 5 e 6, censurando la sentenza impugnata per avere il giudice d'appello escluso l'irrogabilità delle sanzioni sulla base di una sola ipotizzata, ma non accertata - nemmeno per presunzioni - mancanza di consapevolezza da parte della contribuente della natura edificabile del terreno de quo, e ciò, peraltro, in assenza di formulazione di un motivo specifico di ricorso sul punto, essendosi la contribuente limitata genericamente a chiedere la disapplicazione delle sanzioni nelle conclusioni del ricorso introduttivo.

Il ricorso appare manifestamente fondato.

Premesso, infatti, che, dalla lettura della sentenza, appare chiaro che il giudice a quo, nel fare riferimento alla difficoltà di conoscenza della contribuente in ordine alla natura del proprio terreno, abbia implicitamente inteso escludere, nella fattispecie, profili di negligenza nel comportamento omissivo della stessa, in applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5, questa Corte ha già avuto occasione di affermare il principio secondo cui, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l'art. 5 cit. - il quale, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 3, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente - va inteso nel senso della sufficienza della coscienza e della volontà, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, lasciando a costui l'onere di provare di aver agito senza colpa, sicchè va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa (Cass. n. 22890 del 2006; v., anche, Cass. n. 9129 del 2006, secondo la quale la parte ha il dovere di allegare e, se necessario, provare la sussistenza dei fatti costitutivi necessari per la concreta applicazione di detta norma).

3. In conclusione, si ritiene che il ricorso possa essere deciso in Camera di consiglio, in quanto manifestamente fondato". che la relazione è stata comunicata al Pubblico Ministero e notificata all'avvocato del ricorrente;

che non sono state depositate conclusioni scritte, nè memorie.

Considerato che il Collegio, a seguito della discussione in Camera di consiglio, condivide i motivi in fatto e in diritto esposti nella relazione e, pertanto, riaffermato il principio di diritto sopra richiamato, il ricorso va accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, dichiarando dovute le sanzioni;

che sussistono giusti motivi per disporre la compensazione delle spese del giudizio di appello e del presente giudizio di legittimità.



**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara dovute le sanzioni.

Compensa le spese del giudizio di appello e di quello di cassazione.

Così deciso in Roma, il 23 ottobre 2008.

Depositato in Cancelleria il 11 dicembre 2008



**TRIBUTI LOCALI**  
**Cass. civ. Sez. V, Ord., 21-11-2008, n. 27771**

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUPI Fernando - rel. Presidente  
Dott. ZANICHELLI Vittorio - Consigliere  
Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere  
Dott. GRECO Antonio - Consigliere  
Dott. MELONCELLI Achille - Consigliere  
ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI MEZZOLOMBARDO (TN), in persona del Sindaco pro tempore Avv. B.R., giusta Delib. Giunta Comunale 10 luglio 2007, n. 144, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA SESTIO CALVINO 33, presso lo studio dell'avvocato CANNAS LUCIANA, che lo rappresenta e difende giusta procura speciale a margine del ricorso;  
- ricorrente -

contro

V.M.R., elettivamente domiciliata in ROMA, VIA FEDERICO CONFALONIERI 5, presso lo studio dell'avvocato MANZI LUIGI, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato CACCIAVILLANI IVONE giusta mandato a margine del controricorso;  
V.R., elettivamente domiciliato in ROMA, VIA FEDERICO CONFALONIERI 5, presso lo studio dell'avvocato MANZI ANDREA, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato CACCIAVILLANI IVONE giusta mandato a margine del controricorso;  
- controricorrenti -

e contro

H.R., V.M.;

- intimati -

avverso la sentenza n. 15/2007 della COMMISSIONE TRIBUTARIA DI 2<sup>^</sup> GRADO di TRENTO, del 29/03/2007 depositata il 18/04/2007;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 06/11/2008 dal Presidente e Relatore Dott. LUPI FERNANDO;

udito l'Avvocato ALBINI CARLO (per delega Avv. MANZI ANDREA) per i controricorrenti che si riporta agli scritti insistendo per il rigetto del ricorso.

E' presente il P.G. in persona del Dott. VELARDI MAURIZIO, che condivide la relazione scritta.

La Corte:

---

**Fatto Diritto P.Q.M.**

## **Svolgimento del processo**

Che è stata depositata in cancelleria la seguente relazione a sensi dell'art. 380 bis c.p.c.: "La C.T. di secondo grado della Provincia di Trento ha accolto l'appello di H.R., V.M., V.M.R. e V.R. nei confronti del Comune di Mezzolombardo annullando avvisi di liquidazione per ICI 2002 e 2003 per un suolo edificatorio, ritenendo che il Comune non potesse emettere avviso di liquidazione in base ai valori dichiarati in sede di successione, ma dovesse emettere un avviso di accertamento e che non poteva superare i valori venali deliberati dalla Giunta comunale.

Propone ricorso per cassazione affidato ad un motivo il Comune, resistono con controricorso i contribuenti.

Con l'unico motivo di ricorso il ricorrente formula il seguente quesito: Se a sensi del *D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2, 5, 10 e 11*, e della *L. n. 383 del 2001, art. 15*, il Comune possa considerare come dichiarazione ICI la denuncia di successione presentata dagli eredi e se nel contempo possa procedere alla liquidazione del tributo sul valore dichiarato dal contribuente anche se superiore rispetto a quello deliberato dall'ente.

In relazione alle eccezioni dei contribuenti si deve ritenere ammissibile il motivo anche se presenta due quesiti attesa la consequenzialità logica tra il primo e il secondo che rende inscindibili le questioni. Infatti solo se la dichiarazione di successione equivale a dichiarazione ICI non si pone il problema della necessità di un avviso di accertamento.

Ad entrambi i quesiti deve darsi risposta positiva. Recita la *L. n. 383 del 2001, art. 15, comma 2*. Per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione l'erede ed i legatori non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). L'ufficio presso il quale è presentata la dichiarazione di successione ne trasmette una copia a ciascun comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili. Dal tenore della disposizione è evidente che la dichiarazione di successione del contribuente trasmessa al Comune equivale a dichiarazione ICI del medesimo contribuente. Conseguo che il Comune deve emettere avviso di liquidazione a sensi del primo comma del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11*, salvo che non ritenga infedele la dichiarazione a sensi del successivo comma e solo in tal caso emettere avviso di liquidazione.

Nella specie non poteva ritenere infedele la dichiarazione in quanto i valori dichiarati dal contribuente erano maggiori di quelli deliberati dal comune, nè poteva attenersi a questi nella liquidazione rinunciando alla maggiore imposta derivante dalla dichiarazione del contribuente, vertendosi in materia di diritti indisponibili" Rilevato che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata alle parti costituite, precisato che controricorrenti sono solo V.R.M. e R. e che V.R. ha depositato memorie.

## **Motivi della decisione**

Che il Collegio, a seguito della discussione in Camera di consiglio, condividendo i motivi in fatto e in diritto della relazione, ritiene che ricorra l'ipotesi prevista dall'*art. 375 c.p.c., n. 5*, della manifesta fondatezza del ricorso.

Le osservazioni, infatti, contenute nella memoria del contribuente non hanno pregio. In ordine alla ammissibilità dei quesiti si osserva che essi sono due e che il secondo si pone solo nel caso di risposta positiva al primo. Non vi è stata alcuna rettifica da parte del Comune, ma liquidazione della dichiarazione dei contribuenti, i quali non succedono nella posizione fiscale del loro dante causa, ma divengono soggetti all'imposta per effetto dell'acquisto del possesso dell'immobile e della dichiarazione. Per i terreni edificabili la base impositiva del valore venale in comune commercio è comune all'ICI, all'imposta di registro e a quella di successione, di qui la ratio della trasmissione della dichiarazione di successione ai Comuni e la sua valenza di dichiarazione anche ai fini ICI. Le delibere dei Comuni in tema di valore delle aree fabbricabili costituiscono D.Lgs. n. 546 del 1997, ex art. 59, un limite del potere di accertamento, mentre nella specie vi è stata solo liquidazione della dichiarazione dei contribuenti. Le questioni relative alla norma interpretativa di cui al *D.L. n. 223 del 2006, art. 36*, non rilevano essendo l'atto impugnato del 2005. La questione della natura fabbricabile dell'area è nuova, inoltre, avendo la sentenza impugnata ritenuto edificabile l'area, questo accertamento doveva essere impugnato con ricorso incidentale.

In conclusione la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo dei ricorrenti.

La novità delle questioni è motivo per compensare le spese dell'intero giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso introduttivo dei contribuenti, compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 6 novembre 2008.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2008



**TRIBUTI LOCALI**  
**Cass. civ. Sez. V, 29-10-2008, n. 25902**

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. MERONE Antonio - Consigliere

Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

M.I., residente in (OMISSIS), elettivamente domiciliato in Roma alla Via Monte delle Gioie n. 13 presso lo studio dell'avv.ta VALENZISE Carolina dalla quale è rappresentato e difeso, insieme con l'avv. NASPI Fabrizio (del Foro di Ancona), in forza della procura speciale rilasciata a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

il Comune di Ancona, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma alla Via Collazia n. 2/F, presso lo studio dell'avv. CANALINI Federico, insieme con l'avv. FRATICELLI Gianni (dell'Avvocatura Comunale), dai quali è rappresentato e difeso, "congiuntamente e disgiuntamente", in forza della procura speciale rilasciata in calce al controricorso;

- controricorrente -

Avverso la sentenza n. 88/09/06 depositata il 20 ottobre 2006 dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, notificata il 2 dicembre 2006;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 26 giugno 2008 dal Cons. Dott. D'ALONZO Michele;

sentite le difese del ricorrente, perorate dall'avv.ta VALENZISE Carolina;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. APICE Umberto, il quale ha concluso per l'accoglimento del terzo motivo di ricorso, con assorbimento degli altri.

---

**Fatto Diritto P.Q.M.**

### **Svolgimento del processo**

Con ricorso notificato il 29 gennaio 2007 al Comune d Ancona (depositato il 13 febbraio 2007), M.I. - premesso che:

(1) era comproprietario (con la moglie R.R.) di "due unità immobiliari" ("entrambe destinate ad abitazione di residenza"), ovverosia di "due appartamenti gemelli posti nello stesso edificio su più piani comunicanti tra loro necessari per la conduzione di una normale vita, familiare", per le quali unità aveva calcolato e versato l'imposta comunale sugli immobili (ICI) "applicando l'aliquota, agevolata prevista per l'abitazione principale"; (2) con apposito "avviso di liquidazione", "non preceduto da alcun avviso di accertamento della maggiore imposta dovuta", il Comune aveva proceduto a "nuovo calcolo o ri-liquidazione dell'ICI con applicazione dell'aliquota ordinaria anzichè agevolata in riferimento ad una delle due unità immobiliari" suddette, così "implicitamente" negando alla stessa "il requisito dell'abitazione principale", in forza di TRE motivi, chiedeva di cassare ("con vittoria di spese ed onorari di lite") la sentenza n. 88/09/06 depositata il 20 ottobre 2006 dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche (notificata il 2 dicembre 2006) la quale aveva disatteso il suo appello avverso la decisione (51/05/04) con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Ancona aveva respinto il ricorso.

Nel controricorso notificato il 13 marzo 2007 (depositato il 23 marzo 2007) il Comune intimato instava il rigetto dell'impugnazione, con refusione delle spese.

Il 19 giugno 2008 il M. depositava memoria ex art. 378 c.p.c..

### **Motivi della decisione**

1. Con la sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale - premesso: (1) che con il provvedimento impugnato il Comune aveva determinato "la differenza d'imposta sulla base delle rendite attribuite alle tre unità immobiliari" di cui il contribuente era "comproprietario al 50%" e (2) che nel proprio ricorso il M. aveva sostenuto doversi applicare l'"aliquota prevista per l'abitazione principale ... dal momento che due delle unità immobiliari ... sono due appartamenti gemelli di modeste dimensioni" utilizzate "necessariamente ... come unica abitazione per una normale vita familiare" - ha disatteso l'appello osservando:

"al caso di specie" ("due distinte unità immobiliari accatastate separatamente e come tali acquistate dal contribuente, per di più con 5,5 vani catastali cadauna") "non può applicarsi analogicamente la ... sentenza" n. 563 pronunciata il 22 gennaio 1998 da questa Corte di legittimità perchè "non si tratta ... di due piccoli appartamenti che, trovandosi sullo stesso



piano, consentono ... di realizzarvi, in occasione della loro ristrutturazione, un'unica abitazione da destinare a "prima casa" ad uso degli stessi", per cui "non ricorrono ... i requisiti per considerare ambedue gli appartamenti ... come prima casa ... e, pertanto, tassabili ai fini ICI con l'aliquota ridotta". 2. Il M. impugna tale decisione con tre motivi di ricorso.

A. Con il primo motivo il contribuente - assumendo che "l'avviso di accertamento ICI per l'anno 2002 risulta fondato sulla seguente motivazione "considerato che l'applicazione dell'aliquota agevolativa è subordinata alla presentazione dell'apposita autocertificazione da consegnare entro i termini di versamento a saldo dell'imposta per l'anno di riferimento, in mancanza di tale autocertificazione è applicabile l'"aliquota maggiorata" - denuncia ("art. 360 c.p.c., n. 5") "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" sul "punto essenziale e decisivo della controversia" relativo alla "eccepita nullità dell'avviso di liquidazione ICI impugnato perchè carente di motivazione come richiesto dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2,*" ed adduce che la Commissione Tributaria Regionale ha "totalmente omesso di esaminare e decidere" il "profilo di nullità dell'atto impugnato", costituito dalla "assoluta carenza di motivazione" dello stesso, profilo "eccepito ... con il ricorso in primo grado" e riproposto "in sede di appello".

B. Con il secondo motivo il ricorrente, "in conseguenza della censura posta a fondamento del primo motivo", denuncia ("art. 360 c.p.c., n. 3") "violazione, mancata o falsa applicazione *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2, L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1, e L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1*" esponendo che "la Commissione Tributaria Regionale ... ha omesso di applicare specifica norma di legge (*D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2, in materia di ICI*) che si assume perciò violata o disapplicata unitamente ad altre norme in materia fiscale e amministrativa nei rapporti tra P.A. e cittadino quali la *L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1, e L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1*".

A conclusione il M. (ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c.) formula "quesito di diritto" nel quale chiede a questa Corte di accertare e stabilire ("accerti e stabilisca") "se l'avviso di accertamento impugnato è stato emesso o meno dal Comune ... in violazione di tali norme di legge in relazione al sito contenuto ed in particolare se in esso si evincono tutti i presupposti e le ragioni della pretesa del Comune ovvero se l'obbligo motivazionale dell'accertamento può ritenersi adempiuto o meno dal Comune".

C. Con il terzo (ed ultimo) motivo il M. - premesso che "l'immobile in cui egli ... vive assieme alla moglie è costituito, sin dall'origine, su tre livelli (piano seminterrato, piano terra e mansarda)" e che "soltanto a seguito della regolarizzazione con condono edilizio di una parte della superficie del seminterrato, (essi) proprietari hanno optato di accatastare il seminterrato separatamente dal piano terra e dalla mansarda, pur mantenendo inalterata la destinazione d'uso di tutti e tre i livelli a propria abitazione" -

censura l'inapplicabilità al caso, affermata dal giudice di appello, del principio di diritto affermato nella sentenza "n. 563 del 22 gennaio 1998" di questa Corte in ordine al "merito dell'atto impugnato" e denunzi a "violazione o falsa applicazione *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8*" esponendo:

"L'applicazione della aliquota agevolata ICI prevista per l'abitazione principale ad entrambe le unità immobiliari effettivamente adibite a tale uso, è un principio che vige nella ratio della legge ... in materia e alcuna norma subordina tale applicazione al fatto che tutti i vani debbano trovarsi allo stesso piano o che debba necessariamente dipendere dal numero dei vani che compongono ciascuna unità immobiliare";

- "il principio invocato ... risulta chiaramente affermato in materia di imposta di registro" da questa Corte ("sent. 22 gennaio 1998 n. 563"), secondo cui "Se deve ammettersi che le agevolazioni per la prima casa ... possono riguardare anche alloggi risultanti dalla riunione di più unità immobiliari che siano destinate, nel loro insieme, dagli acquirenti a costituire un'unica unità abitativa, e che quindi il contemporaneo acquisto di due appartamenti non è di per sè ostativo alla fruizione di tali benefici... assumono rilievo decisivo non la consistenza e la destinazione che tali immobili avevano prima di essere venduti, ma, quella che ricevono a seguito dell'acquisto";

- con decisione "n. 39/03/07" ("versata in atti") la Commissione Tributaria Provinciale "ha accolto il ricorso avverso l'avviso di accertamento dell'ICI 2003".

Il ricorrente, quindi, chiede ("quesito di diritto") a questa Corte (a) di accertare e stabilire ("accerti e stabilisca") "se appare legittimo o meno riconoscere il diritto all'applicazione di aliquota agevolata ICI prevista per l'abitazione principale a favore di quel contribuente proprietario di due unità immobiliari dislocate su diversi piani tutte comunicanti tra loro e dichiaratamente e di fatto tutte godute e destinate ad abitazione principale del proprio nucleo familiare e ciò in relazione ad entrambe le unità immobiliari anzichè ad una sola come preteso dal Comune impositore" e, "per l'effetto", (b) di pronunciare ("pronunci") "o meno la nullità dell'atto impugnato". 3. Il Comune, da suo canto, rivendica la "legittimità":

- sia dell'"avviso di liquidazione con riferimento alle rendite catastali assegnate dall'Ufficio del Territorio", atteso che, a suo giudizio, "la sola differenza tra la dichiarazione del contribuente e la ... liquidazione della maggiore imposta" è "consistita nella diversa aliquota calcolata ... sulla ... minore ... unità immobiliare, mentre tutti gli altri presupposti ... sono rimasti invariati";

- sia della, "considerazione degli immobili occupati come due distinte unità con esclusione della riduzione dell'aliquota per una delle due", in quanto, per il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, comma 2*, ("norma ... di facile lettura"), "la detrazione dall'imposta dovuta si applica alla soia unità immobiliare adibita a dimora principale, non anche alle unità immobiliari che il contribuente

voglia adibire a propria abitazione" (secondo la "risoluzione n. 6 del 7 maggio 2002" del "Dipartimento per le politiche fiscali", infatti, "per poter fruire per intero degli effetti sia dell'aliquota ridotta sia della detrazione sarebbe opportuno che il contribuente richieda l'accatastamento unitario dei due distinti cespiti"; per il "parere" espresso il 15 giugno 2001 dalla Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, poi, "l'abitazione principale dislocata su due livelli, come da risultanze catastali, non può essere considerata un'unica abitazione").

4. I primi due motivi del ricorso del M., vanno respinti perchè inammissibili; l'ultimo, invece, deve essere accolto perchè fondato.

A. Il primo motivo è inammissibile in quanto, adducendo a suo fondamento che la Commissione Tributaria Regionale ha "totalmente omesso di esaminare e decidere" il "profilo di nullità dell'atto impugnato" costituito dalla "assoluta sua carenza di motivazione", con lo stesso il ricorrente, nella sostanza, denuncia (espressamente ai sensi dell'"art. 360 c.p.c., n. 5"), ma erroneamente, sub specie di "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" una vera e propria carenza di pronuncia, censurabile innanzi a questa Corte come vizio della sentenza, ex art. 360 c.p.c., n. 4, ("nullità della sentenze"), per violazione dell'art. 112 c.p.c.: il vizio di omessa pronuncia, come noto (Cass. 2<sup>^</sup>, 20 novembre 2007 n. 24139; 3<sup>^</sup>, 18 settembre 2007 n. 19356; 3<sup>^</sup>, 17 luglio 2007 n. 15882; 3<sup>^</sup>, 05 giugno 2007 n. 13059; 3<sup>^</sup>, 26 gennaio 2006 n. 1701, tra le recenti), deve essere fatto valere unicamente in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, e non già con denuncia della violazione di norme processuali ovvero di un vizio di motivazione; quest'ultimo, in particolare, poichè un ragionamento inesistente non può avere vizi logici, presuppone di necessità l'avvenuto esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito, seppure la parte censuri la soluzione adottata perchè ritenuta giuridicamente non corretta ovvero priva di adeguata giustificazione.

Lo stesso motivo, peraltro, è privo del "quesito di diritto" prescritto, a espressa pena di inammissibilità, dall'art. 366 bis c.p.c., anche per la denuncia (ex art. 360 c.p.c., n. 4) della violazione dell'art. 112 c.p.c., Cass. 3<sup>^</sup>, 26 febbraio 2008 n. 4968, per la quale "l'illustrazione di ciascun motivo (scilicet, di ricorso per cassazione) deve a pena di inammissibilità concludersi con la formulazione di un quesito di diritto (cfr. Cass. 19 dicembre 2006 n. 27130)".

B. La rilevata inammissibilità del "primo motivo" travolge naturaliter il successivo perchè proposto, espressis verbis, "in conseguenza della censura posta a fondamento del primo motivo".

Tale motivo, peraltro e comunque, è affetto da una propria, specifica, ragione di inammissibilità perchè nel "quesito di diritto" formulato a conclusione dello stesso si chiede a questa Corte, in particolare, di accertare ("accerti e ...") "se l'avviso di liquidazione impugnato è stato emesso o meno dal Comune ... in violazione": il "quesito di diritto" voluto dall'art. 366 bis

c.p.c., detto, invece, diversamente da quanto domandato dal ricorrente, non può mai importare la richiesta a questa Corte di compiere un accertamento sul fatto perchè la sua unica finalità è quella di individuare il principio di diritto, diverso da quello fondante (per esplicito o per implicito) la sentenza impugnata, ritenuto dal ricorrente applicabile ad una specifica e ben individuata (oltre che indiscussa) fattispecie concreta, idoneo a determinare (Cass. un., 12 marzo 2008 n. 6530) "un ribaltamento della decisione adottata dal giudice a qua".

C. Il terzo motivo, di contro, come anticipato, deve essere accolto perchè fondato.

Per il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 6, comma 3*, (nel testo "sostituito" dalla *L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 53*), invero, "l'imposta" comunale sugli immobili (ICI) "è determinata applicando alla base imponibile l'aliquota vigente".

L'art. 5, comma 1, dello stesso *D.Lgs.*, considera "base imponibile" il "valore degli immobili" soggetti all'imposta, inteso (comma 2) come "valore" dei fabbricati iscritti in catasto "quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto .. i moltiplicatori" di cui al *D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2*.

In forza dello stesso art. 6, comma 2, poi, "l'aliquota ... può essere diversificata ..., con riferimento ai casi di immobili diversi dalle abitazioni, o posseduti in aggiunta all'abitazione principale, o di alloggi non locati; l'aliquota può essere agevolata in rapporto alle diverse tipologie degli enti senza scopi di lucro": con questa norma il legislatore ha imposto al Comune di deliberare comunque un trattamento fiscale meno gravoso per l'"abitazione principale". Il *D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 59, lett. e)*, di poi, ha espressamente previsto la possibilità, per il Comune, di "considerare abitazioni principali, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione per queste previste, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela".

Con l'attuazione di questa previsione, ovviamente, debbono essere considerate "abitazioni principali" tutte quelle "concesse in uso gratuito a parenti": tanto, all'evidenza, in via logica, mostra l'irrelevanza del collegamento, propugnato come necessario dal Comune, della nozione di "abitazione principale" (beneficiaria "dell'aliquota ridotta ed anche della detrazione ... previste") con quella di unica "unità immobiliare" catastale in quanto lo stesso soggetto passivo fruisce "dell'aliquota ridotta ed anche della detrazione ... previste" per tutti i suoi immobili adibiti ad "abitazioni" siano "principali" ovvero da considerare tali perchè concessi "in uso gratuito a parenti".

Il favore del legislatore per l'"abitazione principale", inoltre, si evince ulteriormente del *D.L. 27 maggio 2005, n. 86, art. 5 bis, comma 4*, (convertito nella *L. 26 luglio 2005, n. 148*) con il quale, al dichiarato "fine di incrementare

la disponibilità di alloggi da destinare ad abitazione principale", si è concesso ai Comuni (alla "condizione" ivi prevista) la facoltà ("possono") di "deliberare la riduzione, anche al di sotto del limite minimo previsto dalla legislazione vigente, delle aliquote dell'imposta comunale sugli immobili stabilite per gli immobili adibiti ad abitazione principale del proprietario".

Il concetto di "abitazione principale", quindi, non risulta necessariamente legato a quello *D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 2, comma 1, lett. a)*, di "unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio" (poi "catasto dei fabbricati") nè, di conseguenza, limitato ad una sola unità come identificata catastalmente, ma viene: in rilievo esclusivamente per la speciale considerazione, da parte del legislatore, dello specifico uso quale "abitazione principale" dell'immobile nel suo complesso.

In tale contesto normativo l'"accatastamento unitario" ritenuto dal Comune (sulla scorta della "risoluzione" dallo stesso richiamata) necessario per l'applicazione dell'"aliquota agevolata" si rivela mero escamotage fattuale, non rispettoso della evidenziata finalità legislativa di ridurre il carico fiscale sugli immobili adibiti ad "abitazione principale", confermata dalla recentissima previsione ("a decorrere dall'anno 2008") dell'"esenzione" totale dell'imposta de qua sull'abitazione principale, disposta dal D.L. 21 maggio 2008, n. 93, art. 1.

Di conseguenza - essendo pienamente mutuabile la ratio che sorregge le statuizioni di questa Corte (Cass. 1<sup>^</sup>, 22 gennaio 1998 n. 563, seguita da 1<sup>^</sup>, 3 giugno 1998 n. 5433 e, di recente, da trib.: 10 dicembre 2002 n. 17580; 24 novembre 2006 n. 24986; 25 febbraio 2008 n. 4739) in tema di agevolazioni c.d. per l'acquisto della "prima casa", previste dalla *L. 22 aprile 1982, n. 168, art. 1, comma 6*, mutandis mutandis, deve affermarsi il principio secondo cui ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), il contemporaneo utilizzo di più di una unità catastale come "abitazione principale" non costituisce ostacolo all'applicazione, per tutte, dell'aliquota prevista per l'"abitazione principale", sempre che (cfr. analogamente, per l'agevolazione "prima casa", Cass. n. 563 del 1998, cit.) il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo, a tal fine, non il numero delle unità catastali ma (la prova dell'effettivo, utilizzazione ad "abitazione principale" dell'immobile complessivamente considerato, ferma restando, ovviamente, la spettanza della detrazione prevista dell'art. 8, comma 2, una sola volta per tutte le unità.

D. In definitiva, la sentenza impugnata - la quale, peraltro, si è ingiustificatamente ed illogicamente fermata a valutare solo la circostanza, del tutto priva di rilievo ai fini della soluzione della controversia, che i due "appartamenti" non si trovava "sullo stesso piano" - deve essere cassata in relazione al motivo accolto e la causa, siccome bisognevole dei conferenti accertamenti fattuali, deve essere rinviata a sezione della stessa

Commissione Tributaria Regionale, diversa da quella che ha pronunciato tale decisione, affinché (1) decida l'appello del contribuente facendo applicazione del principio di diritto innanzi affermato e (2) provveda anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte:

Accoglie l'ultimo motivo di ricorso; rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 26 giugno 2008.

Depositato in Cancelleria il 29 ottobre 2008

**CORTE COSTITUZIONALE**  
**SENTENZA N. 162**  
**ANNO 2008**

composta dai Signori:

- Franco	BILE	Presidente
- Giovanni Maria	FLICK	Giudice
- Francesco	AMIRANTE	"
- Ugo	DE SIERVO	"
- Paolo	MADDALENA	"
- Alfio	FINOCCHIARO	"
- Alfonso	QUARANTA	"
- Luigi	MAZZELLA	"
- Gaetano	SILVESTRI	"
- Sabino	CASSESE	"
- Giuseppe	TESAURO	"
- Paolo Maria	NAPOLITANO	"

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 1-*quinquies* del decreto-legge 31 marzo 2005, n. 44 (Disposizioni urgenti in materia di enti locali), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 31 maggio 2005, n. 88, dell'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701 (Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari), e dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), promosso con ordinanza del 13 luglio 2006 dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna sul ricorso proposto dall'Agenzia del Territorio – Ufficio di Ferrara contro Centro Energia Ferrara s.p.a., iscritta al n. 690 del registro ordinanze 2006 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 6, prima serie speciale, dell'anno 2007.

Visti l'atto di costituzione del Centro Energia Ferrara s.p.a. nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 20 novembre 2007 il Giudice relatore Alfio Finocchiaro;

uditi l'avvocato Marco Miccinesi per il Centro Energia Ferrara s.p.a. e l'avvocato dello Stato Gianni De Bellis per il Presidente del Consiglio dei ministri.

*Ritenuto in fatto*

1. – Con ordinanza del 13 luglio 2006, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 97, 102, 104 e 108 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale: a) dell'art. 1-*quinquies* del

decreto-legge 31 marzo 2005, n. 44 (Disposizioni urgenti in materia di enti locali), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 31 maggio 2005, n. 88 sia nella parte in cui, avendo sostanzialmente efficacia retroattiva, violerebbe il principio di ragionevolezza, del diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario, sia nella parte in cui tratterebbe in maniera disomogenea fattispecie sostanzialmente identiche senza alcun criterio apparente di ragionevolezza; b) dell'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701 (Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari), e dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), nella parte in cui, non prevedendo un termine a pena di decadenza per la determinazione della rendita catastale, esporrebbero indefinitamente il contribuente all'azione della Amministrazione finanziaria.

Riferisce la Commissione rimettente che il 13 dicembre 2005 l'Agenzia del territorio – Ufficio di Ferrara – ha proposto appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ferrara, con la quale, in accoglimento del ricorso proposto dalla società Centro Energia Ferrara s.p.a., era stata determinata la rendita catastale di una unità immobiliare (centrale elettrica) di proprietà della ricorrente in € 196.395, previo annullamento della rendita catastale di € 2.026.576, determinata per il computo di tre turbine installate all'interno dell'immobile.

L'appellante ha chiesto la riforma della decisione impugnata, fondando tale richiesta sulla previsione normativa introdotta con l'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005, che risolve alla radice la questione circa la valutazione dei beni strumentali inseriti nell'immobile per la determinazione della rendita catastale.

2. – La prima questione di legittimità costituzionale sollevata dalla rimettente riguarda l'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005, inserito dalla legge di conversione n. 88 del 2005, per contrasto con gli artt. 3, 24, 53, 102, 104 e 108 della Costituzione, nella parte in cui, «avendo sostanzialmente efficacia retroattiva, si pone al di fuori degli ordinari criteri di ragionevolezza, ed in violazione del diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario».

Il rimettente ritiene che non vi sia dubbio circa la legittimità delle norme retroattive interpretative, come più volte sottolineato dalla Corte costituzionale, ma evidenzia che, nel caso di specie, il legislatore abbia inciso sul concetto di bene immobile travalicando ogni criterio di ragionevolezza. In nessun caso, infatti, l'art. 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652 (Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano), convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, può essere esteso nella sua interpretazione fino a ricomprendere nel concetto di beni immobili elementi (come le turbine) che rappresentano solo uno strumento della attività produttiva. La norma, pertanto, lungi dall'essere interpretativa, introdurrebbe un nuovo concetto di



bene immobile, estendendo tale categoria anche ai beni strumentali necessari per l'esercizio dell'impresa.

Sotto il profilo della dedotta violazione del diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario, la norma si porrebbe non come variante del senso letterale della norma, ma come presupposto per l'applicazione concreta dell'art. 4 del citato regio decreto nei soli contenziosi attualmente pendenti, instaurati dalle società che gestiscono centrali elettriche.

Ad avviso della rimettente, la questione sarebbe rilevante, dato che l'appello dell'Agenzia del territorio si basa esclusivamente sulla applicazione di detta norma che, se dichiarata incostituzionale, inciderebbe sul merito della controversia.

3. – La seconda questione di legittimità costituzionale riguarda sempre l'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005, per la violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, nella parte in cui «tratta in maniera disomogenea fattispecie sostanzialmente identiche senza alcun criterio apparente di ragionevolezza». Afferma la rimettente che la norma censurata limita espressamente la sua efficacia interpretativa ai soli soggetti che esercitano centrali elettriche e, pertanto, creerebbe una disparità di trattamento tra i contribuenti che esercitano l'attività di centrali elettriche e i contribuenti che tale attività non svolgono. Inoltre, alla luce della nuova definizione a fini fiscali del concetto di bene immobile, nel quale rientrerebbero i beni strumentali delle centrali elettriche, non si comprende per quali motivi gli altri contribuenti che esercitino attività simili mediante uso di beni strumentali funzionalmente connessi con la loro attività imprenditoriale restino esclusi dal campo di applicazione della norma.

4. – La terza questione di legittimità costituzionale riguarda la natura perentoria o ordinatoria del termine di rettifica della rendita catastale ed ha a oggetto l'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701 e l'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, i quali vengono denunciati per violazione degli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione.

L'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701, dispone che «tale rendita rimane negli atti catastali come "rendita proposta" fino a quando l'ufficio non provvede con mezzi informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1, alla determinazione della rendita catastale definitiva [...]. Per il primo biennio di applicazione delle suddette disposizioni, il predetto termine è fissato in ventiquattro mesi a partire dalla data fissata dal provvedimento indicato al comma 1».

A sua volta, l'art. 74, comma 1, della legge n. 342 del 2000 dispone 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, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita».

Secondo il giudice *a quo*, in difetto di una espressa previsione normativa, vi sarebbe incertezza se il termine indicato dalla norma di cui sopra sia ordinatorio o perentorio.

Qualora le norme censurate dovessero essere interpretate nel senso di non assegnare alcun termine perentorio alla amministrazione finanziaria, ne discenderebbe un contrasto di esse con i principi costituzionali di uguaglianza, di tutela del diritto di difesa, e di buon andamento della pubblica amministrazione. Il contribuente, infatti, si troverebbe indefinitamente esposto all'azione accertatrice dell'Agenzia del territorio.

La questione avrebbe rilevanza nel giudizio *a quo*, atteso che, nella specie, la notifica della rettifica del valore della rendita catastale è intervenuta oltre il termine di dodici mesi dalla dichiarazione: quest'ultima, infatti, è stata presentata in data 20 luglio 1999 e la rettifica è intervenuta in data 1° dicembre 2003.

5. – E' intervenuto nel giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, con il patrocinio dell'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni di legittimità costituzionale sollevate siano dichiarate inammissibili ed infondate.

Secondo l'Avvocatura erariale, l'affermazione dell'ordinanza secondo la quale sotto il profilo del diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario, la norma non lascia spazio alcuno, giacché si pone non come variante del senso letterale della norma, ma come presupposto per l'applicazione concreta dell'art. 4 del regio decreto-legge n. 652 del 1934 nei soli contenziosi attualmente pendenti, instaurati dalle sole società che gestiscono centrali elettriche, non sarebbe idonea a sorreggere la dedotta violazione degli artt. 24, 53, 102, 104 e 108 della Costituzione, in quanto non verrebbe evidenziato in quale modo la legge di interpretazione autentica violerebbe «il diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario».

Quanto alla dedotta violazione dell'art. 3 Cost., per l'irragionevolezza della norma censurata, la questione sarebbe manifestamente infondata. Infatti l'affermazione secondo cui «in nessun caso [...] l'art. 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652 può essere esteso nella sua interpretazione fino a ricomprendere nel concetto di beni immobili, beni (come nel caso delle turbine) che rappresentano solo uno strumento della attività produttiva», sarebbe contraddetta dalle divergenti interpretazioni che della norma avrebbe dato la giurisprudenza. Al riguardo, un'esauritiva ricostruzione di tali vicende sarebbe contenuta nella (recente) sentenza 7 giugno 2006 n. 13319 della Corte di cassazione, con la quale il giudice di legittimità ha dato applicazione al censurato art. 1-*quinquies*. Secondo l'Avvocatura generale, da tale sentenza potrebbe dedursi che l'intervento del legislatore con una disposizione di interpretazione autentica, lungi dal costituire una imposizione retroattiva di una nuova disciplina, avrebbe avuto l'unico scopo di porre fine ad un contenzioso derivante da una lettura non univoca della disposizione contenuta nell'art. 4 del regio decreto-legge n. 652 del 1939. Proprio l'esistenza di tali divergenze interpretative escluderebbe dunque che si possa essere creato alcun affidamento in capo ai contribuenti.

Quanto al ritenuto contrasto dell'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005 con l'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui tratterebbe in maniera disomogenea fattispecie sostanzialmente identiche senza alcun criterio apparente di

ragionevolezza, la questione sarebbe inammissibile, perché il giudice rimettente non prospetta un'ipotesi concreta in cui la norma potrebbe non trovare applicazione nel caso di immobili diversi dalle centrali elettriche, né potrebbe utilmente individuarsi il necessario *tertium comparationis* nelle del tutto ipotetiche fattispecie residuali diverse dalle centrali elettriche.

Sarebbe inoltre inammissibile, ad avviso dell'Avvocatura generale, la questione relativamente al dedotto contrasto con l'art. 53 della Costituzione, in quanto nulla si motiva a tale proposito nell'ordinanza.

Secondo la difesa dello Stato, infine, la terza questione sollevata, riguardante l'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 aprile 1994 n. 701, e l'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, sarebbe inammissibile, sia in quanto la norma che prevede un termine entro il quale l'Ufficio determina la rendita catastale definitiva è un decreto ministeriale, come tale non avente forza di legge, sia in quanto, nel momento in cui il giudice *a quo* afferma che «vi è incertezza se il termine indicato dalla norma di cui sopra sia ordinatorio o perentorio», omette di motivare in ordine alla possibilità di ipotizzare una interpretazione costituzionalmente orientata della norma.

6. – Con memoria depositata il 26 febbraio 2007, si è costituita in giudizio il Centro Energia Ferrara s.p.a., svolgendo argomentazioni a favore dell'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate dal giudice *a quo*.

Sottolinea la predetta società che le tre turbine di cui trattasi sono ancorate al suolo esclusivamente mediante un sistema di imbullonatura che, pur assicurandone la stabilità durante il loro utilizzo, al tempo stesso ne permette lo spostamento senza arrecare danno od alterazione al capannone che ospita le turbine.

Afferma la parte privata che la prima questione sollevata sarebbe rilevante, in quanto l'appello dell'Ufficio di Ferrara dell'Agenzia del Territorio si fonda esclusivamente sull'intervenuta introduzione dell'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005. La norma censurata sarebbe contraria al principio di ragionevolezza perché non potrebbe essere qualificata come di "interpretazione autentica". Nel caso in esame, tale disposizione non attribuirebbe all'art. 4 del regio decreto-legge n. 652 del 1939 un significato che poteva discendere da «una delle possibili letture del testo originario». Infatti, stabilendo che, «limitatamente alle centrali elettriche», i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso, l'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005 non esplicherebbe «un contenuto plausibilmente già espresso» nell'art. 4 del regio decreto-legge n. 652 del 1939. Occorrerebbe inoltre aver riguardo all'art. 812 del codice civile che, ponendo la distinzione fra beni immobili e mobili, evidentemente esclude che fra i primi possano comprendersi le cose mobili ancorché strutturalmente connesse al suolo.

Secondo la parte privata, l'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005 violerebbe anche l'art. 53 della Costituzione, poiché consentirebbe un indebito incremento del prelievo impositivo ai fini dell'imposta comunale sugli immobili in ordine a tutti i relativi rapporti non ancora definiti (perché interessati da un contenzioso fra i contribuenti ed i Comuni od ancora sottoposti all'attività di rettifica ed accertamento ad opera di detti Enti impositori).

Quanto alla seconda questione, relativa alla prospettata violazione del principio di eguaglianza e di quello di capacità contributiva ad opera dell'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005, nella parte in cui tratterebbe in termini disomogenei fattispecie sostanzialmente identiche senza alcun criterio apparente di ragionevolezza, sarebbe evidente l'ingiustificata diversità di trattamento riservata ai titolari di centrali elettriche rispetto ai possessori di immobili parimenti dotati di beni mobili strumentali strutturalmente connessi al suolo, ma destinati allo svolgimento di diverse attività.

In particolare, la peculiare nozione di fabbricati e costruzioni stabili, recepita nell'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005, interesserebbe le sole centrali elettriche, sicché per tutti gli immobili aventi egualmente parti mobili strutturalmente connesse al suolo in modo da costituire un solo «bene complesso», resterebbe fermo che la rendita catastale é determinata senza che si tenga conto del valore di tali cespiti strumentali.

L'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005 introdurrebbe così una palese ed inaccettabile discriminazione che viola, inoltre, l'art. 53 della Costituzione. A séguito dell'introduzione di questa norma risulterebbero incongruamente assoggettate ad una diversa disciplina impositiva situazioni espressive di una medesima capacità contributiva. Né sarebbe dato ravvisare uno specifico interesse pubblico ad una scelta di distribuzione del carico tributario che aggravi il prelievo sulle centrali elettriche, a parità di valore immobiliare. Né, correlativamente, sussisterebbe una specifica rilevanza, neppure sociale, ascrivibile al possesso di tali immobili che dia ragione, sempre a parità di valore immobiliare, di una più intensa chiamata contributiva dei relativi soggetti passivi. Non sarebbe comprensibile perché le rendite catastali si debbano quantificare apprezzando le centrali elettriche come “beni immobili per incorporazione di mobile ad immobile” e non accada lo stesso per le acciaierie o altri opifici industriali.

Relativamente alla terza questione rimessa al vaglio della Corte costituzionale, riguardante la rilevata illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701 e dell'art. 74, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione, nella parte in cui non prevederebbero un termine a pena di decadenza entro il quale gli Uffici dell'Agenzia del Territorio debbano notificare le rettifiche delle rendite catastali dichiarate dai contribuenti, la parte privata afferma che l'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale n. 701 del 1994 non chiarirebbe se il termine annuale ivi enunciato sia

posto o meno a pena di decadenza della potestà degli Uffici periferici dell'Agencia del Territorio di eseguire le rettifiche delle rendite catastali proposte dai titolari dei beni immobili. Tale norma, inoltre, nello stabilire che le rendite catastali acquisiscono efficacia a decorrere dalla notificazione ai contribuenti dei relativi atti attributivi o modificativi, non preciserebbe entro quale termine siffatta notificazione debba essere compiuta. Ciò evidenzerebbe un'anomalia inaccettabile nel vigente ordinamento tributario, perché sarebbe incongruo che l'amministrazione finanziaria possa esternare le proprie pretese senza rispettare un termine decadenziale, con la conseguenza che i contribuenti sarebbero indebitamente sottoposti senza limiti temporali all'attività di accertamento.

8. – Nell'imminenza dell'udienza pubblica la Società Centro Energia Ferrara ha depositato memoria, con la quale replica all'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri.

Con riferimento alla prima questione sollevata dalla rimettente, la parte privata rileva che l'ordinanza di rimessione è ammissibile, in quanto motiverebbe in maniera adeguata il merito della violazione del diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario.

Quanto alla seconda questione, la suddetta Società contesta che il rimettente non prospetti una ipotesi concreta di disparità di trattamento, in quanto tale disparità esisterebbe tra i proprietari di centrali elettriche e coloro che non lo sono ed aggiunge che parimenti ammissibile sarebbe la questione con riferimento al parametro della capacità contributiva, in quanto il giudice *a quo* avrebbe fornito un'adeguata motivazione al riguardo.

Per quanto riguarda, infine, la terza questione, la parte privata ritiene che la questione sia ammissibile perché non sarebbe impugnato solo un regolamento, ma un regolamento congiuntamente ad una legge.

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna dubita della legittimità costituzionale dell'art. 1-*quinquies* del decreto-legge 31 marzo 2005, n. 44 (Disposizioni urgenti in materia di enti locali), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 31 maggio 2005, n. 88, per avere la stessa, in quanto autoqualificata come norma interpretativa, sostanziale efficacia retroattiva, così ponendosi in contrasto: con l'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo dell'irragionevolezza della norma che, lungi dall'essere meramente interpretativa, introdurrebbe un nuovo concetto di bene immobile, estendendo tale categoria anche ai beni strumentali necessari per l'esercizio dell'impresa, e, in particolare, delle turbine; con gli artt. 24, 102, 104 e 108 della Costituzione, sotto il profilo del diritto di difesa e delle attribuzioni del potere giudiziario, in quanto la norma verrebbe a modificare sostanzialmente il quadro normativo nel corso delle controversie pendenti instaurate dalle società che gestiscono centrali elettriche.

La stessa norma viene altresì censurata nella parte in cui limita espressamente la sua efficacia interpretativa ai soli soggetti che gestiscono centrali elettriche, per violazione dell'art. 3 Cost. sotto altro profilo, in quanto determinerebbe una irragionevole disparità di trattamento tra i contribuenti che esercitano l'attività di centrali elettriche e quelli che tale attività non svolgono; nonché per contrasto con l'art. 53 della Costituzione, in quanto i contribuenti che esercitino attività simili alle centrali elettriche, mediante uso di beni strumentali funzionalmente connessi con la loro attività imprenditoriale, resterebbero esclusi dal campo di applicazione della norma.

Infine, si sospetta la illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701 (Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari) e dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), nella parte in cui non prevedono con certezza un termine a pena di decadenza per la determinazione della rendita catastale definitiva, per violazione dei principi di uguaglianza (art. 3 Cost.), di tutela del diritto di difesa (art. 24 Cost.) e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), esponendo indefinitamente il contribuente all'azione accertativa dell'amministrazione finanziaria.

2. – La prima questione non è fondata.

2. 1. – Secondo il giudice rimettente, la norma censurata, disponendo anche per il passato, imporrebbe una scelta interpretativa che non si rinviene tra le possibili varianti di senso del testo letterale, vincolando ad un significato non ascrivibile alla norma interpretata.

Questa Corte (sentenze n. 374 del 2002 e n. 274 del 2006) ha già affermato – con riferimento ad altre leggi di interpretazione autentica – che «non è decisivo verificare se la norma censurata abbia carattere effettivamente interpretativo (e sia perciò retroattiva) ovvero sia innovativa con efficacia retroattiva. Infatti, il divieto di retroattività della legge – pur costituendo fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, cui il legislatore ordinario deve in principio attenersi – non è stato elevato a dignità costituzionale, salva, per la materia penale, la previsione dell'art. 25 della Costituzione. Quindi, il legislatore, nel rispetto di tale previsione, può emanare sia disposizioni di “interpretazione autentica”, che determinano – chiarendola – la portata precettiva della norma interpretata fissandola in un contenuto plausibilmente già espresso dalla stessa, sia norme innovative con efficacia retroattiva, purché la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti. Ed è quindi sotto l'aspetto del controllo di ragionevolezza che rilevano, simmetricamente, la funzione di “interpretazione autentica”, che una disposizione sia in ipotesi chiamata a svolgere, ovvero l'idoneità di una disposizione innovativa a disciplinare con efficacia retroattiva anche situazioni

pregresse in deroga al principio per cui la legge non dispone che per l'avvenire. In particolare, la norma che deriva dalla legge di "interpretazione autentica" non può dirsi irragionevole (art. 3, comma 1, Cost.), ove si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario» (sentenza n. 274 del 2006, citata).

La norma denunciata stabilisce che «ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale, ai sensi dell'articolo 10 del citato regio decreto-legge, gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale di cui al periodo precedente anche se fisicamente non incorporati al suolo».

La predetta norma è intervenuta per comporre un contrasto giurisprudenziale sulla computabilità o meno del valore delle turbine nella determinazione, per stima diretta dei beni, della rendita catastale da attribuire agli immobili adibiti a centrale elettrica.

Ed infatti, la Corte di cassazione, nella stima, ai fini catastali, delle centrali elettriche, si era pronunciata con una prima decisione, con la quale aveva affermato che, ai predetti fini, non possono essere inclusi «i macchinari, nel caso in cui non essendo irreversibilmente fissati al suolo, non integrino un elemento dell'unità immobiliare ma rappresentino una componente del complesso di beni organizzati per l'esercizio di un'attività produttiva, giacché in tale ipotesi la loro consistenza economica, anche se rilevante, si riflette soltanto nella valutazione dell'azienda. Ne consegue che, diversamente dalle opere idrauliche, le quali, anche se poste nel soprassuolo o nel sottosuolo di aree pubbliche, vanno valutate quali parti di una centrale idroelettrica, nella stima del complesso immobiliare, non possono essere comprese le turbine, di cui non è controversa la libera amovibilità per essere le stesse soltanto imbullonate al suolo» (sentenza 6 settembre 2004, n. 17933).

Con una seconda pronuncia, adottata dopo appena due mesi dalla precedente, la stessa Corte aveva rilevato come, in tema di attribuzione della rendita catastale ad un opificio industriale costituente una centrale elettrica, l'unione al suolo mediante imbullonatura al cavalletto della turbina «non sembra e non può essere sufficiente» per escluderla «dalla nozione di impianto fisso e, quindi, dal calcolo della rendita catastale dell'opificio», aggiungendo che la turbina rappresenta «una componente strutturale, oltre che funzionale della centrale elettrica non potendo questa esistere come tale senza che vi sia quella» e che la mancanza della turbina «diminuisce incontrovertibilmente la centrale elettrica nella sua funzione complessiva e unitaria,

trasformando inevitabilmente una centrale elettrica in qualcosa d'altro» (sentenza 20 ottobre 2004, n. 21730).

L'esistenza del rilevato contrasto – di cui è traccia anche nella giurisprudenza di merito – e la necessità di comporlo privilegiando una delle interpretazioni ricavabili dalla disciplina catastale e conforme, peraltro, come si vedrà in séguito, a quella codicistica, rende legittimo il ricorso ad una norma di interpretazione autentica e non irragionevole, quindi, la sua efficacia retroattiva.

Da ciò l'infondatezza della questione anche in riferimento agli artt. 24, 102, 104 e 108 della Costituzione e l'applicabilità della norma censurata ai giudizi in corso.

3. – La seconda questione non è fondata. Con essa si dubita della legittimità costituzionale dell'art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005, per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione nella parte in cui, limitando espressamente la sua efficacia interpretativa ai soli soggetti che gestiscono centrali elettriche, determinerebbe una irragionevole disparità di trattamento tra i contribuenti che esercitano detta attività e quelli che non la svolgono, restando esclusi i contribuenti che esercitino attività simili alle centrali elettriche, mediante uso di beni strumentali funzionalmente connessi con la loro attività imprenditoriale, dal campo di applicazione della norma.

3.1. – La normativa in materia di catasto edilizio urbano definisce in modo esaustivo le nozioni, i princípi ed i metodi che sono alla base dell'estimo catastale, sia per gli immobili urbani in generale sia per i cespiti a destinazione speciale, come le centrali elettriche.

Il r.d.l. 13 aprile 1939, n. 652, con le successive modificazioni ed integrazioni, e il d.P.R. 1° dicembre 1949, n. 1142, hanno precisato sia lo scopo della formazione del catasto edilizio urbano (costituire il catasto dei fabbricati con l'accertamento delle proprietà immobiliari urbane e la determinazione delle rendite), sia i concetti posti a fondamento delle relative stime ed in particolare quelli di «unità immobiliare urbana» e di «rendita catastale».

Secondo l'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939 «si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituiti, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo». Il successivo art. 5 dello stesso r.d.l. definisce il concetto di unità immobiliare urbana prevedendo che «si considera unità immobiliare urbana ogni unità di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile ed atta a produrre un proprio reddito» (cfr., altresì, artt. 33 ss., d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Nella definizione di unità immobiliare non si fa alcun riferimento ai materiali utilizzati, né ai sistemi di assemblaggio degli stessi.

Successivamente, l'art. 2, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, ha evidenziato, tra l'altro, come siano da considerare unità immobiliari «anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque



materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale».

Anche in materia fiscale e fino all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 540, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, il concetto di immobile per incorporazione è ricavato dal combinato disposto degli artt. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, e 812 del codice civile.

Con il citato art. 1, comma 540, si è fornita una interpretazione autentica del concetto di immobile per incorporazione che, sostanzialmente, recepiva la definizione formulata nel codice civile.

Questa norma, introdotta allo scopo di comporre il contrasto di giurisprudenza sulla questione se, nella determinazione del valore catastale delle centrali elettriche, si dovesse tener conto anche delle turbine, è stata successivamente abrogata dall'art. 4 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 maggio 2005, n. 80.

In luogo della norma abrogata è stato introdotto il censurato art. 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005, per il quale l'articolo 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso.

Sulla base di questa disposizione il contrasto è stato composto privilegiando, in via legislativa, come si è in precedenza rilevato, una delle scelte interpretative astrattamente possibili.

Quindi, il principio per cui alla determinazione della rendita catastale concorrono «gli elementi costitutivi degli opifici [...] anche se fisicamente non incorporati al suolo» (così come statuisce l'art. 1-*quinquies*) vale per tutti gli immobili di cui all'art. 10 del r.d.l. n. 652 del 1939, ivi comprese le centrali elettriche.

Non si può, però, convenire sull'assunto del giudice *a quo* secondo cui l'interpretazione autentica dell'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, limitatamente alle centrali elettriche, comporterebbe che solo in presenza di queste ultime si possa parlare di immobili per incorporazione, mentre quando ci si trovi al cospetto di costruzioni, alle quali accedono parti mobili ad esse strutturalmente connesse, anche in via transitoria, si debba ritenere, sia pure ai soli fini della determinazione della rendita catastale, che le parti mobili accedenti alle costruzioni non concorrono ad integrare un immobile per incorporazione.

In effetti, la norma di cui all'art. 1-*quinquies*, con riferimento alle centrali elettriche, rimanda ad una definizione di costruzione stabile che viene individuata nell'essere

costituita «dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso», senza che valgano le argomentazioni della contribuente sulla natura transitoria delle imbullonature con cui le turbine sono connesse al suolo. Né di alcun pregio risultano i richiami codicistici legati al concetto di bene immobile.

L'incorporazione che, nel caso delle turbine, avviene materialmente e a scopo permanente, le rende, seppure meccanicamente separabili, parti essenziali per la destinazione economica di tutta la centrale idroelettrica, tanto che questa non è concepibile senza di esse.

In definitiva, si può affermare che tutte quelle componenti, comprese, in particolare, le turbine, che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, ad una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale.

Proprio l'art. 812, primo comma, cod. civ., secondo cui «sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo», prevede la possibilità di una connessione strutturale realizzata in via transitoria, ed introduce il concetto di bene immobile per incorporazione, non specificando l'esatto significato di tale ultimo termine; qualsiasi collegamento infatti è idoneo a classificare un bene quale bene immobile, essendo irrilevante la modalità di collegamento di un impianto con la struttura principale. E anzi, proprio alla luce della definizione di bene immobile contenuta nell'art. 812 cod. civ., si può concludere che la possibilità di separazione di un impianto dal suolo non esclude che esso mantenga la sua natura immobiliare; piuttosto il disposto codicistico è tale per cui tutto ciò che viene collegato al suolo in unità strutturale – qualunque sia la natura dello stabilimento – acquista natura immobiliare, come del resto affermato dalla giurisprudenza di legittimità.

In definitiva, anche il profilo codicistico non contrasta con la conclusione cui si può autonomamente pervenire sulla base dei principi della disciplina catastale.

Da quanto affermato, consegue che ogni possibile dubbio sulle modalità di determinazione della rendita catastale, con riguardo alle centrali elettriche, è risolto proprio dall'articolo 1-*quinquies* del decreto-legge n. 44 del 2005, il quale individua come criterio per la determinazione della rendita suddetta, non l'amovibilità o meno di un bene, ma la circostanza che esso costituisca (come le turbine) una componente strutturale ed essenziale, che contribuisce alla funzione complessiva ed unitaria dell'opificio stesso.

L'esposta evoluzione normativa induce, invece, a ritenere che il legislatore ha inteso risolvere il contrasto interpretativo con riferimento alle centrali elettriche, senza

innovare il concetto di immobile per incorporazione, quale emergente dalla normativa esistente ed evidenziato dalla giurisprudenza in precedenza richiamata.

L'unico effetto dell'art. 1-*quinquies* è quello di considerare immobili le centrali elettriche, senza alcuna possibilità per il giudice di fornire una diversa interpretazione, ma non anche quello di escludere dal novero degli immobili per incorporazione le altre costruzioni pure se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo.

L'art. 1-*quinquies*, quindi, non ha creato un regime particolare per le centrali elettriche, ma, anzi, ha riportato le stesse nell'ambito della tipologia di beni cui sono state sempre accomunate, come, tra l'altro, gli altiforni, i carri-ponte, i grandi impianti di produzione di vapore, eliminando qualsiasi dubbio sorto sulla determinazione della rendita catastale delle stesse.

Ciò determina l'infondatezza della questione di costituzionalità, in quanto la norma censurata non solo non viola il principio di uguaglianza, ma anzi tende ad affermarlo, proprio perché toglie ogni dubbio sulle modalità di determinazione della rendita catastale anche con riguardo alle centrali elettriche.

Né è fondata la dedotta violazione del principio di cui all'art. 53 della Costituzione. A prescindere dalla considerazione che non è prospettabile una lesione del tipo indicato in relazione alla determinazione della rendita catastale (che non costituisce né un'imposta, né un presupposto d'imposta), è sufficiente evidenziare che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la capacità contributiva, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposta è collegata, può essere ricavata, in linea di principio, da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità, sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza (*ex plurimis*: sentenze nn. 362 del 2000, 143 del 1995).

4. – La terza questione – con la quale si deduce l'incostituzionalità, in riferimento agli articoli 3, 24 e 97 della Costituzione, dell'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale n. 701 del 1994 e dell'art. 74 della legge n. 342 del 2000, nella parte in cui, non prevedendo un termine perentorio per la rettifica della rendita catastale, espongono indefinitamente il contribuente all'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria – è manifestamente inammissibile.

4.1. – Con il d.m. 19 aprile 1994, n. 701 si è proceduto a stabilire norme per l'automazione delle procedura di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari. Con tale decreto si è introdotta la possibilità per il contribuente di inoltrare richiesta di attribuzione della rendita, mediante utilizzo di apposita procedura informatica. L'art. 1, comma 3, del suddetto decreto specifica che «tale rendita rimane negli atti catastali come "rendita proposta" fino a quando l'ufficio non provvede con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla data di presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1, alla determinazione della rendita catastale

definitiva. È facoltà dell'amministrazione finanziaria di verificare [...] le caratteristiche degli immobili oggetto delle dichiarazioni di cui al comma 1 ed eventualmente modificarne le risultanze censuarie iscritte in catasto. Per il primo biennio di applicazione delle suddette disposizioni, il predetto termine è fissato in ventiquattro mesi, a partire dalla data fissata dal provvedimento indicato al comma 1».

L'art. 74 della legge n. 342 del 2000 si limita ad affermare che gli atti emanati dalla pubblica amministrazione con i quali si attribuiscono agli immobili le rendite catastali o si modificano le stesse sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, per proporre il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, dello stesso decreto legislativo.

Dall'esame delle due disposizioni appare evidente che solo nel decreto ministeriale si parla di termini entro cui l'amministrazione provvede alla determinazione della rendita catastale definitiva, mentre l'art. 74 della legge n. 342 del 2000 si limita a stabilire il termine di efficacia degli atti attributivi o modificativi della rendita catastale per terreni e fabbricati, senza in alcun modo individuare termini per la determinazione di tale rendita.

Da quanto precede deriva che, malgrado il rimettente deduca l'incostituzionalità di una norma di legge e di un atto regolamentare, le censure investono solo quest'ultimo.

Non sussiste, quindi, lo specifico collegamento tra la norma di legge – rispetto alla quale soltanto è consentito il sindacato di legittimità costituzionale da parte di questa Corte ai sensi dell'art. 134 della Costituzione, – e l'art. 1, comma 3, del d.m. 19 aprile 1994, n. 701 (sentenza n. 101 del 1977; ordinanze nn. 124 del 2001; 328 e 100 del 2000; 244 del 1984).

PER QUESTI MOTIVI  
LA CORTE COSTITUZIONALE

*dichiara* non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1-*quinquies* del decreto-legge 31 marzo 2005, n. 44 (Disposizioni urgenti in materia di enti locali), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 31 maggio 2005, n. 88, sollevate, in riferimento agli articoli 3, 24, 53, 102, 104 e 108 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con l'ordinanza in epigrafe;

*dichiara* manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 aprile 1994, n. 701 (Regolamento recante norme per l'automazione delle procedure di aggiornamento degli archivi catastali e delle conservatorie dei registri immobiliari), e dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), sollevata, in riferimento agli articoli 3, 24 e 97 della Costituzione, dalla stessa Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con l'ordinanza in epigrafe.

Così deciso, in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il

7 maggio 2008.

F.to:

Franco BILE, Presidente

Alfio FINOCCHIARO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 20 maggio 2008



Sent. n. 2870 del 3 febbraio 2009 (dep. il 6 febbraio 2009)  
della Corte Cass., SS.UU. civili - Pres. Carbone, Rel. Tirelli

---

### **Fatto**

- Con atto notificato il 25/2/2006,

... ha proposto ricorso avverso alla sentenza in epigrafe indicata, chiedendone la cassazione con ogni consequenziale statuizione.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso e la controversia è stata decisa all'esito della pubblica udienza del 3/2/2009.

### **Motivi della decisione**

- Dalla lettura della pronuncia impugnata emerge in fatto che con separati avvisi di accertamento notificati il 24/12/1996, l'Ufficio II.DD. di Milano ha determinato induttivamente il reddito d'impresa percepito da ... negli anni dal 1989 al 1992.

La contribuente li ha impugnati con distinti ricorsi, che sono stati dichiarati inammissibili dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano.

Successivamente al passaggio in giudicato delle relative sentenze, la ha però presentato istanza di annullamento in autotutela dei predetti avvisi, deducendo in proposito che il Tribunale penale di Milano, davanti al quale era stata tratta a giudizio per la stessa vicenda oggetto degli accertamenti, l'aveva assolta dalle imputazioni ascrittale con la formula "perché il fatto non sussiste".

L'ufficio unico delle Entrate ha respinto l'istanza e la ... si è rivolta alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che ha dichiarato il ricorso inammissibile perché il rifiuto dell'autotutela non rientrava nel novero degli atti impugnabili.

La contribuente si è allora gravata al giudice superiore, che ha respinto l'appello perché l'atto impugnato aveva rappresentato lo sbocco finale di un procedimento sulla regolarità del quale avrebbe potuto pronunciarsi soltanto il giudice amministrativo.

La ... ha impugnato per cassazione, ricordando che le Sezioni Unite si erano già pronunciate per la devoluzione al giudice tributario delle controversie in tema di autotutela.

Così riassunta la doglianza della ricorrente e premesso, altresì, che anche l'Agenzia delle Entrate ha concordato sulla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, aderendo così alla richiesta di controparte, osserva il Collegio che secondo la giurisprudenza ormai consolidata di queste Sezioni Unite, le cause aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di procedere ad autotutela debbono essere proposte davanti alle Commissioni Tributarie, in quanto a seguito della riforma operata dall'art. 12 della legge n. 448/2001, la giurisdizione di queste ultime ha acquisito carattere generale, nel senso che dipende dalla

materia, per cui sussiste ogni qual volta si discuta di uno specifico rapporto tributario (C. cass. 2005/16776 e 2007/7388).

Trattandosi di principio consolidato che il Collegio condivide e ribadisce, va pertanto dichiarata la giurisdizione delle Commissioni Tributarie sul ricorso proposto dalla ... avverso il rifiuto dell'Ufficio di procedere in autotutela. La sentenza impugnata va, di conseguenza, annullata senza, però, necessità di alcun rinvio degli atti ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia perché non occorrendo ulteriori accertamenti di merito, la causa può essere decisa nel rito con la dichiarazione di inammissibilità del ricorso originario.

Come già stabilito da queste Sezioni Unite nella causa Spelzini/Ministero delle Finanze "avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo ... non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".

Tenuto conto delle particolarità del caso concreto ed anche della fondatezza del ricorso in punto di giurisdizione, stimasi equo compensare le spese dell'intero giudizio fra le parti.

**P.Q.M.- La Corte, a Sezioni Unite,**

dichiara la giurisdizione delle Commissioni Tributarie, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara l'inammissibilità del ricorso originario, compensando le spese dell'intero giudizio fra le parti.



## DOCUMENTI

### ANCI EMILIA ROMAGNA

#### **Il Direttore**

Bologna, 3 giugno 2008

#### **Oggetto: Decreto legge del 27 maggio 2008, n.93 - ESENZIONE ICI ABITAZIONE PRINCIPALE – Risposta quesiti**

Con la presente circolare Anci Emilia Romagna intende fornire una prima risposta ai numerosi quesiti pervenuti dai comuni della nostra regione in merito all'esonazione ICI dell'abitazione principale disposta dall'art.1 del decreto legge 27 maggio 2008, n.93, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.124 del 28 maggio 2008

L'art.1 del decreto legge in commento, nel disporre l'esonazione in oggetto rimanda alla definizione di abitazione principale contenuta nel decreto legislativo n.504/1992, il quale, all'art.8, comma 2, chiarisce che deve intendersi per tale "salvo prova contraria, 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.

Rimangono escluse dall'esonazione 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'esonazione 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 immobiliare tenute a disposizione del contribuente.

#### **Pertinenze dell'abitazione principale**

Un primo interrogativo sollevato riguarda la possibilità di considerare esenti anche le pertinenze dell'abitazione principale. La soluzione la si rinviene nella stessa relazione governativa al decreto legge n.93/2008, che riconosce espressamente l'esonazione alle "eventuali pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto, che sono quelle che il regolamento comunale considera come tale 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*”. 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 quesito, 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.

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.

### **Abitazioni assimilate per legge**

Nel campo dell'esenzione rientrano anche 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.

Tuttavia, occorre considerare che 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, con la normativa attuale le abitazioni dei cittadini italiani residenti all'estero debbono considerarsi esenti.

### **Abitazioni assimilate per regolamento**

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

Questa sicuramente è la parte del decreto legge che suscita i principali problemi interpretativi e per la quale è doveroso fare alcune precisazioni preliminari.

Si ritiene che la norma si riferisca esclusivamente a quei casi in cui una norma statale permetteva di assimilare un'unità immobiliare all'abitazione principale, rimanendo, quindi, al di fuori della nuova esenzione tutti quei casi in cui il comune, esercitando la potestà regolamentare di cui all'art.52 del D.lgs. n.446/1997, 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 variegiate 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.

Dubbi permangono, invece, con riferimento ai casi in cui il comune abbia operato l'assimilazione non solo con riferimento ai parenti ma anche agli affini. Si ritiene che in questo caso non operi l'esenzione per gli affini, poiché l'assimilazione non trova fondamento in un "possibilità" stabilita da una norma statale specifica, ma che sia frutto dell'esercizio del più generale potere regolamentare disciplinato

dall'art.52 del D.lgs. n.446/1997. Non è inutile al riguardo ricordare che numerosi comuni hanno anche ricevuto “segnalazioni” dal Ministero, ad avviso del quale l'estensione agli affini era da considerarsi illegittima, almeno con riguardo alla previsione contenuta nell'art.59, sopra richiamato.

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.

Per concludere il tema dei fabbricati assimilati all'abitazione principale, occorre precisare qual è la fonte normativa a cui i contribuenti dovranno far riferimento. Tale problema è estremamente delicato in quanto se da un lato il comune dovrà preoccuparsi di certificare correttamente, in base alle disposizioni contenute nel decreto legge in commento, il minor gettito derivante dalla nuova esenzione, dall'altro lato il contribuente ha il naturale interesse che le norme siano correttamente ed uniformemente applicate, giacché un contrasto tra la linea interpretativa adottata dal comune e quella adottata dal contribuente potrà facilmente generare un contenzioso tributario, di ampie dimensioni; ovviamente, la situazione è destinata, in assenza di istruzioni ministeriali, a complicarsi ulteriormente laddove comuni che abbiano regolamentato nello stesso modo diano indicazioni diverse, e ciò anche alla luce del modo, pressoché uniforme di operare da parte delle associazioni di categoria.

Ritornando ai quesiti pervenuti, si possono presentare le seguenti ulteriori, rispetto a quelle già analizzate sopra, situazioni:

- il comune ha concesso l'aliquota per l'abitazione principale e la detrazione agli anziani o disabili con residenza in istituti di ricovero, direttamente nella delibera di approvazione delle aliquote, senza alcuna espressa previsione regolamentare; in questo caso si ritiene che l'esenzione spetti perché la norma che permetteva tale assimilazione è del 1996, antecedente quindi al d.lgs. n.446/1997; peraltro, l'organo competente a deliberare, in base all'art.1, comma 156 della legge n.296/2006, è sempre il Consiglio Comunale;
- il comune ha assimilato all'abitazione principale le abitazioni in comodato solo con delibera di approvazione delle aliquote; in tal caso l'esenzione spetta se la delibera fa espressamente riferimento alla possibilità contenuta nell'art.59 del D.lgs. n.446/1997;

- il comune ha previsto per le abitazioni in comodato la possibilità di assimilare, secondo le linee guida dettate dall'art.59 del D.lgs. n.446/1997, rimandando poi alla delibera di approvazione delle aliquote, il grado di parentela; si ritiene che in questo caso l'esenzione spetti nella misura risultante dalla lettura della delibera di approvazione delle aliquote, che sul punto è applicativa della previsione regolamentare;
- il comune ha regolamentato il comodato, prevedendo però delle condizioni più restrittive, come ad esempio che i concedenti debbano essere parenti di primo grado ed avere la piena proprietà, cosicché il comodato spetta quando i genitori concedono in comodato l'abitazione al figlio, ma non quando due fratelli concedono in comodato la casa al figlio di uno dei due; si ritiene che in questo caso l'esenzione spetti solo se vengano rispettate le più restrittive previsioni regolamentari.
- il comune ha assimilato all'abitazione principale quella del contribuente che per espressa previsione normativa ha l'obbligo di risiedere in un altro comune (come ad esempio il contribuente appartenente alle Forze di Polizia che ha l'obbligo di residenza presso la caserma); si ritiene che in questo caso, se il soggetto non dimostra che l'abitazione posseduta rappresenta comunque la sua dimora abituale, l'esenzione non spetti, giacché l'assimilazione operata dal comune non deriva da un'espressa previsione normativa in tal senso, ma dalla più generale potestà regolamentare di cui all'art.52 del D.lgs. n.446/1997.

### **Abitazioni locate con contratto concordato**

In merito alla previsione contenuta nell'art.2, comma 4 della legge 431/1998, che permette di deliberare aliquote ICI più favorevoli per i proprietari che concedono in locazione a titolo di abitazione principale con contratto concordato, sono stati posti quesiti diametralmente opposti.

I quesiti nascono dalla previsione contenuta nell'art.1, comma 3 del D.L. n.93/2008 il quale 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 locate 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.

Ciò detto, alcuni comuni si sono posti problemi diametralmente opposti, ovvero c'è chi si è chiesto se a seguito della modifica normativa sopra richiamata il comune può continuare ad adottare un'aliquota agevolata per le abitazioni che il locatario utilizzi quale abitazione principale e c'è chi ha immaginato un'esenzione anche per questi tipo di abitazione.

Le due posizioni sono entrambe errate, in quanto la disciplina di favore per gli affitti concordati non trova origine nell'art.4 del D.L. n.437/1996, la quale si riferisce solo a "contratti registrati" bensì nell'art.2, comma 4 della legge n.431/1998; tale norma, poi, non opera nessuna assimilazione all'abitazione principale, ma permette solo ai comuni di deliberare un'aliquota agevolata, inferiore anche al minimo, aliquota, che per quanto chiarito dalla legge finanziaria 2008 (art.2, comma 288) può arrivare fino all'esenzione.

### **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.

Pertanto, le modalità dovranno essere individuate entro il 27 luglio 2008 e successivamente il Ministero degli Interni dovrà emanare un decreto che recepisce tale modalità. Se si considera poi che dovrà essere concesso un determinato lasso di tempo per i comuni per predisporre l'apposita certificazione è probabile che i comuni attesteranno entro ottobre/novembre il mancato gettito e che poi le somme saranno effettivamente trasferite ai comuni entro dicembre.

All'incertezza sui tempi di effettuazione dei rimborsi a favore dei comuni, occorre aggiungere che è stato abrogato l'art.1, comma 7 della legge n.244/2007 (legge finanziaria per il 2008) che disponeva il rimborso entro il 16 giugno ed il 16 dicembre del minor gettito conseguente all'applicazione dell'ulteriore detrazione statale dell'1,33 per mille della base imponibile delle abitazioni; importo questo già certificato dai comuni entro lo scorso 30 aprile e che aveva una sua copertura finanziaria.

Le modifiche normative comporteranno, salvo un repentina quanto auspicabile modifica, un mancato gettito in termini di cassa in coincidenza della prima rata ICI e probabilmente anche della seconda rata.

Antonio Gioiellieri



## **Risoluzione s. n. 12/DF del 5 giugno 2008**

Min. economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione federalismo fiscale

Ici - Esenzione dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale dal soggetto passivo - Art. 1 del D.L. 27 maggio 2008, n. 93 - Applicazione - Istruzioni

Con l'art. 1, del D. L. 27 maggio 2008, n. 93 è stata disposta, come si legge dalla rubrica della norma, "l'esenzione ICI prima casa". Nonostante l'utilizzazione, nel comma 1 dell'art. 1 in esame, della locuzione "esclusa dall'imposta comunale sugli immobili", dalla lettura dell'intero articolato si evince che il reale intento del legislatore è stato quello di introdurre, a decorrere dall'anno 2008, una norma di esenzione a favore dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo.

In base a detta disposizione i contribuenti che si trovano nelle condizioni previste dalla norma di favore e che saranno di seguito illustrate non sono tenuti a corrispondere l'ICI sull'abitazione principale già a decorrere dal versamento in acconto per l'anno 2008 che, ai sensi dell'art. 10, comma 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, deve essere effettuato entro il prossimo 16 giugno.

Conseguentemente i contribuenti che godono dell'esenzione in questione non devono compilare né il bollettino di conto corrente postale, né il modello F24.

### **1. LE CONDIZIONI PER IL RICONOSCIMENTO DELL'ESENZIONE.**

L'esenzione deve essere riconosciuta a tutte le tipologie di immobili destinati ad abitazioni principale, ad eccezione di quelli appartenenti alle seguenti categorie catastali:

- A/1: abitazioni di tipo signorile;
- A/8: ville;
- A/9: castelli e palazzi eminenti.

Per il riconoscimento dell'esenzione è necessario, quindi, che ricorrano, in linea generale, le seguenti condizioni:

- la sussistenza della soggettività passiva in capo ad una persona fisica che possiede un immobile a titolo di proprietà o altro diritto reale;
- l'iscrizione dell'immobile in una categoria catastale diversa da A/1, A/8 ed A/9;

- la concreta destinazione dell'unità immobiliare ad abitazione principale da parte dello stesso soggetto.

Queste condizioni debbono coesistere, in quanto la norma richiede che un particolare immobile si collochi in una posizione che lo relazioni da un lato ad un determinato soggetto e dall'altro ad un particolare scopo.

È opportuno, però, sottolineare che, in virtù di specifiche previsioni della norma in esame, il regime di favore è stato esteso anche a fattispecie che prescindono dalla sussistenza di alcune delle condizioni innanzi elencate, come verrà di seguito evidenziato.

## **2. LA DEFINIZIONE DI ABITAZIONE PRINCIPALE.**

Per la definizione di abitazione principale il comma 2 dell'art. 1 in esame rinvia a quella contenuta nel D. Lgs. n. 504 del 1992, che disciplina il tributo. In particolare occorre fare riferimento all'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992, il quale stabilisce che per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, ed i suoi familiari dimorano abitualmente e che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 173, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, si identifica, salvo prova contraria, con quella di residenza anagrafica.

Quest'ultima norma ha introdotto, infatti, una presunzione relativa che legittima l'equiparazione tra dimora abituale e residenza anagrafica, a condizione che venga dato spazio alla prova contraria, che deve essere fornita dallo stesso contribuente, il quale deve dimostrare di aver fissato la propria abitazione principale in un immobile diverso da quello di residenza anagrafica. È opportuno sottolineare che il rinvio alle disposizioni concernenti l'abitazione principale deve ritenersi effettuato all'intera disciplina di tali immobili, circostanza che induce ad affermare che l'esenzione deve essere riconosciuta nei limiti in cui l'unità immobiliare è effettivamente destinata ad abitazione principale.

Ciò comporta che se l'immobile è:

- adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi, l'esenzione spetta a ciascuno di essi;
- di proprietà di tre soggetti, ma solamente due di essi lo hanno adibito ad abitazione principale, l'ICI continua ad essere dovuta da colui che non lo ha destinato a tale uso.

Pertanto, a mero titolo esemplificativo, se A è proprietario dell'immobile per il 50%; B per il 30% e C per il 20%, ma esso è stato adibito ad abitazione principale



soltanto da B e C, solo questi ultimi hanno diritto all'esenzione disposta dalla norma in esame, mentre A deve versare l'ICI calcolata sulla base della propria quota di possesso. Naturalmente nel caso in cui il contribuente trasferisca la propria abitazione principale nel corso dell'anno in un altro immobile, l'esenzione deve essere riconosciuta a ciascuna unità immobiliare proporzionalmente al periodo dell'anno in cui si protrae tale destinazione. Detto principio regola, del resto, l'intera disciplina delle esenzioni dall'ICI racchiuse nell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, il cui comma 2 stabilisce espressamente che "l'esenzione spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte" dalla legge.

### **3. LE PERTINENZE DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE.**

La norma di esenzione non menziona le pertinenze dell'abitazione principale, vale a dire gli immobili che, a norma dell'art. 817 del codice civile, sono destinati, dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla stessa, in modo durevole a suo servizio od ornamento.

Il silenzio della legge è significativo, in quanto legittima di per sé l'estensione dell'esenzione in esame alle eventuali pertinenze dell'abitazione principale, anche se distintamente iscritte in catasto, dal momento che, in base all'art. 818 del codice civile, "gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto".

È opportuno chiarire che le pertinenze sono esenti nei limiti eventualmente stabiliti nel regolamento comunale, poiché, come affermato dal Consiglio di Stato nel parere n. 1279/98 del 24 novembre 1998, la possibilità per i comuni di introdurre norme integrative o anche eventualmente derogatorie rispetto alle disposizioni generali del codice civile non si pone affatto in contraddizione con le stesse. Occorre, difatti, rilevare che il citato art. 818 del codice civile, nello stabilire che le pertinenze sono assoggettate allo stesso trattamento della cosa principale, lascia spazio ad una specifica deroga al criterio generale fissato dal precedente art. 817 ad opera di una norma positiva.

È appena il caso di precisare che quanto sostenuto a proposito di trasferimento dell'abitazione principale nel corso dell'anno vale anche per le pertinenze.

### **4. GLI IMMOBILI ASSIMILATI ALLE ABITAZIONI PRINCIPALI.**

L'esenzione va, inoltre, riconosciuta, come si legge nel comma 2

dell'art. 1 del D.L. n. 93 del 2008, a tutte le unità immobiliari che il comune, con regolamento vigente alla data di entrata in vigore del decreto, ha assimilato alle abitazioni principali.

Nel concetto di "assimilazione" vanno ricomprese tutte le ipotesi in cui il comune, indipendentemente dalla dizione utilizzata, ha inteso estendere i benefici previsti per le abitazioni principali.

La disposizione di favore opera indipendentemente dalla circostanza che il comune abbia assimilato dette abitazioni ai soli fini della detrazione e/o dell'aliquota agevolata, poiché la norma non effettua alcuna distinzione al riguardo, ma si sofferma esclusivamente sulla scelta adottata dal comune in ordine all'equiparazione delle unità immobiliari in questione alle abitazioni principali.

Occorre sottolineare che il comma 2 dell'art. 1 della disposizione in esame fissa un preciso limite ai fini del riconoscimento dell'esenzione, costituito dal fatto che l'assimilazione deve essere contenuta nel regolamento comunale vigente alla data di entrata in vigore del decreto legge e cioè il 29 maggio 2008.

Pertanto, sono esclusi dal beneficio in parola quegli immobili che sono stati oggetto di assimilazione all'abitazione principale con regolamento divenuto esecutivo, ai sensi dell'art. 134 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, successivamente a detta data, indipendentemente dal fatto che, in virtù di quanto stabilito dal combinato disposto del comma 16 dell'art. 53 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e del comma 169 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, gli effetti di tali provvedimenti retroagiscono alla data del 1° gennaio dell'anno di riferimento. È necessario precisare che, data la chiara finalità della norma di esenzione in commento, i comuni con regolamenti successivi alla data del 29 maggio 2008, non possono restringere le fattispecie di assimilazione già riconosciute nei precedenti regolamenti, poichè ciò contrasterebbe con la lettera della norma e comporterebbe un'illegittima limitazione di un diritto ormai acquisito dai soggetti passivi delle unità immobiliari assimilate all'abitazione principale di cui al comma 2 dell'art. 1 in esame.

## **5. LE ALTRE FATTISPECIE DI ESENZIONE .**

L'esenzione dall'ICI è espressamente riconosciuta dal comma 3 dell'art. 1 del D. L. n. 93 del 2008 anche nei casi previsti:

- dall'art. 6, comma 3-bis, del D. Lgs. n. 504 del 1992, concernente la disciplina della ex casa coniugale;

- dall'art. 8, comma 4, del D. Lgs. n. 504 del 1992, relativo agli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa e degli istituti autonomi per le case popolari – IACP.

#### A) L'ESENZIONE DELLA EX CASA CONIUGALE.

Il comma 3-bis dell'art. 6 del D. Lgs. n. 504 del 1992 stabilisce che “il soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale, determina l'imposta dovuta applicando l'aliquota deliberata dal comune per l'abitazione principale e le detrazioni di cui all'articolo 8, commi 2 e 2-bis, calcolate in proporzione alla quota posseduta. Le disposizioni del presente comma si applicano a condizione che il soggetto passivo non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale”. Naturalmente detta disposizione deve essere inquadrata nel contesto del nuovo regime di favore recato dalla norma in oggetto che estende esplicitamente al coniuge non assegnatario della ex casa coniugale il medesimo beneficio previsto per l'abitazione principale. Si deve innanzitutto precisare che l'esenzione dall'ICI opera solo ove ricorrano le condizioni prescritte dal comma 3-bis dell'art. 6, del D. Lgs. n. 504 del 1992, e cioè che il coniuge non assegnatario della casa coniugale “non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale”.

È necessario sottolineare che, da un'attenta lettura della norma e dall'analisi della sua ratio ispiratrice, risulta che, pur in assenza di un esplicito riferimento, il legislatore, nel parlare di “immobile destinato ad abitazione”, ha inteso richiamarsi esclusivamente a quello utilizzato dal soggetto passivo come abitazione principale.

Pertanto, se il coniuge non assegnatario possiede nello stesso comune di ubicazione dell'ex casa coniugale un'altra abitazione che ha, ad esempio, locato, e non può, quindi, utilizzarla come abitazione principale, l'esenzione ICI per la ex casa coniugale si rende comunque applicabile.

Si precisa, inoltre, che il coniuge non assegnatario dell'ex casa coniugale può godere dell'esenzione dall'ICI per detta unità immobiliare anche nel caso in

cui adibisca ad abitazione principale un immobile di cui è proprietario o sul quale esercita un altro diritto reale situato in un comune diverso da quello in cui è ubicata l'ex casa coniugale, giacché l'unica condizione posta a suo carico per usufruire del beneficio in questione è che egli non possieda un'abitazione principale "nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale". In sostanza, al coniuge non assegnatario dell'ex casa coniugale deve essere accordata l'esenzione sia per quest'ultima e sia per l'unità immobiliare dove ha la sua residenza anagrafica, situata in un comune diverso da quello in cui è ubicata la ex casa coniugale. L'esenzione deve essere riconosciuta anche nel caso in cui il soggetto non assegnatario della casa coniugale abbia la propria abitazione principale presso un immobile, ubicato nello stesso comune ove è situata l'ex casa coniugale, di proprietà esclusiva di un familiare che glielo ha concesso in uso gratuito.

In siffatta ipotesi, invero, si delineano due distinte situazioni giuridico-soggettive rilevanti ai fini dell'applicazione dell'ICI che devono essere valutate attentamente ai fini del riconoscimento dell'esenzione.

Infatti, il coniuge non assegnatario dell'ex casa coniugale si trova nelle condizioni richieste dall'art. 6, comma 3-bis, del D. Lgs. n. 504 del 1992, in quanto l'immobile adibito ad abitazione principale non è di sua proprietà, nè su di esso vanta alcun diritto reale e può, pertanto, godere dell'esenzione dall'ICI per l'ex casa coniugale. Il familiare che gli ha concesso l'immobile in uso gratuito, invece, può a sua volta godere per detto immobile dell'esenzione dall'ICI ma soltanto nel caso in cui il comune, con regolamento vigente alla data del 29 maggio 2008, ha disposto l'assimilazione all'abitazione principale per gli immobili concessi in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, ai sensi dell'art. 59, comma 1, lettera e), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; nel caso contrario è tenuto al pagamento del tributo.

Vale la pena di precisare che l'esenzione dall'ICI non può essere riconosciuta nell'ipotesi in cui la ex casa coniugale appartenga ad una delle categorie catastali A1, A8 e A9.

#### B) L'ESENZIONE DEGLI IMMOBILI DELLE COOPERATIVE EDILIZIE E DEGLI IACP.

L'art. 1, comma 3, del D. L. n. 93 del 2008, prevede espressamente che l'esenzione in questione si applica anche nei casi previsti dall'art. 8, comma 4, del D. Lgs. n. 504 del 1992, che disciplina le fattispecie relative:

- alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- agli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari – IACP. La disposizione deve intendersi applicabile anche agli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616.

## **6. I CASI DI ESCLUSIONE DALL'ESENZIONE.**

L'esenzione dall'ICI non opera per le seguenti fattispecie:

### **A) LE ABITAZIONI DI CATEGORIA CATASTALE A1, A8 E A9.**

Come già accennato, il comma 2 dell'art. 1 del D. L. n. 93 del 2008, nell'individuare la nozione di abitazione principale, ne esclude quelle appartenenti alle categorie catastali A1, A8 e A9. In realtà la lettura sistematica delle disposizioni esonerative porta a ritenere che detta eccezione vada riferita all'esenzione dall'ICI, in quanto la stessa norma precisa che a dette unità immobiliari continua, comunque, ad essere riconosciuta la detrazione di base di cui all'art. 8, commi 2 e 3 del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Ai fini dell'applicazione della disposizione in commento è sufficiente la semplice appartenenza dell'immobile ad una delle suddette categorie catastali, a nulla rilevando la sussistenza o meno delle "Caratteristiche delle abitazioni di lusso" individuate con decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969.

### **B) I CITTADINI ITALIANI NON RESIDENTI NEL TERRITORIO DELLO STATO.**

La norma ha espressamente individuato gli immobili a cui deve essere riconosciuta l'esenzione in discorso e tra questi non sono ricomprese le unità immobiliari possedute dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, per cui si deve ritenere che detti immobili siano esclusi dal beneficio in questione.

Le norme sulle esenzioni, infatti, hanno natura speciale e derogatoria della norma generale, e perciò - in base alle disposizioni dell'art. 12 delle preleggi - sono di stretta interpretazione e non possono, per questo motivo, essere applicate al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate, stante il divieto, da sempre ribadito dalla Corte di Cassazione (ex pluribus: sentenza n. 10646 del 20 maggio 2005), "non solo di applicazione analogica, ma anche

d'interpretazione estensiva, posto in riferimento alla legge speciale dall'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile" in base al quale le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi ed i tempi in esse considerati. È necessario, però, precisare che, a norma dell'art. 1, comma 4-bis del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, alle unità immobiliari possedute in Italia a titolo di proprietà o di usufrutto, dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, continua ad essere riconosciuta la detrazione di base di cui all'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992, a condizione che non risultino locate, come si evince anche dalla relazione illustrativa al provvedimento in oggetto. Tuttavia, tali unità immobiliari possono godere dell'esenzione dall'ICI nel caso in cui i regolamenti comunali, vigenti alla data del 29 maggio 2008, ne abbiano espressamente previsto l'assimilazione all'abitazione principale.

## **7. IL RIMBORSO AI COMUNI DEL MANCATO GETTITO.**

Il comma 4 dell'art. 1 del D.L. n. 93 del 2008, disciplina il rimborso del mancato gettito dell'imposta relativa all'esenzione disposta dal comma 1 della norma in esame e prevede a tal fine uno stanziamento, pari a 1.700 milioni di euro a decorrere dall'anno 2008. Tale somma si aggiunge a quella che sarebbe derivata dall'applicazione del comma 2-bis dell'art. 8 del D.Lgs. n. 8 504 del 1992, concernente l'ulteriore detrazione pari all'1,33 per mille della base imponibile relativa all'abitazione principale.

I criteri e le modalità per l'erogazione del rimborso ai comuni dovranno essere stabiliti, in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 93 del 2008, ed è attribuito al Ministro dell'interno il compito di attuare tali determinazioni con proprio decreto.

Il comma 5 dell'art. 1 in esame stabilisce che il Ministero dell'interno provvederà, inoltre, ad erogare direttamente all'Istituto per la finanza e l'economia locale – IFEL, vale a dire il soggetto di cui al D. M. 22 novembre 2005, lo 0,8 per mille dei rimborsi previsti dal comma 4. Tale percentuale, che deve essere calcolata sul gettito dell'ICI, è quella posta a carico dei soggetti che provvedono alla riscossione, a norma del comma 5 dell'art. 10 del D. Lgs. n. 504 del 1992.

## **8. I RIMBORSI AI CONTRIBUENTI.**

I contribuenti che hanno già provveduto ad effettuare il versamento dell'ICI relativa ad immobili per i quali il D. L. n. 93 del 2008 ha disposto l'esenzione dal tributo hanno diritto al rimborso dell'importo versato che deve essere disposto d'ufficio dai comuni, in applicazione dei principi di affidamento e di buona fede, contenuti nell'art. 10, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

Il contribuente può, comunque, a norma del comma 164 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, presentare l'istanza di rimborso al comune di ubicazione degli immobili entro cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione, a meno che il comune non abbia, ai sensi dell'art. 1, comma 167, della legge n. 296 del 2006, disciplinato le modalità di compensazione per i tributi di propria competenza. Lo stesso discorso vale anche per i contribuenti che, attraverso la compilazione del quadro I del modello 730/2008, hanno utilizzato il credito IRPEF in compensazione dell'ICI dovuta per l'abitazione principale.

## **9. L'IMPATTO DELL'ESENZIONE SULL'IMPOSTA DI SCOPO**

L'esenzione dall'ICI dell'abitazione principale produce effetti anche in merito all'applicazione dell'imposta di scopo – IS COP – per i comuni che l'hanno istituita a norma dei commi da 145 a 151 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, per la parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche individuate dal regolamento tra quelle indicate nel comma 149.

Dal momento che il comma 148 del citato art. 1 della legge n. 296 del 2006 stabilisce espressamente che per la disciplina dell'imposta si applicano le disposizioni vigenti in materia di ICI, diviene automatica l'esenzione dall'imposta di scopo per le unità immobiliari destinate ad abitazione principale.

## **10. L'ABROGAZIONE DI NORME.**

I commi 3 e 6 dell'art. 1 del D. L. n. 93 del 2008, stabiliscono l'abrogazione delle disposizioni incompatibili con la nuova disciplina esonerativa delle abitazioni principali, vale a dire:

- i commi 2-bis e 2-ter dell'art. 8 del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Si tratta delle disposizioni introdotte dalla legge finanziaria per l'anno 2008, relative all'ulteriore detrazione per l'abitazione principale, che è completamente assorbita dalla nuova disciplina esonerativa in commento;

- il comma 4 dell'art. 6 del citato D. Lgs. n. 504 del 1992. Detta norma prevedeva che "restano ferme le disposizioni dell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556". Le norme richiamate stabilivano che "ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, i comuni possono deliberare, ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, una aliquota ridotta, comunque non inferiore al 4 per mille, in favore delle persone fisiche soggetti passivi e dei soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, residenti nel comune, per l'unità immobiliare direttamente adibita ad abitazione principale, nonché per quelle locate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale, a condizione che il gettito complessivo previsto sia almeno pari all'ultimo gettito annuale realizzato".

Occorre, innanzitutto, evidenziare che la disposizione in questione avrebbe comunque perso significato, indipendentemente dalla sua abrogazione, in funzione della norma di esenzione per quanto riguarda i primi due casi enucleati e cioè quelli relativi ai soggetti passivi ed ai soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, "residenti nel comune, per l'unità immobiliare direttamente adibita ad abitazione principale".

In merito, invece, alle "unità immobiliari locate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale", si deve precisare che la norma in esame consentiva ai comuni soltanto di estendere l'aliquota ridotta a favore dei soggetti ivi indicati, ma non di assimilare dette unità immobiliari all'abitazione principale. Pertanto, non è possibile riconoscere a questa specifica fattispecie l'esenzione disposta dall'art. 1 del D. L. n. 93 del 2008, poiché non si configura un'ipotesi di assimilazione, a meno che questa non sia stata espressamente prevista dal regolamento comunale, vigente alla data del 29 maggio 2008.

## **11. CONSIDERAZIONI SULLA POTESTÀ REGOLAMENTARE DEI COMUNI**

È necessario precisare che l'abrogazione dell'art. 6, comma 4, del D. Lgs. n. 504 del 1992, come evidenziato nella relazione illustrativa al D. L. n. 93 del 2008, non preclude all'ente locale di adottare aliquote ridotte per le ipotesi residuali di abitazione principale innanzi illustrate, in quanto tale facoltà rientra, in ogni caso, tra quelle riconosciutegli in generale dall'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997.



La lettura sistematica della norma di esonero porta anche a concludere che gli immobili adibiti ad abitazione principale per i quali è ancora applicabile l'imposta - come, ad esempio, le abitazioni assimilate a quelle principali con regolamento la cui vigenza è successiva alla data del 29 maggio 2008, le abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 - beneficiano della detrazione di base, pari a euro 103,29, stabilita dall'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Invero, il comune può, altresì, continuare ad esercitare le facoltà riconosciutegli da:

- il comma 3, dell'art. 8, del D. Lgs. n. 504 del 1992, in base al quale è possibile elevare l'importo della detrazione fino ad euro 258,23, oppure ridurre fino al 50% l'imposta dovuta per l'unità immobiliare assimilata;

- il comma 3, dell'art. 58, del D. Lgs. n. 446 del 1997, che prevede che "la detrazione di cui all'articolo 8, comma 3" del D. Lgs. n. 504 del 1992, può essere fissata in misura superiore a euro 258,23 e fino a concorrenza dell'imposta dovuta. In quest'ultimo caso, però, il comune che ha adottato detta deliberazione non può stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione del contribuente.



**Interr. e Risp. Parl. n. 5-00874 del 29 gennaio 2009**

(Risposta del Sottosegretario on. Daniele Molgora all'interrogazione presentata dagli on. Maino Marchi)

Rimborso ai comuni delle minori entrate ICI.

Camera dei Deputati - V Commissione Bilancio - Seduta di mercoledì 28 gennaio 2009

Al Ministro dell'economia e delle finanze. - Per sapere - premesso che: le stime del «gettito ICI per minori introiti abitazione principale» che lo Stato dovrà riconoscere ai comuni, dovranno tener conto anche delle esenzioni ed assimilazioni contenute nei regolamenti comunali e tali voci comporteranno un significativo esborso per lo Stato; si consideri ad esempio il seguente regolamento comunale del comune di Canossa (Reggio Emilia) per l'applicazione dell'imposta sugli immobili (approvato nel mese di maggio 2007) e che prevede:

«Art. 16. - «Abitazione principale». - 1. In aggiunta alle fattispecie di abitazione principale, considerate tali per espressa previsione legislativa (abitazione nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale di godimento o in qualità di locatario finanziario, e i suoi familiari dimorano abitualmente; unità immobiliare, appartenente a cooperativa edilizia a proprietà indivisa, adibita a dimora abituale del socio assegnatario; unità immobiliare posseduta nel territorio del comune a titolo di proprietà o di usufrutto da cittadino italiano residente all'estero per ragioni di lavoro, a condizione che non risulti locata), al solo fine dell'aliquota ridotta sono equiparate all'abitazione principale, come intesa dall'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo n. 504/1992 se non diversamente disposto dal Consiglio comunale:

a) l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziano o disabile che acquisisce la residenza in istituto di ricovero o sanitario a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata;

b) l'abitazione locata, con contratto registrato, a soggetto che la utilizza come dimora abituale;

c) l'abitazione concessa dal possessore in uso gratuito a parenti fino al 3o grado (figli, genitori, fratelli, zii/e relativi coniugi, suoceri, generi e nuore) o ad affini fino al 2o grado, che la occupano quale loro abitazione principale»;

l'articolo 4 della risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze n. 12/DF del 5 giugno 2008, prot. 12677 (emessa per l'applicazione del decreto-legge n. 93 del 2008 convertito dalla legge n. 126 del 2008), disciplina gli immobili assimilati alle abitazioni principali prevedendo l'esenzione per tutte le unità immobiliari che il comune, con regolamento vigente alla data di entrata in vigore del decreto, ha assimilato alle abitazioni principali;

la circolare specifica che nel concetto di «assimilazione» vanno ricomprese tutte le ipotesi in cui il comune, indipendentemente dalla dizione utilizzata, ha inteso estendere i benefici previsti per le abitazioni principali e che «la disposizione di favore opera indipendentemente dalla circostanza che il comune abbia assimilato dette abitazioni ai soli fini della detrazione e/o dell'aliquota agevolata, poiché la norma non effettua alcuna distinzione al riguardo, ma si sofferma esclusivamente sulla scelta adottata dal comune in ordine all'equiparazione delle unità immobiliari in questione alle abitazioni principali» -:

se, vista l'imminente scadenza degli adempimenti per la certificazione del minor gettito ICI, al fine della determinazione del rimborso, l'ipotesi sopra richiamata rientri nelle fattispecie esentabili dal pagamento dell'ICI, ai sensi del decreto-legge n. 93 del 2008.

Camera dei Deputati - V Commissione Bilancio - Seduta di giovedì 29 gennaio 2009

Maino MARCHI (PD) illustra l'interrogazione in titolo, richiamando quanto già segnalato nella seduta del 22 gennaio 2009.

Il sottosegretario Daniele MOLGORA risponde all'interrogazione in titolo nei termini riportati in allegato (vedi allegato).

### **ALLEGATO**

L'onorevole interrogante, premesso che l'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, ha disposto che:

«A decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili (...) l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo» (comma 1);

ferme alcune eccezioni d'ordine generale, «Per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo» si intendono, oltre quelle considerate tali dalla legislazione statale in materia, altresì «quelle ad esse assimilate dal comune con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto» (comma 2);

in alcuni comuni - come ad esempio quello di Canossa - vigevano, alla data anzidetta, disposizioni d'ambito locale che - ai soli fini (all'epoca) della identificazione dell'ambito oggettivo di applicazione di mere riduzioni dell'aliquota di imposizione ICI sulla prima casa - facevano rientrare nell'ambito della assimilazione anche «l'abitazione locata con contratto registrato a soggetto che la utilizza come dimora abituale»;

chiede di sapere se il Governo intende confermare la ricostruzione interpretativa secondo la quale ricorre la piena esenzione ICI relativamente a quelle unità immobiliari site in Comuni dotati, alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 93 del 2008, di previsioni regolamentari ovvero consiliari identiche ovvero analoghe a quelle del Comune di Canossa, sopra riportate.

La domanda posta dall'onorevole interrogante offre l'occasione per formulare una ricostruzione dei differenti aspetti che connotano la problematica in argomento.

Occorre partire dall'articolo 3 del decreto legislativo n. 504 del 1992, recante la disciplina dell'ICI, secondo il quale - per quanto qui interessa - sono soggetti passivi dell'imposta:

- a) il proprietario di immobili (come identificati dall'articolo 1 dello stesso decreto legislativo n. 504) ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi;
- b) il locatario, per gli immobili concessi in locazione finanziaria.

La norma - come si vede - non prende in considerazione la fattispecie giuridica del contratto di locazione ovvero di affitto. Conseguentemente, il conduttore di un immobile (fra quelli contemplati dall'articolo 1 del decreto legislativo n. 504) locato ovvero affittato non è soggetto passivo d'imposta.

Poi, per quanto attiene alla misura dell'imposta, l'articolo 6 del decreto legislativo n. 504 stabilisce - sempre per quanto qui interessa che:

- 1) l'aliquota è stabilita dal Consiglio comunale, con deliberazione che, adottata in un anno, produce effetti a decorrere dall'anno successivo;
- 2) l'aliquota è deliberata in misura non inferiore al 4 né superiore al 7 per mille (della base imponibile);
- 3) il Comune può diversificare l'aliquota, all'interno dei limiti predetti con riferimento ad immobili diversi dalle abitazioni, o posseduti in aggiunta all'abitazione principale, o di alloggi non locati, nonché in rapporto alle diverse tipologie di enti senza scopo di lucro.

Se ne ricava che il Comune, entro i limiti prefissati (4-7 per mille), può ad esempio stabilire aliquote differenziate per gli immobili adibiti ad abitazione principale del soggetto passivo dell'imposta (vedi lettere a) e b) supra) ed ulteriori immobili posseduti dal medesimo soggetto passivo.

Dispone inoltre l'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 che gli enti locali disciplinano le proprie entrate, anche di carattere tributario, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi.

Se ne ricava - per quanto qui interessa - che i Comuni non possono, ad esempio, individuare nuovi soggetti passivi d'imposta, ulteriori rispetto a quelli già

identificati dalla legislazione statale con riferimento ai tributi cosiddetti attribuiti (e l'ICI è, appunto, un tributo attribuito ai Comuni).

Dispone infine l'articolo 59 del decreto legislativo n. 446 - sempre per quanto qui interessa - che «Con regolamento adottato a norma dell'articolo 52, i Comuni possono: (...) e) considerare abitazioni principali, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione per queste previste, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela».

L'aliquota ridotta su immobili adibiti ad abitazione principale è, come noto, frutto di una iniziativa assunta dal legislatore nazionale quale manifestazione di particolare favore (fiscale) per quegli immobili che risultano destinati a ricovero abitativo fondamentale (per sé solo ovvero per sé e per i suoi conviventi) del soggetto passivo ICI.

Con regolamento emanato ai sensi del citato articolo 59 i Comuni possono dunque:

i) estendere il vantaggio dell'aliquota ridotta - connessa al fatto che un immobile venga utilizzato come abitazione principale - a quegli immobili che, di proprietà di un soggetto passivo ICI, vengono dallo stesso dati in «uso gratuito» a suoi parenti perché li utilizzino come loro abitazione principale;

ii) determinare in concreto il grado di parentela che deve correre (perché scatti l'effetto di cui sub i) fra il soggetto passivo ICI e l'utilizzatore a titolo di abitazione principale cui l'immobile del primo venga dato in uso gratuito;

iii) non possono invece modificare l'ambito giuridico del concetto di «uso gratuito».

In questo quadro giuridico si inserisce, dunque, la recente novità introdotta dall'articolo 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, convertito dalla legge n. 126 del 2008, costituita dal fatto che (sempre per quanto qui interessa):

1) l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo ICI è esclusa da tale imposta comunale a decorrere dall'anno 2008 (escluse comunque le unità immobiliari di categoria catastale A1, A8 e A9, per le quali prosegue il regime impositivo previsto ante decreto-legge n. 93);

2) ciò con la precisazione che per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende non solo quella già considerata tale dal decreto legislativo n. 504 del 1992 (vedi quanto detto sopra) ma anche «quelle ad esse assimilate dal comune con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del» decreto-legge n. 93.

Il coordinamento di questa novità legislativa con l'assetto giuridico esistente al momento della sua entrata in vigore (sopra sintetizzato nei suoi tratti essenziali, che qui particolarmente rilevano) conduce alle seguenti conclusioni:

il proprietario di un immobile, da lui adibito ad abitazione principale, in via generale soggetto passivo d'imposta, è esentato dal pagamento dell'ICI (e questo per effetto della stessa norma primaria statale di recente introduzione);

il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie (su un immobile evidentemente di proprietà di altro soggetto), che adibisce l'unità immobiliare a sua abitazione principale, è esentato dal pagamento dell'ICI (e questo per effetto della stessa norma primaria statale di recente introduzione);

se un parente del proprietario, ovvero del titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie di un immobile, usa gratuitamente tale immobile adibendolo a propria abitazione principale, allora il proprietario ovvero il titolare di diritto reale minore sull'immobile (concedente l'uso dell'immobile in questione) è ugualmente esentato dall'ICI (relativamente all'immobile utilizzato dal suo parente) solo se ed in quanto il Comune, con proprio regolamento, abbia introdotto tale regola nel proprio ordinamento locale e, soprattutto, abbia col regolamento espressamente indicato il grado di parentela che deve intercorrere tra il proprietario ovvero il titolare di diritto reale minore dell'immobile ed il suo utilizzatore per fini di abitazione principale.

Rispetto a questo perimetro di fattispecie il Comune, col proprio regolamento, non può andare.

Del resto, già il comma 4 dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 504 del 1992, prevedeva che: «restano ferme le disposizioni dell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556».

Si deve precisare, che le norme qui richiamate stabilivano che: «ai fini dell'imposta comunale sugli immobili i comuni possono deliberare ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'aliquota ridotta, comunque non inferiore al 4 per mille, in favore delle persone fisiche soggetti passivi e dei soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, residenti nel comune, per l'unità immobiliare direttamente adibita ad abitazione principale, nonché per quelle locate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale a condizione che il gettito complessivo previsto sia almeno pari all'ultimo gettito annuale realizzato».

In merito, invece, alle «unità immobiliari locate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale», si deve precisare che la norma in esame consentiva ai Comuni soltanto di estendere l'aliquota ridotta a favore dei soggetti ivi indicati, ma non di assimilare dette unità immobiliari all'abitazione principale.

Pertanto, non è possibile riconoscere a questa specifica fattispecie l'esenzione disposta all'articolo 1 del decreto-legge n. 93 del 2008, poiché non si configura un'ipotesi di assimilazione.

La ricostruzione sopra delineata può sostanzialmente evincersi da una lettura in chiave sistematica della circolare interpretativa emanata al riguardo dall'Amministrazione nel giugno del 2008.

In conclusione, sulle locazioni la normativa consente al Comune di Canossa di fissare un'aliquota agevolata, ma non di assimilarle all'abitazione principale.

Maino MARCHI (PD), replicando, si dichiara soddisfatto della risposta del Governo, evidenziando come l'applicazione di un'aliquota agevolata precedentemente prevista dai regolamenti comunali per abitazioni concesse in locazione o in uso gratuito sia profondamente diversa dall'integrale esenzione dall'ICI che si realizzerebbe dopo l'entrata in vigore del decreto-legge n. 93 del 2008.

Ritiene, tuttavia, opportuno che l'interpretazione proposta in questa sede dal rappresentante del Governo trovi una traduzione in specifici atti amministrativi o di indirizzo, al fine di assicurare un'univoca applicazione della normativa vigente. A tale riguardo, segnala come negli ultimi tempi le circolari applicative spesso offrano interpretazioni in contrasto con i testi legislativi cui si riferiscono, come dimostra la circolare recentemente adottata dalla Ragioneria generale dello Stato con riferimento alle modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2009 alla disciplina del Patto di stabilità interno per gli enti locali contenuta nel comma 8 dell'articolo 77-bis del decreto-legge n. 112 del 2008.