



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' 20 GENNAIO 2011

9.30 – 13.00 14.00 – 17.30

Camera di Commercio - SALA LEONELLI

Via Ganaceto n. 134
41100 Modena

PRESIEDE: *Marcella Valentini*
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, collaboratore "Azienditalia Finanza e Tributi"

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

MATERIALE DI STUDIO

INDICE

Dottrina

| | | |
|---|------|----|
| 1. ICI ed impianti alimentati da fonti rinnovabili | pag. | 1 |
| 2. ICI- area fabbricabile pertinenziale | pag. | 5 |
| 3. Le società agricole sono escluse dai benefici ICI | pag. | 9 |
| 4. Il credito ICI è assistito da privilegio | pag. | 15 |
| 5. Il trattamento ICI dei fabbricati storici | pag. | 19 |
| 6. ICI abitazione principale- vietato lo spacchettamento famiglia | pag. | 25 |

Giurisprudenza

| | | |
|---|------|-----|
| 1. Cassazione, S. V, sentenza n. 6771, dep. 13/03/2010 <i>(ICI, disapplicazione sanzioni ed interessi fino data notifica rendita, anche post 1.1.2000)</i> | pag. | 29 |
| 2. Cassazione, S. V, sentenza n. 7084, dep. 24/03/2010 <i>(ICI, fabbricato D a scrittura contabili - diritto al rimborso – Rimessa <u>Questione alle Sezioni Unite</u>).</i> | pag. | 32 |
| 3. Cassazione, S. V, sentenza n. 7090, dep. 23/03/2010 <i>(ICI,area fabbricabile pertinenziale esclusa da ICI solo se dichiarata)</i> | pag. | 35 |
| 4. Cassazione, S. V, sentenza n. 7100, dep. 10/02/2010 <i>(ICI, area divenuta in edificabile, diritto al rimborso solo se previsto nel regolamento)</i> | pag. | 39 |
| 5. Cassazione, S. V, sentenza n. 7332, dep. 26/03/2010 <i>(ICI,fabbricato leasing – valore contabile è dato da prezzo riscatto e sommatoria canoni)</i> | pag. | 40 |
| 6. Cassazione, S. V, sentenza n. 7831, dep. 31/03/2010 <i>(ICI,riscossione in pendenza in giudizio)</i> | pag. | 44 |
| 7. Cassazione, S. V, sentenza n.11434, dep. 12/05/2010 <i>(ICI, agevolazioni agricoltura – solo persone fisiche, escluse le società)</i> | pag. | 48 |
| 8. Cassazione, SS.UU., Civ. sentenza n.11930 del 17/05/2010 <i>(ICI,fallimento, credito comunale assistito da privilegio)</i> | pag. | 52 |
| 9. Cassazione, S. V, sentenza n.14367 del 15/06/2010 <i>(ICI, fabbricato storico in ristrutturazione – area fabbricabile o rendita agevolata – Rimessa alle SS.UU.)</i> | pag. | 58 |
| 10. Cassazione, S. V, sentenza n.14389, dep. 15/06/2010 <i>(ICI, dimora abituale – spacchettamento famiglia – no esenzione)</i> | pag. | 60 |
| 11. Cassazione, S. V, sentenza n.14527, dep. 16/06/2010 <i>(ICI,fabbricati interesse storico enti non commerciali- Inclusione elenco – necessita)</i> | pag. | 69 |
| 12. Cassazione, S. V, sentenza n.15566, dep. 30/06/2010 <i>(ICI,area fabbricabile posseduta pro quota da c.d. – agricola per tutti)</i> | pag. | 73 |
| 13. Cassazione, S. V, sentenza n.16527, dep. 14/07/2010 <i>(ICI abitazione pensionato agricolo che dà in affitto terreni – esente ICI)</i> | pag. | 76 |
| 14. Cassazione, S. V, sentenza n.17057, dep. 21/07/2010 <i>(ICI,fabbricato esente da ICI solo se D/10 – critica nota Agenzia Territorio)</i> | pag. | 79 |
| 15. Cassazione, S. V, sentenza n. 18503, dep. 10/08/2010 <i>(ICI- sanzione omessa per ogni anno ed obbligo denuncia singolo fabbricato)</i> | pag. | 82 |
| 16. Cassazione, S. V, sentenza n. 24958, dep. 10/12/2010 <i>(Atto notorio – non è mezzo di prova)</i> | pag. | 89 |
| 17. Cassazione, S. V, sentenza n. 20876, dep. 08/10/2010 <i>(ICI- assenza delibera valori aree fabbricabili – legittima disapplicazione sanzioni)</i> | pag. | 90 |
| 18. Cassazione, S. V, sentenza n. 21306, dep. 15/10/2010 <i>(Sull'obbligo di allegazione degli atti)</i> | pag. | 95 |
| 19. Cassazione, S. V, sentenza n. 22129, dep. 29/10/2010 <i>(ICI- ara fabbricabile a giardino- soggetta ad ICI)</i> | pag. | 98 |
| 20. Cassazione, S. V, sentenza n. 22844, dep. 10/11/2010 <i>(ICI- area fabbricabile pertinenziale – occorre radicale trasformazione del suolo)</i> | pag. | 105 |
| 21. Cassazione, S. V, sentenza n. 24972, dep. 10/12/2010 <i>(ICI- concessioni demaniali – irrilevanza indagine su natura reale)</i> | pag. | 108 |

(Articolo pubblicato sulla rivista *Azienditalia Finanza e Tributi*)

ICI ed impianti alimentati da fonti rinnovabili

di Pasquale Mirto

In materia ICI si registra un primo contrasto tra la giurisprudenza e la prassi amministrativa con riferimento agli impianti alimentati da fonti rinnovabili, per i quali si discute non solo della categoria catastale da utilizzare (D/1 o E/9) ma anche sulla sussistenza dell'obbligo di accatastamento.

Impianti alimentati da fonti rinnovabili

Una particolare tipologia di fabbricati è costituita dagli impianti alimentati da fonti rinnovabili, che in quanto tali sono delle vere e proprie centrali elettriche, per i quali si evidenziano già i primi contrasti giurisprudenziali, sia con riferimento all'obbligo del loro accatastamento sia con riferimento alla categoria catastale (D/1 o E/9), e quindi conseguenzialmente alla loro assoggettabilità ad ICI.

La materia risulta essere disciplinata dal D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 (Attuazione della direttiva 2001/77/CE relativa alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità) che all'art. 2 definisce fonti energetiche rinnovabili o fonti rinnovabili: le fonti energetiche rinnovabili non fossili (eolica, solare, geotermica, del moto ondoso, maremotrice, idraulica, biomasse, gas di discarica, gas residuati dai processi di depurazione e biogas); in particolare, per biomasse si intende: la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (comprendente sostanze vegetali e animali) e dalla silvicoltura e dalle industrie connesse, nonché la parte biodegradabile dei rifiuti industriali e urbani.

Le fonti rinnovabili si differenziano dalle fonti energetiche fossili (carbone, petrolio, gas), perché sono sorgenti di energia non esauribili.

Il successivo art. 12 dispone che le opere per la realizzazione degli impianti alimentati da fonti rinnovabili, nonché le opere connesse e le infrastrutture indispensabili alla costruzione e all'esercizio degli stessi impianti sono di "pubblica utilità" ed indifferibili ed urgenti.

La costruzione e l'esercizio degli impianti di produzione di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili, gli interventi di modifica, potenziamento, rifacimento totale o parziale, nonché le opere connesse e le infrastrutture indispensabili alla costruzione e all'esercizio degli impianti stessi, sono soggetti ad una autorizzazione unica, rilasciata dalla regione o dalle province delegate dalla regione, nel rispetto delle normative vigenti in materia di tutela dell'ambiente, di tutela del paesaggio e del patrimonio storico-artistico, che costituisce, ove occorra, variante allo strumento urbanistico (art.12, comma 3).

Gli impianti di produzione di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili possono essere ubicati anche in zone classificate agricole dai vigenti piani urbanistici (art.12, comma 7).

Si vedrà, che da questo quadro normativo, parte della giurisprudenza di merito ne ha ricavato, soprattutto in funzione della loro "pubblica utilità" e della difficoltà di considerare come fabbricato un impianto eolico o un campo di pannelli fotovoltaici, la necessità di accatastare tali impianti nella categoria E/9.

Probabilmente i primi contrasti derivano da una mancata lettura sistematica della normativa urbanistica, catastale e fiscale. Comunque, la soluzione del problema non potrà prescindere dall'art. 2, comma 40 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, a mente del quale "nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale o reddituale". E non pare che vi possa essere alcun dubbio che la produzione di energia elettrica, con fonte rinnovabile o non rinnovabile, sia attività industriale.

Peraltro, il quadro potrebbe essere complicato dal fatto che la costruzione di tali “fabbricati” è prevista anche in zona agricola, e quindi in zona non edificabile, anche se a ben vedere, tale circostanza non è determinata ai fini ICI, in quanto è già normativamente prevista l'utilizzazione edificatoria di aree che non sono qualificabili come edificabili dagli strumenti urbanistici generali. Si pensi ad esempio, alla ristrutturazione di un fabbricato ex rurale, che in quanto tale si trova in zona agricola, e per il quale, tuttavia, durante i lavori di ristrutturazione occorrerà considerare il valore dell'area fabbricabile (art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 504 del 1992).

Va peraltro rilevato, che con risoluzione 28 aprile 2009, n. 112/E, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che le aree destinate ad occupare questa particolare tipologia di fabbricati, non sono da considerarsi ai fini dell'imposta di registro (e quindi, anche ai fini ICI, in base all'art. 36, comma 2 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223) come area fabbricabile, trattandosi di terreni caratterizzati dalla possibilità di essere utilizzati sia per scopi agricoli sia per la costruzione di un impianto fotovoltaico, come previsto appunto dall'art. 12, comma 7 del D.Lgs n. 387 del 2003. Come già evidenziato, andrà comunque verificata la possibilità di considerare l'area come fabbricabile per il periodo di durata dei lavori di costruzione, ai sensi dell'art. 5, comma 6 della normativa ICI.

Per ultimo si evidenzia che l'attività di produzione di energia se svolta da imprenditore agricolo è attività agricola. L'art. 1, comma 423 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come riscritto dall'art. 1, comma 369 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, prevede che la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario; pertanto anche tali fabbricati devono considerarsi fabbricati rurali ai sensi dell'art.9, comma 3 bis del D.L. n. 557/1993.

Impianti eolici

Gli impianti eolici sono stati considerati, dalla circolare dell'Agenzia del Territorio del 22 novembre 2007, n.14/T, come fabbricati di categoria D/1, e, conseguentemente, sono da ritenersi soggetti ad ICI.

L'Agenzia del Territorio effettua dapprima una disamina degli elementi che caratterizzano i generatori eolici o aerogeneratori, al fine di verificare la sussistenza degli elementi che caratterizzano le unità immobiliari che devono essere iscritte nel catasto fabbricati, ed in particolare avendo riguardo alla definizione recata dall'art.2 del D.M. 2 gennaio 1998, n.28, che considera tali “... 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 siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale.

I generatori eolici o aerogeneratori ad asse orizzontale risultano essere di norma composti da: una robusta fondazione, un sostegno, le pale, una navicella contenente i meccanismi di controllo, il generatore, il moltiplicatore di giri, il rotore ed un sistema frenante. A completamento dell'impianto eolico nel suo complesso, oltre ai generatori descritti sopra, si devono considerare, ad avviso dell'Agenzia del Territorio, anche le installazioni elettriche ed i cavi per la connessione alla rete, i trasformatori, le piazzole ove risiedono i singoli aerogeneratori e la relativa viabilità di collegamento.

Tutti questi elementi concorrono alla determinazione della rendita catastale. Infatti, secondo la nota ministeriale, occorre far riferimento all'art. 10 della legge 11 luglio 1942, n. 843, il quale dispone testualmente che “gli immobili sono descritti nel vigente catasto, mediante l'elencazione degli elementi costitutivi, quali, gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori o di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari anche se posti su aree pubbliche ovvero nel relativo soprassuolo o sottosuolo, le gallerie, i ponti e simili”. Tale norma deve poi essere integrata con i chiarimenti di prassi amministrativa, ed in particolare con quanto chiarito nella circolare n. 123 del 14 novembre 1944 della Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali, nella quale è espressamente stabilito che nella valutazione catastale deve farsi riferimento anche agli organi di trasmissione aventi carattere immobiliare per loro natura, ossia ai “..meccanismi ed apparecchi che servono a trasmettere la forza motrice quando connessi ed incorporati al fabbricato”.

Sulla base delle indicazioni normative e di prassi sopra richiamate nella stima dell'impianto devono essere valorizzati tutti gli elementi che concorrono a qualificare la centrale eolica, ivi comprese le parti amovibili.

Viene confermato, come già era accaduto per le centrali elettriche, che alla determinazione della rendita concorrono anche quelle parti amovibili se costituiscono (come le turbine elettriche) una componente strutturale ed essenziale legate da un vincolo di complementarità e funzionalità (Cassazione, sentenza 7 giugno 2006, n. 13319 e Corte Costituzionale sentenza 7 maggio 2008, n.162).

Sul punto si registrano i primi contrasti, almeno nella giurisprudenza di merito, essendoci commissioni tributarie che considerano, condivisibilmente, gli impianti eolici come fabbricati da accatastare in categoria D/1 e commissioni che, al contrario, considerano tali fabbricati censibili in categoria E/9.

Il punto comune di tutte le cause discusse, da quale che consta, è che gli impianti eolici tendono a non essere accatastati dai soggetti possessori, e le controversie sono sorte perché i comuni hanno emesso atti di accertamento valorizzando i fabbricati sulla scorta delle scritture contabili e inserendoli presuntivamente nella categoria D/1.

Tra la giurisprudenza che considera gli impianti eolici accatastabili in categoria soggetta ad ICI si segnala la Commissione tributaria regionale della Puglia, Sez. XXVII, sentenza 23 settembre 2008, n. 214, che ha ritenuto prima di tutto accatastabili detti impianti in quanto l'art. 4 del r.d.l. n. 652 del 1939, così come interpretato dall'art.1 –quinqies del D.L. n. 44 del 2005, non lascia alcun dubbio circa l'obbligo delle centrali eoliche di essere accatastate, «né può affermarsi che una molteplicità di pale eoliche, alte sino a 60 metri, non siano un complesso di produzione elettrica da essere classificata come centrale». L'accatastamento in categoria D, anziché in categoria E «affermata dalla Corte di Cassazione per le centrali elettriche, fa sì che anche i parchi eolici, per analogia alle centrali elettriche, debbono essere classificati nella categoria D».

La Commissione tributaria provinciale di Bologna, sentenza 12 gennaio 2009, n. 11 ha ritenuto, al contrario, che un parco eolico fosse da accatastare in categoria E.

Nei fatti è accaduto che un parco eolico composto da 10 aereo generatori non fosse stato accatastato, sicché il comune ha notificato un atto di accertamento ICI contestando l'omessa dichiarazione del fabbricato, valorizzato sulla scorta delle scritture contabili della società e presuntivamente classato dal comune stesso in categoria D/1.

Ad avviso della Commissione provinciale gli impianti eolici, pur produttivi di reddito d'impresa, svolgono una notevole funzione di utilità sociale, concorrendo alla creazione di energia pulita e rinnovabile, tant'è che essi sono dalla legge dichiarati di pubblica utilità. D'altro canto, sempre secondo la commissione bolognese, l'elemento caratterizzante degli immobili destinati alla categoria E non è la non strumentalità ad attività di imprese ma è la specifica destinazione; il discrimine tra la categoria E e la categoria D non è la redditività, bensì la destinazione specifica. In definitiva, la circostanza che gli impianti eolici abbiano carattere di pubblico interesse e di pubblica utilità permette di inquadrare il parco eolico nella categoria E e quindi di escludere che gli stessi siano obbligati a pagare l'ICI.

Come già detto si ritiene che la soluzione condivisibile sia quella che richiede l'accatastamento in categoria D e ciò perché è indubbio che gli impianti eolici servano a produrre energia mediante l'utilizzo di una fonte rinnovabile, produzione di energia che essendo attività industriale, preclude, anche ai sensi dell'art.2, comma 40 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, l'accatastamento in categoria E.

Impianti fotovoltaici

Con risoluzione 6 novembre 2008, n. 3, l'Agenzia del Territorio ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di accatastamento degli impianti fotovoltaici.

Un impianto fotovoltaico è un impianto destinato alla produzione di energia elettrica che sfrutta l'energia della radiazione solare mediante l'effetto fotovoltaico, e ciò mediante i moduli fotovoltaici (dispositivi in grado di convertire l'energia solare in energia elettrica) che possono essere meccanicamente preassemblati a formare pannello fotovoltaico.

L'Agenzia effettua un netto distinguo tra quelle che sono vere e proprie "centrali elettriche a pannelli fotovoltaici" ed i pannelli collocati su porzioni di fabbricato (normalmente sui tetti).

Nel primo caso i pannelli vengono collocati normalmente in zone agricole, dando luogo ai cosiddetti parchi fotovoltaici la cui produzione di energia è immessa nel mercato tramite la rete elettrica nazionale. In questo caso, i pannelli fotovoltaici posizionati permanentemente al suolo possono essere assimilati alle turbine delle centrali elettriche; si rendono quindi applicabili tutte le considerazioni svolte dalla giurisprudenza di legittimità e costituzionale in tema di centrali elettriche, e come queste, le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici vanno accatastate in categoria D/01- Opifici.

Per quanto riguarda, invece, i pannelli fotovoltaici posizionati su porzioni di fabbricati, aventi una modesta potenza e destinati prevalentemente ai consumi domestici, questi non hanno una autonoma rilevanza catastale e vanno considerati come semplici pertinenze del fabbricato su cui sono collocate.

(Articolo pubblicato sulla rivista *Azienditalia Finanza e Tributi*)

ICI ed area fabbricabile pertinenziale

di Pasquale Mirto

La Corte di Cassazione, con le sentenze 24 marzo 2010, n. 7090 e 12 maggio 2010, n. 11462, torna nuovamente a pronunciarsi sul trattamento ICI da riservare all'area fabbricabile pertinenziale, meglio precisando i casi in cui essa non è autonomamente soggetta all'imposta comunale.

Quadro di riferimento

Il problema del trattamento ICI da riservare alle aree fabbricabili dipende da una non chiara formulazione della normativa ICI ed in particolare dell'art. 2, comma 1, il quale dispone:

- alla lettera a) che si considera parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza;
- alla lettera b) che per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità.

Ma se un'area rispetta contemporaneamente le prescrizioni della lettera a), ovvero è pertinenza di un fabbricato, e della lettera b), ovvero è anche edificabile, quale delle due previsioni prevale, quella della lettera b) o quella della lettera a)? In altre parole l'area pertinenziale dotata di capacità edificatoria propria è autonomamente soggetta ad ICI?

Secondo il Ministero delle Finanze l'area fabbricabile, anche se di pertinenza di un fabbricato, è soggetta ad ICI. Nella risoluzione n. 5/03704 del 18.01.2000 il Ministero sostiene che «l'area di pertinenza eventualmente scorporata da immobili già censiti, prescindendo dal censimento al catasto terreni o al catasto urbano, è soggetto all'imposta comunale sugli immobili, in relazione all'eventuale edificabilità stabilita dagli strumenti urbanistici, indipendentemente dall'iscrizione censuaria»¹.

In un primo momento la giurisprudenza di merito si è uniformata alle indicazioni ministeriali, soprattutto quando l'area asseritamente pertinenziale risultava allibrata autonomamente nel catasto, sicché diventava difficile sostenere che il suo valore fosse stato incluso nella rendita catastale del fabbricato "bene principale"².

Di diverso avviso la Corte di Cassazione che ha fin dall'inizio escluso l'autonoma assoggettabilità.

¹ Anche in tema di imposte erariali l'Agenzia delle Entrate non ha riconosciuto la sussistenza del vincolo pertinenziale allorché il terreno pertinenziale non è catastalmente unito al fabbricato, anche mediante semplice graffatura, rimanendo ininfluenza l'effettiva destinazione pertinenziale secondo le norme del codice civile; si veda, a riguardo la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005 e la risoluzione n. 32/E del 16 febbraio 2006. Va, tuttavia, evidenziato come con la successiva risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008 l'Agenzia delle Entrate abbia preso atto che "effettivamente, ai fini fiscali, non esiste una nozione di pertinenza divergente da quella di cui agli articoli 817 e seguenti del codice civile".

² Nella giurisprudenza di merito merita di essere segnalata la sentenza della CTP di Modena, n. 123/07/2000, nella quale si osserva quanto segue: «Infatti non c'è dubbio che un giardino dia pregio alla casa e l'attuale classificazione catastale delle unità immobiliari prevede (Circ. Ministero finanze 6/7/'41 n. 134/6525, Massimario, Capo III, art. 100) che "Un giardino, orto, ecc. annesso ad un fabbricato si accerta all'urbano per la parte di esso che ha funzione di integrazione dell'uso di una o più unità immobiliari, delle quali concorre a costituire il reddito" e ancora, nel caso di "Parchi" annessi a ville, "Non viene considerata nell'accertamento di una villa, come consistenza di questa, la parte del parco censita al catasto terreni" (Art. 101). A ben vedere quindi la pretesa esclusione del "giardino" dall'ICI dovrebbe trovare univoco collegamento con l'assunzione del valore dello stesso nel valore catastale del fabbricato la cui ICI "coprirebbe" quindi anche quella dell'area in questione. Ciò non avviene perché il "giardino" possiede tavolatura separata da quella della casa. Nel caso di specie la frazione di terreno appresa a tassazione è poi, nel PRG, stata classata come area passibile di edificazione. Questa operazione, condotta in atti pubblici, non è stata osteggiata dalla proprietà nei tempi e modi di legge per cui automatica e legittima e quindi doverosa appare oggi la sua apprensione a tassazione non potendo, quest'ultima, essere stoppata da una destinazione congeniale al proprietario e confacente al soggettivamente ritenuto migliore utilizzo della cosa rispetto alla sua destinazione edificatoria».

La prima giurisprudenza di legittimità

La prima sentenza che si è occupata dell'argomento in discussione è la n. 19375 del 17 dicembre 2003. La Corte rileva fin dall'inizio l'irrelevanza di un'eventuale "autonomia catastale" dell'area, che si traduce in un rilievo meramente formale, dovendosi invece dare prevalenza al dato fattuale, ovvero alla reale destinazione pertinenziale. Ad avviso dei giudici di Piazza Cavour «l'art. 2, D.Lgs. n. 504/1992, laddove chiarisce che, ai fini dell'ICI, "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", in tal modo escludendo l'autonoma tassabilità delle aree pertinentziali, non può che adoperare il termine "pertinenza" in senso tecnico, con implicito riferimento alla definizione che delle pertinenze il codice civile fornisce all'art. 817 del codice civile ("Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa"). Tale definizione inequivocabilmente fonda l'attribuzione della natura pertinenziale della cosa, sulla sua condizione fattuale, vale a dire sulla sua destinazione effettiva e concreta, rendendo del tutto irrilevanti circostanze, come appunto l'intervenuto frazionamento dell'area, di rilievo esclusivamente formale».

La Cassazione ritorna sull'argomento con la sentenza 26 agosto 2004, n. 17035, con la quale oltre a confermare che la distinta iscrizione in catasto della pertinenza e del fabbricato non esclude il nesso pertinenziale, dispone anche la disapplicazione del regolamento comunale che disciplinava il concetto di pertinenza in modo difforme dal codice civile.

Nel caso esaminato dalla Corte il comune impositore - sulla scorta della previsione contenuta nell'art. 59, comma 1, lettera d) del D.Lgs. n. 446/97 che permette ai comuni di considerare, con proprio regolamento, parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze ancorché distintamente iscritte in catasto - aveva adottato una norma regolamentare in base alla quale l'area è considerata pertinenza del fabbricato solo per una superficie massima pari al triplo del sedime del fabbricato e solo se non autonomamente accatastata.

Tale regolamento è stato ritenuto illegittimo, e quindi disapplicato ai sensi dell'art. 7, comma 5 del D.Lgs. n. 546/1992, sia perché l'art. 59, comma 1, lettera d) si riferisce testualmente alle abitazioni principali e non in genere ai fabbricati di cui all'art. 2 della normativa ICI sia perché il potere regolamentare del comune deve rispettare il divieto, previsto nell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/97, di disciplinare la fattispecie imponibile; in altre parole il regolamento comunale è intervenuto sulla fattispecie imponibile, creandone una nuova: l'area fabbricabile pertinenziale di superficie superiore a tre volte quella del sedime del fabbricato.

Con la sentenza 25 marzo 2005, n. 6505 la Cassazione analizza in modo puntuale il rapporto intercorrente tra la lettera a), che definisce il fabbricato, e la lettera b), che definisce l'area, dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, rilevando che le due diverse tipologie di immobili hanno «ciascuna propria rilevanza ai fini fiscali, ma, soprattutto, distinte ed autonome fra loro (...) con la conseguenza che l'individuazione dell'una preclude la configurabilità delle altre».

Nel caso dell'area fabbricabile pertinenziale di un fabbricato, ad avviso della Corte la disciplina della lettera a) ha natura speciale e prevale su quella della lettera b), rendendo irrilevante "il regime di edificabilità, che lo strumento urbanistico nondimeno può" attribuire. Tale affermazione è poi corroborata facendo riferimento alla disposizione contenuta nell'art. 818 cod. civ. a mente del quale "i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto". Dal momento che la normativa ICI non prevede espressamente tale deroga, come neppure un'autonoma nozione di pertinenza, allora, ad avviso della Corte, occorre necessariamente rifarsi alla nozione civilistica contenuta nell'art. 817 cod. civ. e conseguentemente occorre pervenire alla conclusione che "l'area funzionalmente collegata al fabbricato è insuscettibile di autonoma e separata disciplina, ma segue invece il regime del fabbricato, bene principale".

Dalla lettura delle sentenze n. 6505/2005 e n. 17035/2004 se ne dovrebbe ricavare anche la conclusione che il comune con proprio regolamento non potrebbe "diversamente disporre" un concetto di pertinenzialità, derogatorio della previsione contenuta nell'art. 818 cod. civ. e finalizzato ad attrarre ad imposizione l'area fabbricabile pertinenziale in determinate circostanze, come il superamento di una certa estensione e ciò diversamente da quanto è possibile regolamentare in tema di pertinenze dell'abitazione principale, per le quali l'art. 59 del D. Lgs. n. 446/1997

autorizza i comuni a disciplinare il concetto di pertinenza (come tipologia e come numero di unità immobiliari cui può attribuirsi tale qualifica) in deroga al codice civile³.

La dichiarazione ICI dell'area pertinenziale

L'approccio della Corte di Cassazione è parzialmente mutato nel corso del 2009, con la sentenza 11 novembre 2009, n. 19638, nella quale si è analizzato il carattere pertinenziale di un'area recintata e tenuta a giardino alberato.

La Corte non ritiene di discostarsi dai precedenti arresti che avevano ritenuto l'area pertinenziale non autonomamente soggetta ad imposizione (come Cassazione n. 6501/2005, n. 19161/2004, n. 17035/2004 e n. 19375/2003) ma ritiene di meglio precisare che occorre comunque che la natura pertinenziale sia espressamente portata a conoscenza del Comune mediante la dichiarazione ICI.

La Corte, anzi, integra espressamente la nozione legislativa di fabbricato con una parte di conio giurisprudenziale, affermando che:

"ai fini dell'imposta di cui all'art. 1 dell'ICI: a) 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 quell'area che, per espressa dichiarazione del soggetto passivo dell'imposta esposta nella denuncia iniziale, o nella denuncia annuale di variazione, e a prescindere dalla previsione della sua edificabilità contenuta negli strumenti urbanistici comunali, ne costituisce pertinenza...".

La necessità di una dichiarazione ICI relativa all'intervenuto asservimento pertinenziale dell'area fabbricabile è stato ulteriormente ribadito e precisato con la recente sentenza 24 marzo 2010, n. 7090.

Con tale sentenza la Corte ribadisce la non autonoma imponibilità, escludendo però la possibilità di emendare la dichiarazione ICI in sede contenziosa al fine di far valere il nesso pertinenziale. Ad avviso della Corte «al contribuente che non abbia evidenziato nella denuncia l'esistenza di una pertinenza non è consentito contestare l'atto con cui l'area (asseritamente) pertinenziale viene tassata, deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialità».

Area pertinenziale ed abuso di diritto

Per completezza di trattazione si evidenzia anche l'importante sentenza del 30 novembre 2009 n. 25127, con la quale si introduce, per la prima volta, nel campo dei tributi locali il concetto di abuso di diritto, e proprio con riferimento ad un'area fabbricabile pertinenziale.

Nel caso analizzato dalla Corte la pertinenzialità era stata fatta discendere dal fatto che l'area era recintata. La Corte considera innanzitutto rilevante la decisività della sussistenza di una dichiarazione ICI in quanto al «contribuente che non abbia evidenziato nella denuncia l'esistenza di una pertinenza non è consentito contestare l'atto con cui l'area (asseritamente) pertinenziale viene tassata deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialità».

Oltre alla puntuale conferma di principi già enunciati la Corte richiede una verifica puntuale e rigorosa dell'esistenza del vincolo pertinenziale, in quanto "a lume di buon senso" l'ICI sarebbe facilmente eludibile in quanto «qualsiasi costruttore che intenda realizzare una pluralità di immobili su suoli contigui di sua proprietà, dopo averne realizzato uno, in attesa di realizzare gli altri, potrebbe tranquillamente sfuggire al prelievo fiscale sui suoli circostanti edificatori, con la semplice realizzazione di una recinzione comprendente tutta la zona da edificare».

³ Si veda Consiglio di Stato, la cui sezione terza, nell'adunanza del 24.11. 1998 (n. prot. 1279/98) ha precisato che «resta comunque aperta la possibilità, per la normativa regolamentare, di introdurre una disciplina di dettaglio per evitare problemi interpretativi e di applicazione in numerose situazioni fino ad oggi mai affrontate, con riferimento, ad esempio, alla esatta individuazione dei tipi di immobili pertinenziali ed al loro numero complessivo da ammettere, unitamente alla cosa principale, ai benefici riservati dalla legge agli immobili adibiti a stabile abitazione. L'anzidetta previsione normativa (lettera d dell'articolo 59), pertanto, non si pone affatto in contraddizione con le disposizioni generali del Codice civile e non appare neppure meramente reiterativa di esse, consentendo di intervenire nella materia per dettare norme integrative od anche eventualmente derogatorie rispetto alle medesime disposizioni generali».

La posizione del Consiglio di Stato è stata poi integralmente fatta propria dal Ministero delle Finanze, con circolare n. 114 del 25 maggio 1999.

Inoltre, il vincolo pertinenziale sorge quando la pertinenza è destinata “in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa” e la costruzione di un muro di cinta non è sintomatico di un collegamento durevole, in quanto può essere abbattuto in ogni momento. In altri termini, perché «un'area fabbricabile perda il (plus)valore costituito appunto dalla edificabilità, occorre che intervenga una oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi, in concreto e stabilmente, lo *ius edificandi*, che non si risolva quindi in un mero collegamento materiale rimovibile *ad libitum*».

Ad avviso della Corte, in materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente, deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche estetiche, o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite. La "simulazione" di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 cod. civ., al fine di ottenere un risparmio fiscale va dunque inquadrato nella più ampia categoria dell'abuso di diritto.

L'onere della prova

Un ulteriore contributo allo studio della particolare fattispecie area fabbricabile pertinenziale viene da Cassazione 12 maggio 2010, n. 11462.

La Corte, dopo aver ricordato che la verifica della qualità di pertinenza è rimessa ad un accertamento che ha natura di apprezzamento di fatto, come tale demandato alla esclusiva competenza del giudice di merito, precisa che laddove la normativa ICI sottrae il bene pertinenziale ad autonoma imposizione – stabilendo così un regime se non derogatorio, certamente particolare rispetto al principio generale dell'autonoma imponibilità degli immobili posto dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992 - tale circostanza produce effetti ai fini della spettanza dell'onere della prova in giudizio. In particolare, qualora il contribuente, al fine di contestare la pretesa impositiva, deduca che il bene tassato è pertinenziale rispetto ad altro immobile, grava su di lui e non sull'Amministrazione l'onere di dimostrare il vincolo pertinenziale, vale a dire che il bene colpito avrebbe dovuto essere tassato insieme al bene principale, costituendone, appunto, pertinenza.

Infatti, il «rapporto pertinenziale è caratteristica del bene impressa dal proprietario, con l'effetto che, risalendo la relazione tra bene principale e bene secondario a fatto proprio del contribuente e non dell'ente impositore, tale situazione, qualora eccepita, deve essere provata dal primo e non dal secondo, in base al principio d'ordine generale secondo cui l'onere della prova di un fatto proprio o personale che sia invocato dalla parte a sostegno delle proprie ragioni spetta alla parte stessa».

(Articolo pubblicato sulla rivista *Azienditalia Finanza e Tributi*)

Le società agricole sono escluse dalle agevolazioni ICI

di Pasquale Mirto

La Corte di Cassazione conferma, con le recenti sentenze 11 marzo 2010, n. 5931 e 12 maggio 2010, n. 11434, la non applicabilità alle società agricole delle agevolazioni che la normativa ICI riserva ai coltivatori diretti ed imprenditori agricoli a titolo principale.

Le agevolazioni ICI

La normativa ICI valorizza, in funzione agevolativa, lo svolgimento dell'attività agricola solo se esercitata da determinati soggetti.

L'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992 prevede l'esenzione dell'imposta per i terreni con base imponibile inferiore a 25.822,84 euro ed un sistema di riduzioni d'imposta fino al raggiungimento di una base imponibile di euro 129.114,22; l'agevolazione si applica per i terreni agricoli "posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti".

L'altra, e ben più cospicua, agevolazione è prevista dall'art. 2, comma 1, lettera b) che disciplina una sorta di finzione giuridica in base alla quale "sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali".

Il quadro normativo va completato con la disciplina contenuta nell'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997 che dispone quanto segue: «agli effetti dell'applicazione dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, relativo alle modalità di applicazione dell'imposta ai terreni agricoli, si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo».

Nonostante la relazione governativa qualificasse la disposizione contenuta nell'art. 58 come disposizione avente natura interpretativa, e quindi retroattiva, la Corte di Cassazione ha qualificato tale norma fin da subito, ed in modo ormai consolidato, come norma innovativa, che ha, peraltro, ristretto il campo di applicazione delle agevolazioni ICI alle sole persone fisiche.

L'imprenditore agricolo a titolo principale

La definizione normativa di imprenditore agricolo a titolo principale (IATP) ha subito nel tempo significative modifiche, che hanno portato ad attribuire tale qualifica oltre che alle persone fisiche anche alle società, ivi comprese quelle di capitale.

Inizialmente la definizione di imprenditore agricolo era contenuta nell'art. 12, comma 1 della legge 9 maggio 1975, n. 153, che considerava a titolo principale l'imprenditore che dedicava all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavava dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale.

Successivamente, l'art. 10 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, ha modificato l'art. 12 della legge n. 153/1975 attribuendo la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale alle società qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale esclusivo lo svolgimento dell'attività agricola ed inoltre:

- a) nel caso di società di persone qualora almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, con la precisazione che per le società in accomandita la percentuale si riferisce ai soci accomandatari;
- b) nel caso di società cooperative qualora utilizzino prevalentemente prodotti conferiti dai soci ed almeno la metà dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale;

c) nel caso di società di capitali qualora oltre il 50 per cento del capitale sociale sia sottoscritto da imprenditori agricoli a titolo principale.

La figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale (IATP) è stata poi sostituita da quella di imprenditore agricolo professionale (IAP)

L'art. 1 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99⁴, come modificato dal D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, ha disposto la sostituzione della figura dell'imprenditore agricolo a titolo principale (IATP) con quella di imprenditore agricolo professionale (IAP).

È imprenditore agricolo professionale colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali, dedichi alle attività agricole di cui all' articolo 2135⁵ del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro, computato escludendo determinate componenti di reddito. La verifica del possesso dei requisiti è demandata alle regioni, fatta salva la possibilità per l'INPS di svolgere le verifiche ritenute necessarie ai fini previdenziali.

Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all' articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;

b) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società.

L'art. 1, comma 4 del D.Lgs. n. 99/2004 prevede che all'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, siano altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. Il successivo comma 5-*quater* prevede che qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale.

L'art. 2, comma 4 prevede, infine, che alle società agricole qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. Le stesse agevolazioni sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale.

In conclusione, con i decreti legislativi n. 228/2001 e n. 99/2004 sono state definite puntualmente le società agricole, ma non attraverso l'introduzione di un nuovo tipo di società quanto, più

⁴ Il D.Lgs. n. 99/2004 è stato approvato in attuazione della delega prevista dalla legge 7 marzo 2003, n. 38 e secondo l'indicazione contenuta all'art. 1, comma 2, lettera d), della legge delega: "favorire lo sviluppo della forma societaria nei settori dell'agricoltura, della pesca e dell'acquacoltura, anche attraverso la revisione dei requisiti previsti dall'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153, come modificato dall'articolo 10 del D. Lgs. n. 228/2001, tenendo conto di quanto stabilito nel regolamento (CE) n. 1257 del Consiglio del 17 maggio 1999".

⁵ L'art. 2135 del cod. civ. contiene la definizione di imprenditore agricolo:

«È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse.

Per coltivazione del fondo, per selvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine.

Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge».

semplicemente, attraverso la previsione di determinate condizioni - quali l'indicazione nell'oggetto sociale dell'esercizio esclusivo dell'attività agricola - che permettono ai modelli di società, di persone e di capitali, già esistenti di potersi qualificare come società agricole. Peraltro, la qualificazione agricola non dava diritto, con i decreti richiamati, ad alcun trattamento differenziato, in tema di determinazione del reddito, rispetto alle altre società. È solo con l'art. 1, comma 1093 della legge n. 296/2006 (legge finanziaria 2007) che alcune società agricole (di persone, a responsabilità limitata e cooperative) possono optare per l'assoggettamento al regime fiscale privilegiato basato sulle rendite catastali dei terreni invece che sui risultati di bilancio, regime questo che era riservato solo agli imprenditori agricoli persone fisiche o società semplici.

La società imprenditore agricolo a titolo principale e le agevolazioni ICI

La normativa sopra richiamata può porre alcuni interrogativi in merito alla riconoscibilità delle agevolazioni ICI in capo alle società agricole che possiedono la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, dato che a queste spettano, in base all'art. 2, comma 4 del D.Lgs. n. 99/2004, "le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto"; se a ciò si aggiunge che l'art. 1, comma 5-*quater* prevede che qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, allora l'interrogativo sull'applicabilità delle agevolazioni ICI appare del tutto legittimo, anche se la risposta non può che essere fin da subito negativa e ciò per due ordini di ragioni.

Il primo è di facile intuizione, visto che il D.Lgs. n. 99/2004 si riferisce alle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta che non include l'ICI, la quale è imposta diretta sul patrimonio.

Il secondo motivo è ancorato ad un'interpretazione letterale dell'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997 che, in modo espresso, limita le agevolazioni ICI alle sole "persone fisiche" iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9.

Da qui se ne può agevolmente ricavare che tutte le società di capitali non godono delle agevolazioni ICI, come peraltro puntualmente confermato dalla giurisprudenza di legittimità di cui si dirà nel paragrafo che segue.

Qualche riflessione aggiuntiva meritano invece le società di persone e ciò in forza della previsione contenuta nell'art. 9 del D.Lgs. n. 228/2001 a mente del quale «ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche».

Tuttavia, benché il quadro normativo non permetta di fornire un'interpretazione immune da dubbi, si deve ritenere che anche per le società di persone non possano trovare applicazione le agevolazioni ICI.

A tale conclusione si perviene, prima di tutto, considerando che la normativa ICI, con le limitazioni imposte dal D.Lgs. n. 446/1997, essendo norma speciale prevale rispetto a quanto disposto in generale dal D.Lgs. n. 228/2001.

In secondo luogo, a ben vedere, mancherebbe anche una delle condizioni ritenute necessarie dalla normativa ICI, ovvero la diretta conduzione da parte di una persona fisica, e questo sia nel caso in cui i terreni siano rimasti in proprietà dei soci sia nel caso in cui siano conferiti alla società. Nel primo caso, infatti, non si concretizzerebbe la condizione del "posseduto e condotto" dal soggetto passivo ICI imprenditore agricolo a titolo principale, visto che il terreno è posseduto dal socio (soggetto passivo ICI) e condotto da un terzo soggetto (società).

Nel secondo caso, di conferimento dei terreni, il soggetto passivo sarebbe la società, che in quanto tale sarebbe comunque esclusa dalle agevolazioni, in forza delle limitazioni contenute nel più volte ricordato art. 58.

Peraltro, volendo accedere ad un'interpretazione estensiva si permetterebbe una facile elusione ICI. Se si considera, nonostante qualche isolata e contraria pronuncia di legittimità, che le agevolazioni ICI vanno riconosciute al solo soggetto passivo ICI che rispetti tutte le prescrizioni della norma e non all'oggetto imponibile, sicché nel caso di terreni posseduti in parte da un coltivatore diretto, seppur interamente condotti da questo, ed in parte da soggetti esercenti altra attività, l'area

fabbricabile va considerata terreno agricolo, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n. 504/1992, solo con riferimento al soggetto passivo coltivatore diretto e solo con riferimento alla sua quota di possesso, perché diversamente non si comprenderebbe la *ratio* in base alla quale occorrerebbe agevolare un soggetto per un'attività svolta da altro soggetto; queste limitazioni potrebbero essere facilmente eluse attraverso la costituzione di una società di persone tra i soggetti comproprietari di terreni fabbricabili, visto che per la costituzione di società di persone agricole è sufficiente che almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale; l'intento elusivo potrebbe essere poi ancor più evidente nel caso in cui il socio imprenditore agricolo partecipa al capitale sociale in misura irrisoria, visto che il D.Lgs. n. 99/2004 non pone vincoli in tal senso.

L'interpretazione proposta è avallata anche da una pronuncia della Corte Costituzionale, la quale chiamata a verificare la legittimità costituzionale proprio dell'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997, in quanto secondo i giudici rimettenti la norma escludendo i pensionati agricoli sarebbe lesiva del principio di eguaglianza, ha ritenuto, nell'ordinanza n. 336 del 27/10/2003 «che, nel merito, la norma impugnata introduce un'agevolazione fiscale la cui giustificazione evidentemente risiede in un intento di incentivazione dell'attività agricola, connesso alla finalità di razionale sfruttamento del suolo cui fa riferimento l'art. 44 della Costituzione; che l'individuazione del concreto ambito di applicazione dell'agevolazione rientra - secondo la costante giurisprudenza di questa Corte - nella discrezionalità del legislatore, salva la manifesta irragionevolezza (cfr., *ex plurimis*, sentenza n. 431 del 1997, ordinanza n. 27 del 2001); che, in relazione alla suddetta *ratio* incentivante, non appare manifestamente irragionevole che dal beneficio siano esclusi coloro che - per il limitato numero di giornate lavorative che la coltivazione dei fondi di loro proprietà richiede ovvero per il fatto di godere di trattamenti pensionistici - all'evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito».

Comunque sia, il comune, in piena autonomia ed al fine di prevenire un possibile contenzioso, può disciplinare la materia con propria norma regolamentare, anche nel senso restrittivo sopra proposto. Si ricorda, infatti, che l'art. 59, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 446/1997, prevede che i comuni possano con regolamento «stabilire ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo della lettera b) del comma 1 dell'articolo 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, riguardante i terreni considerati non fabbricabili, anche con riferimento alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 58 e del proprio nucleo familiare».

La giurisprudenza di legittimità

La Corte di Cassazione si è già pronunciata diverse volte sull'argomento in trattazione, negando l'applicazione dei benefici ICI alle società di capitali; si veda: Cassazione sentenza 18 giugno 2009, n. 14145; sentenza 14 ottobre 2009, n. 21761; sentenza 11 marzo 2010, n. 5931 e sentenza 12 maggio 2010, n. 11434. Le sentenze si muovono tutte sullo stesso solco interpretativo imperniato sulla specialità della normativa ICI, anche con riguardo alla normativa comunitaria che non discrimina tra persone e società esercenti attività agricola.

Nell'ultima sentenza citata, la Corte ribadisce che le agevolazioni ICI non si rendono applicabili ai terreni posseduti e condotti da un'azienda agricola costituita in forma di società di capitali. Secondo la Corte i soggetti beneficiari delle agevolazioni ICI sono con «l'originaria previsione normativa (cfr. Cass. n. 13334/2006), i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale: intendendosi che appartengono alla seconda categoria coloro che esercitano, in forma individuale o di società commerciale (con le precisazioni e le limitazioni stabilite dal D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art.10: norma che, secondo alcune pronunzie, è di carattere innovativo: Cass. nn. 17934/2007, 15665/2004, 10226/2003), l'attività di coltivazione e di produzione agricola con prevalenza del fattore capitale sul fattore lavoro e con impegno prevalente di manodopera subordinata (cfr. Cass. nn. 12306/2008, 2477/2003, 4191/1999). L'ampia accezione suddetta, accolta in materia di ICI dalla norma citata, è stata, comunque, positivamente ristretta dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 58, comma 2, entrato in vigore il 1.1.1998 (art. 66), che ha ridotto l'applicabilità dei suddetti benefici in materia di ICI alle sole persone fisiche (coltivatori

diretti o imprenditori agricoli a titolo principale) iscritte negli appositi elenchi comunali e soggette all'obbligo di assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia».

Pertanto, per i giudici di Piazza Cavour a decorrere dal 1.1.1998 sono esclusi dalle agevolazioni ICI tutti quei terreni posseduti e condotti “non da persone fisiche, bensì da un imprenditore agricolo societario”, così censurando l'interpretazione fornita dalla Commissione regionale, la quale, al contrario, aveva ritenuto che l'art. 58 avesse solo la funzione di meglio puntualizzare i requisiti che debbono essere posseduti dalle persone fisiche esercenti l'attività di coltivatore diretto o imprenditore agricolo, con ciò non precludendo i benefici nei confronti delle società che parimenti esercitano attività agricola; talché, ad avviso della CTR, persone fisiche e società godrebbero degli stessi vantaggi fiscali a condizione che svolgano a titolo principale l'attività di impresa agricola.

Secondo la Corte di Cassazione l'interpretazione proposta dal giudice regionale risulta palesemente erronea se solo «si considera che la norma limitatrice - di stretta e rigorosa interpretazione perché delimita l'ambito soggettivo di godimento di agevolazioni fiscali - esplicitamente si riferisce alle "persone fisiche", quindi con esclusione di ogni forma societaria (in tal senso, Cass. n. 14145/2009); e che, se si prefiggesse l'unico scopo di escludere la persona fisica prevalentemente dedita ad attività diversa da quella agricola, come erroneamente opina il giudicante *a quo*, certo sarebbe stata dettata inutilmente, essendo insita la prevalenza dell'attività agricola nella figura dell'imprenditore agricolo contemplata dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9».

Infine, ad avviso della Corte non esiste neanche il pur ipotizzato contrasto tra l'art. 58 e la normativa comunitaria ed in particolare con l'art. 5, comma 2, della Direttiva 72/159/CEE del Consiglio, del 17 aprile 1972, relativa all'ammodernamento delle aziende agricole, secondo il quale "una domanda per beneficiare delle misure d'incoraggiamento previste dalla stessa Direttiva può essere presentata da un singolo imprenditore o da vari imprenditori associati o che si siano impegnati ad associarsi. Gli Stati membri non fanno alcuna discriminazione tra gli uni e gli altri".

La Corte ricorda come la norma europea è già stata interpretata dalla Corte di Giustizia Europea (sentenza 18.12.1986 in causa C-312/85), nel senso che "non consente agli Stati membri, nel definire i criteri ai quali i soggetti diversi dalle persone fisiche debbono rispondere per essere considerati imprenditori agricoli a titolo principale, di escludere, dal campo di applicazione della Direttiva, taluni tipi di persone giuridiche per il solo motivo della loro forma giuridica". La clausola europea si riferisce espressamente alla "cerchia dei beneficiari del regime instaurato dalla Direttiva", sicché delle misure d'incoraggiamento possono fruire tutte le imprese agricole, personali o societarie.

Al di fuori del campo degli aiuti comunitari «nulla invece impedisce che l'ordinamento interno, a tutt'altro proposito (riconoscimento e limitazione di agevolazioni fiscali), ponga distinzioni non irragionevoli fra categorie d'imprenditori agricoli (Cass. nn. 15665/2004, 8796/1992; *contra*, 24558/2007, 4451/1995)».

(Articolo pubblicato sulla rivista *Azienditalia Finanza e Tributi*)

Fallimento - Il credito ICI è assistito da privilegio

di Pasquale Mirto

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 11930 del 17 maggio 2010, ha finalmente risolto il dubbio sull'applicabilità del privilegio al credito ICI, fornendo una soluzione in linea con quanto già rilevato, in più occasioni, sulle pagine di questa rivista ⁶.

La normativa ICI

L'applicazione dell'ICI nel fallimento ha generato fin da subito rilevanti problemi applicativi che hanno dato vita a tesi dottrinarie contrapposte, in parte risolte dalla giurisprudenza di legittimità ed in parte da successive modifiche normative, come quelle apportate con l'art. 1, comma 173 della legge finanziaria n. 296/2006 con il quale si è riscritto l'art. 10 della normativa ICI che oggi prevede che «per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro novanta giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili» ⁷.

L'ultimo, e rilevante, problema applicativo che rimaneva da risolvere riguardava la natura del credito ICI maturato nel periodo ante fallimento, problema sul quale si sono registrati interventi dottrinali e giurisprudenziali contrapposti, anche se non esisteva alcun precedente di legittimità riferito all'ICI.

Quando la querelle è stata posta all'attenzione della Corte di Cassazione questa ha ritenuto fin da subito, con ordinanza 26 settembre 2007, n. 19945 della Sezione 1, di rimettere la questione alle Sezioni Unite, anche perché il riconoscimento del privilegio all'ICI, non essendo espressamente contemplato né dal D.Lgs. n. 504/1992 né dal codice civile, richiedeva un'interpretazione estensiva che era stata già esclusa per un altro tributo comunale (l'ICIAP) con sentenza 29 marzo 2006, n. 7309.

Il dibattito sulla spettanza del privilegio generale sul credito ICI ante fallimento

L'art. 111 della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) disciplina l'ordine di graduazione dei crediti, indicando l'ordine in cui devono essere pagati: crediti prededucibili, privilegiati e chirografari. L'art. 54 l. fall. dispone che i creditori garantiti da pegno, ipoteca o assistiti da privilegio fanno valere il loro diritto di prelazione sul prezzo dei beni vincolati per il capitale, gli interessi e le spese; se non sono soddisfatti integralmente, concorrono, per quanto è ancora loro dovuto, con i creditori chirografari nelle ripartizioni del resto dell'attivo.

La verifica dell'esistenza di un privilegio per il credito ICI deve partire dall'art. 2752 cod. civ., a mente del quale: «hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni».

Si tratta di un privilegio generale sui beni mobili del debitore e non sui beni immobili. Tuttavia, a mente dell'art. 2776, comma 3 cod. civ., i crediti assistiti da privilegio sui beni mobili sono «collocati sussidiariamente, in caso di infruttuosa esecuzione sui mobili, sul prezzo degli immobili, con preferenza rispetto ai crediti chirografari».

⁶ Si veda, da ultimo, P. Mirto, "L'imposta comunale sugli immobili nel fallimento", in *Azienditalia Finanza e tributi*, n. 17/2007, inserto.

⁷ La modifica normativa recepisce i principi già enunciati dalla Corte di Cassazione nella sentenza 31 maggio 2004, n. 17636.

Occorre fin da subito anche rilevare che il R.D. n. 1711 del 14 settembre 1931, (il cosiddetto Testo Unico per la Finanza locale), richiamato dall'art. 2752 cod. civ. è stato abrogato col decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2008, n. 133.

La querelle⁸, sinteticamente, attiene alla verifica della natura formale (non recettizio) o materiale (recettizio) del rinvio al R.D. n. 1711 del 1931 contenuto nell'art. 2752 del cod. civ. Nel primo caso si sarebbe potuto riconoscere natura privilegiata a qualsiasi tributo comunale, anche se istituito successivamente alla data di entrata in vigore dell'art. 2752; nel secondo caso si sarebbe potuto riconoscere natura privilegiata ai soli tributi disciplinati dal TUFL, e quindi ad oggi, a seguito dell'abrogazione disposta dal D.L. n. 112/2008 a nessun tributo, salvo ovviamente quelli disciplinati da norme successive che prevedano espressamente il riconoscimento del privilegio, come per l'imposta sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, per la TOSAP e per la TARSU.

Si è rilevato in passato⁹ che la soluzione da preferire, per ragioni sistematiche e razionali, era quella che riconosceva la natura privilegiata al credito ICI maturato ante dichiarazione di fallimento. Infatti, indiscusso il divieto di interpretazione analogica in materia di privilegi, doveva già ritenersi che il richiamo dell'art. 2752 cod. civ. alla legge per la finanza locale fosse inteso come riferibile a tutti i tributi dei comuni e delle province e non solo ai tributi previsti dal R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, anche perché quel richiamo era stato ribadito nella nuova formulazione dell'art. 2752 c.c. disposta dalla legge n. 426 del 1975, art. 3, quando ormai i tributi previsti dal testo unico risultavano tutti soppressi.

A ciò conseguiva che anche l'ICI, introdotta dal D.Lgs. n. 504 del 1992, di attuazione della Legge Delega n. 421 del 1992 per il "riordino della finanza degli enti territoriali", doveva considerarsi assistita dal privilegio, benché non espressamente previsto, dovendo considerarsi ultroneo l'espresso riconoscimento dello stesso privilegio per altri tributi previsti dal D.Lgs. n. 507 del 1993, di attuazione della medesima legge delega, come la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni. Anzi, era proprio l'esplicito riconoscimento del privilegio per tali tributi di minore rilevanza a rendere evidente l'irrazionalità di un'interpretazione che escludesse dal privilegio la primaria fonte di finanziamento dei comuni.

L'abrogazione nel 2008 da parte del legislatore del Testo Unico, senza alcun intervento sulla formulazione dell'art. 2752 sembrava essere la definitiva conferma della tesi qui sostenuta. Dopo tale abrogazione continuare a sostenere un'interpretazione restrittiva ed acriticamente aderente al mero dato testuale del riferimento al T.U. contenuto nell'art. 2752 c.c. avrebbe svuotato di qualsivoglia significato tale disposizione e ne avrebbe impedito ogni applicazione pratica.

Tale interpretazione, comunque, era priva di pregio anche prima dell'abrogazione del T.U. Infatti, se il legislatore avesse voluto limitare l'applicazione del privilegio ai crediti per le imposte, tasse e tributi comunali e provinciali inseriti nel corpo del Testo Unico, avrebbe dovuto e potuto utilizzare un richiamo tecnicamente più preciso, riportando gli estremi di identificazione del testo legislativo di riferimento. Se ciò non ha fatto è comunque lecito ritenere che egli avesse voluto attribuire all'espressione "legge per la finanza locale" un significato di genere e non di specie, con la conseguenza che il richiamo alla legge per la finanza locale doveva attendibilmente intendersi quale rinvio all'atto astrattamente generatore dell'imposizione e non a una legge specifica istitutiva della singola imposta.

A ciò si aggiunga che il Testo Unico non costituiva un corpo normativo autonomo e originale, ma rappresentava una mera raccolta di leggi, ovvero un'insieme di norme tratte da leggi diverse disciplinanti la medesima materia; esso quindi non era una legge, bensì un atto ripetitivo di precedenti atti normativi, avente la funzione di riunire, organizzare e coordinare in un unico testo più fonti omogenee con lo scopo di agevolarne la lettura e l'interpretazione.

Dunque, il riferimento alla legge per la finanza locale, se inteso restrittivamente quale mero rinvio al Testo Unico del 1931, sarebbe stato comunque del tutto improprio.

⁸ Il privilegio ICI è stato riconosciuto da: Trib. Milano 27 novembre 2006 n. 12887; Trib. Milano 5 maggio 2004 n. 5611; Trib. Palmi 7 novembre 2005; Trib. Ascoli Piceno, 23 agosto 2005; Trib. Firenze 26 gennaio 2005; Trib. Torino 6 luglio 2004 n. 33421; Trib. Brindisi 9 marzo 2004; Trib. Milano 2 ottobre 2000. Al credito ICI è stata invece riconosciuta la natura chirografaria da: Trib. Terni, 21 aprile 2009; Trib. Trani, 11 giugno 2009; Trib. Gorizia, 25 marzo 2004, n. 147.

⁹ Cfr. P. Mirto, "L'imposta comunale sugli immobili nel fallimento", cit.

Anzi, proprio l'inserimento della locuzione "legge per la finanza locale" ben poteva essere inteso quale mezzo preordinato allo scopo di evitare che gli interpreti riconducessero il privilegio solo ai crediti per tributi inseriti nel Testo Unico del 1931.

Al fine di comprendere la *ratio* della norma codicistica, la Corte d'Appello di Bologna con la sentenza n. 1095 del 25 giugno 2004 (depositata il 29 luglio 2004), anticipando quanto poi sostenuto dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, aveva osservato come «l'esame della relazione del Guardasigilli al RE, che ha accompagnato la promulgazione del Codice civile, rende evidente che l'intenzione del legislatore dell'epoca era quello di inserire nella norma un generico riferimento alla legge sulla finanza e non un richiamo espresso a uno specifico testo normativo (...) allo scopo di armonizzare le disposizioni del Codice civile in materia di privilegi sui crediti tributari (...). Nulla osta all'accoglimento della tesi che qui si sostiene il fatto che, in merito all'imposta sulla pubblicità e le pubbliche affissioni, il legislatore abbia ritenuto opportuno estendere esplicitamente il privilegio in questione. L'esplicita estensione è infatti giustificata dalla necessità di un riconoscimento chiaro e non equivoco della causa di prelazione, dal momento che, mentre è indiscutibile la natura tributaria dell'imposta vera e propria, è dubbio che si possa parlare di tributi per i diritti, che sono stati definiti dallo stesso legislatore come corrispettivo di un servizio di esclusiva competenza comunale».

La pronuncia delle Sezioni Unite

La Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 17 maggio 2010, n. 11930, aderendo alla tesi della natura formale del rinvio ai tributi "previsti dalla legge per la finanza locale", ha definitivamente risolto la querelle illustrata nel paragrafo precedente riconoscendo la natura privilegiata al credito ICI.

La Corte rileva che già nella Relazione del Guardasigilli al Re non esiste un riferimento esplicito al testo unico per la finanza locale ma che al contrario si motivava l'estensione ai tributi degli enti locali del privilegio generale previsto per i tributi diretti dello Stato con l'esigenza di "porre in armonia il sistema del codice con la legge della finanza locale"; già da allora, quindi, occorreva attribuire al rinvio natura meramente formale in quanto finalizzato ad «armonizzare la disciplina delle cause di prelazione con quella della finanza locale, senza escludere nell'ambito applicativo del privilegio quei tributi che fossero stati trasferiti in altre disposizioni di legge o fossero stati istituiti da leggi successive al T.U. del 1931».

Nessun fondamento giuridico viene poi attribuito alla tesi secondo la quale il riconoscimento della prelazione è comunque subordinato alla possibilità di individuare nella legge istitutiva del tributo una norma espressa che attribuisca al relativo credito (anche indirettamente mediante rinvio) natura privilegiata. E tale conclusione non è inficiata da quanto previsto nella disciplina della TOSAP e della TARISU, per le quali il D.Lgs. n. 507 del 1993 riconosce espressamente il privilegio. A tale conclusione si perviene considerando da un lato, che nessuna norma impone la necessità di un richiamo di tal genere nelle varie disposizioni finanziarie, «nè riserva maggiore se non esclusiva efficacia a queste ultime rispetto alle norme del codice civile che, come l'art. 2752 c.c., contengono in sé tutti gli elementi indispensabili per la loro applicazione a categorie di rapporti giuridici astrattamente definiti e considerati come meritevoli di tutela giuridica (...) Salva restando la facoltà del legislatore di richiamare per le ragioni più diverse, nell'una o nell'altra legge finanziaria locale l'applicabilità del privilegio mobiliare: come ha fatto il menzionato D.Lgs. n. 507 del 1993, ed ancor prima la L. n. 426 del 1975, art. 3, in relazione all'imposta comunale sulla pubblicità ed ai diritti sulle pubbliche affissioni».

Per quanto attiene al problema dell'ammissibilità dell'applicazione analogica della causa di prelazione indicata dall'art. 2752, sistematicamente invocata in nome del suo asserito carattere eccezionale per propugnarne una lettura restrittiva, le Sezioni Unite ritengono sufficiente ricordare e ribadire la consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale, secondo la quale, fermo restando il divieto di utilizzare lo strumento ermeneutico per introdurre nuove cause di prelazione, è consentito, pur nei limiti derivanti "dalla massima espansione della portata semantica dell'espressione legislativa", estendere la norma a un caso non compreso nella lettera legislativa purché tale estensione sia giustificata "da un giudizio di meritevolezza del medesimo trattamento, fondato sulla *ratio legis* indipendentemente dalla somiglianza al caso previsto".

Sulla base delle considerazioni sinteticamente riportate la Corte enuncia il seguente principio di diritto: «Le norme del cod. civ. che stabiliscono i privilegi in favore di determinati crediti possono

essere oggetto di interpretazione estensiva, la quale costituisce il risultato di un'operazione logica diretta ad individuare il reale significato e la portata effettiva della norma, che permette di determinare il suo esatto ambito di operatività, anche oltre il limite apparentemente segnato dalla sua formulazione testuale; e di identificare l'effettivo valore semantico della disposizione, tenendo conto dell'intenzione del legislatore, e soprattutto dalla "causa" del credito che, ai sensi dell'art. 2745 c.c. rappresenta la ragione giustificatrice di qualsiasi privilegio. Con la conseguenza che il privilegio generale sui mobili istituito dall'art. 2752, sui crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni previsti dalla legge per la finanza locale, deve essere riconosciuto anche per i crediti dei comuni relativi all'imposta comunale sugli immobili (ICI) introdotta dal D.Lgs. n. 504 del 1992, pur se successiva e quindi non compresa tra i tributi contemplati dal R.D. n. 1175 del 1931».

(Articolo in corso di pubblicazione sulla rivista *Azienditalia Finanza e Tributi*)

Il trattamento ICI dei fabbricati storici

di Pasquale Mirto

L'ordinanza 15 giugno 2010, n. 14367 della Corte di Cassazione, con la quale si demanda alle Sezioni Unite la soluzione del problema del regime di imposizione da utilizzare durante i lavori di ristrutturazione dei fabbricati storici, offre l'occasione per fare il punto sul regime di imposizione ICI di questa particolare categoria di fabbricati.

I fabbricati di interesse storico o artistico

I fabbricati di interesse storico o artistico godono del trattamento ICI di favore previsto dall'art. 2, comma 5 del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito con la legge 24 marzo 1993, n. 75: «per gli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 3, L. 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, la base imponibile, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), è costituita dal valore che risulta applicando alla rendita catastale, determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504».

La legge n. 1089/1939 è stata abrogata dal D.Lgs. 28 ottobre 1999, n. 490 che a sua volta è stato abrogato, a decorrere dal 1° maggio 2004, dal D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio), dal quale, oggi, deve essere desunta la nozione di immobile di interesse storico o artistico ed in particolare dall'art. 2 che definisce beni culturali le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze aventi valore di civiltà.

Si ritiene che il trattamento ICI di favore debba essere riservato ai fabbricati “dichiarati” di interesse storico o artistico; pertanto, diventa importante capire quando un fabbricato acquisisce tale qualifica ai fini fiscali. La verifica va effettuata – considerato che le procedure per l'apposizione del vincolo possono durare anche molti anni – tenendo conto della procedura vigente nel periodo di riferimento, distinguendo, inoltre, tra fabbricati posseduti da privati, persone fisiche o giuridiche con finalità di lucro, e fabbricati posseduti da enti pubblici o persone giuridiche senza fine di lucro, in quanto la procedura che porta all'apposizione del vincolo è nei due casi radicalmente diversa.

L'art. 3 della legge n. 1089/1939 prevede la “notifica in forma amministrativa” dei fabbricati che “siano di interesse particolarmente importante”; tali fabbricati confluiscono in un apposito elenco consultabile da chiunque.

L'art. 6 del D.Lgs. n. 490/1999 prevede che il Ministero dei beni culturali “dichiara” l'interesse storico o artistico. Il successivo art. 8 prevede che la dichiarazione di apposizione del vincolo deve essere notificata al proprietario e ove si tratti di cose soggette a pubblicità immobiliare, la dichiarazione, su richiesta del Ministero, è trascritta nei registri immobiliari ed ha efficacia nei confronti di ogni successivo proprietario.

L'art. 15 del D.Lgs. n. 42/2004 prevede la notifica della dichiarazione al proprietario ed ove si tratti di cose soggette a pubblicità immobiliare o mobiliare, il provvedimento è trascritto, su richiesta del soprintendente, nei relativi registri.

Le norme sopra richiamate prevedono l'avvio di un procedimento che si può concludere con la dichiarazione di interesse storico o artistico. Oggi l'avvio del procedimento è disciplinato dall'art. 14 del D.Lgs. n. 42 del 2004 che prevede una comunicazione, da parte del soprintendente, al proprietario; la notifica della comunicazione implica per tutta la durata del procedimento amministrativo, l'applicazione in via cautelare delle disposizioni volte a garantire la protezione e la conservazione dei beni in questione. Proprio tale previsione ha generato il dubbio se l'agevolazione

ICI debba essere concessa già dalla data di notifica della comunicazione di avvio del procedimento, data che di solito è di molti anni antecedente alla data finale di dichiarazione.

Si ritiene che la dichiarazione di interesse abbia valore costitutivo, e quindi abbia efficacia esclusivamente dalla data di notifica della dichiarazione stessa, perché è solo da tale data che il fabbricato può ritenersi legalmente come “vincolato”, a nulla rilevando che per tutta la durata del procedimento di verifica il bene sia comunque sottoposto cautelativamente a vincolo giacché tale tutela provvisoria si applica anche ai beni che al termine del procedimento non risulteranno d’interesse storico o artistico.

I fabbricati di interesse storico o artistico di proprietà di enti pubblici

L’art. 2 comma 5 del D.L. n 16/1993 valorizza solo gli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell’art. 3, L. 1° giugno 1939, n. 1089, ovvero solo quelli posseduti da privati, sia persone fisiche che giuridiche con scopo di lucro. Non vengono, invece, presi in considerazione i fabbricati di cui all’art. 4 della L. n. 1089/1939, ovvero i fabbricati posseduti da enti pubblici e persone giuridiche senza fine di lucro¹⁰.

La distinzione operata dagli artt. 3 e 4 è stata annullata, ai fini della concessione del beneficio ICI, dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 345/2003¹¹.

La consulta - individuando la *ratio* dell’agevolazione ICI nell’esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta - ha dichiarato l’illegittimità della norma nella parte in cui non estende il beneficio anche ai soggetti di cui all’art. 4, anche in considerazione del fatto che la distinzione operata dalla norma riguarda esclusivamente le modalità attraverso le quali si perviene all’individuazione dei beni oggetto di tutela, ma di certo non attiene al regime giuridico cui i beni in questione sono assoggettati, in ragione del loro interesse storico o artistico, identica essendo, nei due casi, la disciplina finalizzata alla loro tutela.

Il D.Lgs. n. 42/2004, all’art. 10 prevede che sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico. L’art. 12 prevede che «le cose immobili e mobili indicate all’articolo 10, comma 1, che siano opera di autore non più vivente e la cui esecuzione risalga ad oltre cinquanta anni, sono sottoposte alle disposizioni della presente Parte fino a quando non sia stata effettuata la verifica di cui al comma 2». Il successivo comma 2 prevede che «i competenti organi del Ministero, d’ufficio o su richiesta formulata dai soggetti cui le cose appartengono e corredata dai relativi dati conoscitivi, verificano la sussistenza dell’interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico nelle cose di cui al comma 1, sulla base di indirizzi di carattere generale stabiliti dal Ministero medesimo al fine di assicurare uniformità di valutazione»; il comma 4 prevede che qualora «nelle cose sottoposte a schedatura non sia stato riscontrato l’interesse di cui al comma 2, le cose medesime sono escluse dall’applicazione delle disposizioni del presente Titolo». Il comma 7, infine, prevede che “l’accertamento dell’interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico” costituisce dichiarazione di apposizione del vincolo ed è trascritta nei registri immobiliari.

Dal quadro normativo succintamente riportato emerge che per i beni immobili posseduti da enti pubblici o privati senza scopo di lucro, costruiti da più di 50 anni, ci sarebbe una sorta di dichiarazione di interesse storico o artistico *ex lege*; tale circostanza induce a domandarsi sul valore dell’inclusione dei beni nell’elenco dei beni di interesse storico o artistico, ovvero se tale inclusione abbia effetto costitutivo ovvero dichiarativo.

Per quanto attiene alla data cui riferire l’apposizione del vincolo, la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 345/2003, prende atto che nella giurisprudenza non si registra una uniformità di ricostruzioni interpretative. Secondo una tesi più risalente, la differenza di disciplina si

¹⁰ Si rammenta che per quanto previsto dagli artt. 822, c.2 e 824, gli immobili riconosciuti d’interesse storico, archeologico e artistico, appartenenti allo Stato, province e comuni sono soggetti al regime proprio dei beni demaniali.

¹¹ Si veda anche, Corte Costituzionale, 25 maggio 2004, ordinanza n. 152.

sostanzierebbe essenzialmente nel fatto che i beni di interesse storico o artistico appartenenti ad enti pubblici e persone giuridiche private senza fini di lucro, a differenza di quelli appartenenti a persone fisiche e società, resterebbero soggetti *ex lege* alle disposizioni di tutela, senza necessità di alcuno specifico provvedimento da parte dell'autorità competente ed a prescindere anche dalla loro inclusione negli elenchi previsti dallo stesso art. 4. Secondo un diverso indirizzo, che appare prevalente nella più recente giurisprudenza amministrativa, anche i beni appartenenti agli enti pubblici (ed alle persone giuridiche private senza fini di lucro) sarebbero invece sottoposti alla legislazione vincolistica solo a seguito dell'adozione di un atto formale da parte del Ministero per i beni e le attività culturali, differenziandosi il procedimento, nei due casi, solo quanto alla necessità, non richiesta per i soggetti di cui all'art. 4, di una formale notifica dell'atto amministrativo.

Ad avviso della Corte Costituzionale, l'esigenza di certezza nei rapporti tributari, cui assolve il provvedimento formale previsto dall'art. 3 della legge n. 1089 del 1939, ben può essere soddisfatta, per i beni appartenenti agli enti pubblici o alle persone giuridiche private senza fini di lucro, dalla loro inclusione negli elenchi di cui allo stesso art. 4 della legge ovvero da un atto dell'amministrazione dei beni culturali ricognitivo dell'interesse storico o artistico del bene.

L'inclusione nell'elenco ha, quindi, per la Corte Costituzionale, valore dichiarativo e non costitutivo, così come ritenuto prevalentemente dalla giurisprudenza amministrativa. Il Consiglio di Stato, sentenza 20 luglio 2009, n. 4499, rammenta che il bene è sottoposto alla normativa vincolistica non per il solo fatto di essere posseduto da un ente pubblico ma perché ha un intrinseco valore storico artistico; «in questo condivisibile e razionale orientamento si inquadra la costante affermazione giurisprudenziale secondo cui "dal tenore dell'art. 5 t.u. n. 490 del 1999 emerge che l'elenco descrittivo delle cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico e demo-etno-antropologico non ha un valore costitutivo, di conseguenza, perché per il bene di proprietà dell'ente locale, a prescindere dall'inclusione nell'elenco, possano scattare le forme di protezione e di tutela di cui al titolo I, d.lgs. n. 490 del 1999 (ora sostituito dal "codice" di cui al d.lg. 22 gennaio 2004 n. 42), è necessario che presenti comunque un interesse culturale."(Consiglio Stato, sez. VI, 23 marzo 2007, n. 1413)».

Alla luce della giurisprudenza richiamata, la concessione dell'agevolazione ICI per i fabbricati posseduti da enti pubblici è subordinata all'accertamento dell'interesse storico o artistico, non essendo sufficiente il possesso da parte di enti pubblici o persone giuridiche senza fine di lucro. L'accertamento ha però, ed a differenza dei fabbricati posseduti da privati, valore dichiarativo e non costitutivo, sicché una volta riconosciuto l'interesse storico o artistico, il possessore ha diritto a chiedere il rimborso, nei termini di decadenza previsti dalla normativa ICI.

Una prima applicazione di quanto finora argomentato, e proprio in tema di ICI, la si rinviene in Cassazione, 16 giugno 2010, n. 14527, con la quale la Corte ha rigettato il ricorso proposto da una contribuente che pretendeva l'applicazione del regime di favore, pur non essendo stato il fabbricato inserito nell'elenco dei beni vincolati, ma solo per essere stato posseduto da una persona giuridica senza fine di lucro.

I fabbricati di interesse storico o artistico in corso di ristrutturazione

L'art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 504/1992 prevede in caso di interventi di recupero dei fabbricati che la base imponibile è costituita, in luogo della rendita catastale, dal valore dell'area, che è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione, ovvero se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato è comunque utilizzato. L'applicazione di tale norma, porta, nel caso dei fabbricati vincolati, ad un paradosso, visto che normalmente la base imponibile determinata facendo riferimento al valore dell'area fabbricabile è notevolmente superiore a quella determinata facendo riferimento alle tariffe d'estimo di minore ammontare; il paradosso diventa ancor più evidente se si considera che al termine dei lavori di ristrutturazione la base imponibile sarà identica a quella esistente prima dei lavori, dovendosi sempre far riferimento alle tariffe d'estimo più basse.

Tale situazione porta a chiedersi quale sia il rapporto esistente tra l'art. 5, comma 6 della normativa ICI e l'art. 2, comma 5 del D.L. n. 16/1993, ovvero se sia possibile qualificare quest'ultima come norma speciale che deroga alla disciplina ICI anche con riferimento al periodo di ristrutturazione, durante il quale il fabbricato continuerebbe a corrispondere l'ICI sulla base della tariffa d'estimo di

minore ammontare, che diventerebbe così la misura massima di ICI comunque corrispondibile da parte del fabbricato in questione. In altri termini occorre chiedersi se la ratio del D.L. n. 16/1993 - individuata dalla Corte Costituzionale nell'esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta - permane anche durante i lavori di ristrutturazione dei fabbricati vincolati.

La questione è stata già posta all'attenzione della Corte Costituzionale, che con ordinanza n. 6 del 15 gennaio 2003 ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione provinciale di Genova.

La CTP genovese aveva dubitato proprio della legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 6 della normativa ICI in quanto nel caso di ristrutturazione di fabbricati vincolati il valore commerciale dell'area fabbricabile risulta in concreto notevolmente superiore al valore catastale del fabbricato.

Tuttavia, la Corte Costituzionale nel rigettare l'ordinanza, rileva che secondo il rimettente la questione della legittimità costituzionale si fonda sull'implicito presupposto dell'applicabilità dell'art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 504/1992 anche nel caso di ristrutturazione dei fabbricati vincolati, non dandosi, tuttavia conto dell'esistenza dell'art. 2, comma 5, del D.L. n. 16 del 1993; ed è proprio la "mancata indicazione delle ragioni per le quali il rimettente ritiene applicabile alla fattispecie sottoposta al suo esame la norma censurata anziché la norma relativa agli immobili di interesse storico o artistico, si traduce in un difetto di motivazione sulla rilevanza della questione".

Da queste affermazioni se ne potrebbe tranquillamente trarre la conclusione che ad avviso della Consulta per i fabbricati vincolati trova sempre applicazione il regime di favore previsto dal D.L. n. 16 del 1993, e ciò anche durante i lavori di ristrutturazione.

A tale conclusione è pervenuta la stessa CTP di Genova che ha qualificato la norma agevolativa per i fabbricati vincolati come norma "speciale" rispetto a quella relativa alla determinazione della base imponibile ICI di cui all'art. 5, comma 6; tale impostazione è stata confermata dalla CTR e la questione è stata alla fine posta all'attenzione della Corte di Cassazione, la quale con ordinanza 15 giugno 2010, n. 14367, ha ritenuto di rimettere gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

La Corte di Cassazione, in presenza del monito del Giudice delle Leggi contenuto nell'ordinanza n. 6/2003, ha ritenuto che possa profilarsi una questione di massima di particolare importanza riguardante la verifica in via interpretativa della sussistenza del rapporto di specialità tra l'art. 2, comma 5 del D.L. n. 16/1993 e l'art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 504 del 1992, visto che entrambe possono reputarsi "speciali" rispetto al regime generale d'imponibilità ICI.

I fabbricati di interesse storico o artistico – casi particolari

La giurisprudenza di legittimità si è occupata di alcuni casi particolari che si ritiene utile segnalare.

La Corte di Cassazione, sentenza 24 ottobre 2008, n. 25707, ha ritenuto che il regime di favore previsto dal D.L. n. 16/1993 non possa essere esteso anche ai fabbricati cui è stato apposto un vincolo indiretto (art. 21 della legge n. 1089/1993, ora art. 45 del D.Lgs. n. 42/2004)¹².

Ad avviso della Corte di Cassazione la norma agevolativa richiama solo gli immobili qualificati di interesse storico o artistico, «richiamo che trova la sua "ratio" nella necessità di contemperare l'entità del tributo con le ingenti spese che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili stessi - non può un vincolo genericamente apposto a salvaguardia di altri beni - quale è il vincolo indiretto di cui alla L. n. 1089 del 1939, art. 21 (cfr. Cons Stato sez. 6^a - Sent. 4757/01) - integrare la fattispecie agevolativa di cui è causa che, trattandosi di materia tributaria, è di stretta interpretazione (per ipotesi analoga in tema di imposta di successione cfr. Cass. 6328/08)».

Nella sentenza n. 11794 del 14 maggio 2010 la Corte di Cassazione si è occupata del caso di un fabbricato sottoposto a vincolo non già nella sua interezza ma solo in una parte limitata di esso, ed in particolare la sola facciata ed il cortile interno.

¹² L'art. 45 – "Prescrizioni di tutela indiretta" – prevede che il Ministero ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità dei beni culturali immobili, ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro; queste prescrizioni devono essere poi recepite nei regolamenti edilizi e negli strumenti urbanistici dei comuni.

Ad avviso del comune impositore in questo caso l'applicazione dei benefici fiscali sarebbe ingiustificata in quanto il vincolo non inciderebbe sulla redditività dell'immobile.

Di diverso avviso la Corte di Cassazione, la quale da un lato considera il dato fattuale dell'avvenuta apposizione del vincolo su tutte le unità immobiliari rientranti nell'immobile oggetto del vincolo, e ciò anche se la ragione del particolare interesse storico e artistico è stata individuata e motivata nell'architettura della facciata e nella presenza di affreschi, e dall'altro lato si evidenzia che il D.L. n. 16 del 1993 non distingue a seconda che l'interesse derivi dall'intero immobile o da una sua porzione.

La determinazione della base imponibile dei fabbricati di interesse storico o artistico

Si è già detto che l'agevolazione ICI prevista per i fabbricati di interesse storico o artistico consiste nel quantificare la base imponibile in modo differente dagli altri fabbricati ovvero in luogo della rendita e della categoria catastale iscritti in catasto occorre calcolare una nuova rendita prendendo a riferimento la tariffa d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato, i moltiplicatori di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

La norma risulta essere generica in quanto non precisa se occorre considerare le tariffe d'estimo di minore ammontare comunque iscritte in catasto oppure solo quelle in uso. Il vuoto normativo potrà essere colmato facendo ricorso alla potestà regolamentare dei comuni, precisando ad esempio la categoria catastale da utilizzare e la superficie convenzionale dei vani, per quei fabbricati che non risultano essere accatastati con i vani, come i fabbricati di categoria D.

Per quanto attiene alla categoria catastale, si ritiene che occorra far riferimento alle categorie in uso e quindi alla categoria A/3 o A/4, e ciò anche nel caso in cui nel territorio comunale siano accatastati ancora fabbricati di categoria A/5, visto che secondo le istruzioni impartite dall'Agenzia del Territorio le abitazioni classate in A/5 che non hanno subito interventi di riadattamento devono essere riclassate nella categoria che rappresenta le unità immobiliari più povere di dotazione, ovvero la categoria A/4.

È opportuno poi stabilire con regolamento la misura del vano medio, normalmente determinato in 15 mq, da utilizzare per i fabbricati che non sono accatastati a vani, come i fabbricati di categoria D o quelli di categoria B. Per tutti i fabbricati in questione, qualsiasi sia la categoria catastale, la determinazione dell'imposta va effettuata equiparandoli ad un'abitazione, utilizzando quindi sempre il moltiplicatore pari a 100¹³.

Per quanto riguarda i fabbricati di interesse storico o artistico non accatastati con rendita occorre determinare la rendita avendo riguardo alla tariffa d'estimo di minore ammontare, a nulla rilevando, a fini della quantificazione dell'imposta dovuta, l'esistenza di una rendita iscritta in catasto, visto che comunque non potrebbe essere utilizzata.

Di diverso avviso la Corte di Cassazione che con sentenza n. 13345 del 10 giugno 2009 e con riferimento ad un fabbricato di categoria D, non iscritto in catasto con rendita, ha ritenuto essenziale l'iscrizione in catasto con rendita.

La sentenza appare difficilmente condivisibile e le argomentazioni offerte in punto di motivazione sembrano completamente ignorare le modalità di determinazione della base imponibile, che prescindono dalla rendita iscritta in catasto; anzi, sembrerebbe quasi che il giudice di legittimità abbia ritenuto che per questi tipi di fabbricato sia l'Agenzia del Territorio ad iscrivere in atti la rendita catastale, calcolandola facendo riferimento alle tariffe d'estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale insiste il fabbricato; si afferma, infatti, che "stando al chiaro disposto della norma, è indubitabile, pertanto, che l'attribuzione della rendita catastale rappresenti un elemento imprescindibile per ricavare l'imponibile soggetto a tassazione ove non possa, tale imponibile, altrimenti individuarsi (...) Si può procedere, pertanto, alla determinazione delle imposte con le modalità di cui alle leggi che comportano agevolazioni per gli immobili di interesse storico e artistico, sempre che gli stessi siano accatastati e si possa, pertanto, procedere alla tariffa d'estimo di minor ammontare tra quelle previste per gli immobili della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato".

¹³ In tal senso anche Ministero delle Finanze, circolare 21 maggio 1994, n. 65/E.

Le osservazioni del giudice di legittimità probabilmente affondano le loro radici nella, altrettanto non condivisibile, circolare 21 maggio 1994, n. 65/E del Ministero delle Finanze dove - con riferimento ai fabbricati interamente posseduti da impresa e distintamente contabilizzati, classificabili nel gruppo catastale D e sforniti di rendita catastale, per i quali la base imponibile è determinata sulla base dei costi di acquisizione e incrementativi contabilizzati, attualizzati mediante l'applicazione di determinati coefficienti - testualmente si afferma: «il criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabilizzati si applica anche nel caso in cui il fabbricato posseduto dall'impresa, classificabile nel gruppo D e sfornito di rendita, sia di interesse storico o artistico ai sensi dell'articolo 3 della legge 1/6/39, n. 1089, e successive modificazioni. Ciò, essenzialmente, nella considerazione che la disposizione agevolativa, di cui si è fatto sopra cenno, presuppone che per la determinazione del valore debba farsi riferimento alla rendita; per i fabbricati delle imprese, classificabili nel gruppo D e senza rendita, la legge stabilisce invece un sistema di determinazione del valore che prescinde completamente dalla rendita catastale».

Non si comprende la necessità della rendita catastale, quando per questa tipologia di fabbricati il contribuente deve autodeterminarsi, ai soli fini ICI, una rendita catastale prendendo a riferimento le tariffe d'estimo delle abitazioni.

(Articolo in corso di pubblicazione sulla rivista *Azienditalia Finanza e Tributi*)

ICI abitazione principale: vietato lo spacchettamento della famiglia

di Pasquale Mirto

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 14389 del 15 giugno 2010¹⁴ intercetta una pratica elusiva molto frequente, consistente nello spacchettamento della famiglia, che porta il marito ad abitare in un comune (normalmente turistico) e la moglie (e figli) in altro comune, al fine di potere considerare esenti due abitazioni principali.

La sentenza rappresenta un segnale (di rigore) importante perché finora, in tema di ICI ed abitazioni principali, la Corte di Cassazione ha legittimato comportamenti palesemente elusivi.

Lo spacchettamento della famiglia

Una delle principali conseguenze dell'esenzione ICI delle abitazioni principali è stata la pratica dello spacchettamento della famiglia, messa in opera da (praticamente quasi) tutti coloro che possiedono una casa in un comune turistico.

Tale comportamento, che è un vero e proprio abuso di diritto, è stato intercettato e risolto dalla Corte di Cassazione – sentenza 15 giugno 2010, n. 14389 - con quel rigore che si dovrebbe utilizzare ogniqualvolta si discute di esenzioni o agevolazioni, rappresentando queste un deroga al principio costituzionale della imposizione in base alla capacità contributiva.

Preliminarmente, la Corte rileva che la concessione prima della detrazione ed ora dell'esenzione per l'abitazione principale è un'agevolazione fiscale alla quale il contribuente ha diritto solo se abbia operato in conformità alle leggi che la prevedono ed, inoltre che la natura eccezionale delle norme disciplinanti agevolazioni fiscali impongono un'interpretazione rigorosa non estensibile ai casi non espressamente previsti.

Nel caso analizzato dalla Corte, il marito aveva preso la residenza anagrafica in un'abitazione posseduta in un comune turistico, mentre la moglie, con i figli, aveva mantenuto la residenza anagrafica in un altro comune. I coniugi quindi risiedevano anagraficamente in comuni diversi, ed entrambi consideravano l'abitazione di residenza come abitazione principale.

La normativa ICI disciplina l'abitazione principale nell'art. 8, comma 2. Nella versione originaria della norma la definizione di abitazione era indicata nell'ultima parte del secondo comma: "per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente".

Senonché, l'art. 1, comma 173 della legge n. 296/2006, ha inserito nel primo periodo del secondo comma una nuova definizione di abitazione principale: "intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica".

Le due definizioni non sono alternative, posto che ai sensi dell'art. 43 c.c. la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale, fermo restando che, per consolidata giurisprudenza di legittimità, il contribuente può dimostrare di avere una dimora abituale non coincidente con quella di residenza anagrafica, la quale rappresenta una mera presunzione semplice. Tuttavia, nel caso in cui ci sia una famiglia, la dimora abituale è fatta coincidere con quella in cui il soggetto passivo e i "suoi familiari" dimorano abitualmente e tale dimora prevale su quello di residenza, se diverso.

Alla luce di tali considerazioni, la Cassazione ritiene che «ai fini della spettanza della detrazione e della applicabilità dell'aliquota ridotta, una "abitazione" (ovverosia una "unità immobiliare" adibita a tale uso) posseduta dal contribuente per uno dei titoli previsti dalla norma può (e deve) essere ritenuta "principale" soltanto se nella stessa "dimorano abitualmente" sia il "contribuente" che i "suoi familiari": per il sorgere del diritto alla detrazione, quindi, non è sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell'unità immobiliare se (come è pacifico nel caso) i "suoi familiari" dimorino altrove».

Il riferimento ai familiari nel concetto di abitazione principale evidenzia la volontà del legislatore di tutelare una specifica situazione fattuale "involgente i membri della famiglia"; tale concetto

¹⁴ La sentenza è pubblicata su questo numero.....

richiama quello di “residenza della famiglia” di cui all’art. 144 c.c. (“i coniugi concordano tra loro l’indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa”) ed è quindi legittimo applicare al primo tutta l’elaborazione giurisprudenziale propria della norma codicistica ed in particolare il «principio per il quale (Cass., 1[^], 24 aprile 2001 n. 6012, che richiama "Cass. 5 maggio 1999, n. 4492; 26 giugno 1992, n. 8019") per "residenza della famiglia" - da tenere distinta dai luoghi di "eventuali domicili fissati altrove ai sensi dell’art. 45 c.c." - deve intendersi il "luogo" ("in relazione al quale", in particolare, "deve realizzarsi, con gli adattamenti resi necessari dalle esigenze lavorative di ciascun coniuge, l’obbligo di convivenza posto dall’art. 143 c.c.") di "ubicazione della casa coniugale" perchè questo luogo "individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia", "salvo che" (si aggiunge opportunamente) "tale presunzione sia superata dalla prova" che lo "dello spostamento... della propria dimora abituale" sia stata causata dal "verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza"».

In conclusione, ad avviso della Corte di Cassazione, ai fini della concessione dei benefici ICI previsti per l’abitazione principale non è sufficiente la positiva dimostrazione della dimora abituale del soggetto passivo, risultando necessaria anche quella dei familiari.

L’abitazione principale nella giurisprudenza di legittimità

Se con la sentenza 15 giugno 2010, n. 14389 la Corte di Cassazione ha trattato con doveroso rigore la verifica della sussistenza dei requisiti necessari al riconoscimento dell’esenzione per abitazione principale, altrettanto non può dirsi con riferimento all’altra ipotesi di contemporaneo utilizzo di più unità immobiliari contigue.

Si è già avuto modo di rilevare criticamente¹⁵ l’orientamento della Corte di Cassazione secondo il quale in tema di ICI il contemporaneo utilizzo di più unità immobiliari non costituisce ostacolo all’applicazione, per tutte, dell’aliquota agevolata prevista per l’abitazione principale, trasformata in totale esenzione con il D.L. 27 maggio 2008, n. 93, “sempre che 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 l’effettiva utilizzazione ad abitazione principale dell’immobile complessivamente considerato, ferma restando la spettanza della detrazione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, comma 2, una sola volta per tutte le unità” (Cassazione, sentenze n. 25902/2008; n. 25731/2009; n. 12269/2010), rappresentando l’”accatastamento unitario” un “mero escamotage fattuale non rispettoso della evidenziata finalità legislativa di ridurre il carico fiscale sugli immobili adibiti ad abitazione principale” (Cassazione, sentenza n. 25902/2008).

Queste affermazioni non sono immuni da censure e ciò per tre autonome motivazioni:

- a) l’art. 8, comma 2 dell’ICI qualifica come abitazione principale “l’unità immobiliare” nella quale il contribuente ha la dimora abituale, intendendosi per tale quella della residenza anagrafica, salvo prova contraria; 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; il concetto di abitazione inteso come complesso di unità abitative accatastate autonomamente non trova, quindi, alcun riscontro non solo nella normativa ICI ma neanche in quella catastale;
- b) l’ICI, per la stessa giurisprudenza di legittimità è imposta catastalizzata, nel senso che tanto il comune quanto il contribuente devono attenersi alle risultanze catastali (Cassazione SS.UU., sentenza n. 18565/2009 ed ordinanza n. 675/2010);
- c) la verifica imposta dalla Cassazione, “sempre che il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono”, non può essere effettuata dal comune, ma dall’Agenzia del Territorio e nel caso di non condivisione dell’accatastamento, l’unico strumento esperibile da parte del comune è l’impugnazione innanzi al giudice amministrativo, ma solo per denunciare i vizi tipici previsti dall’art. 2 e seguenti della legge n. 1034/1971 (Cassazione, SS.UU., ordinanza n. 675/2010).

Alla luce delle considerazioni esposte risulta evidente che il principio enunciato dalla Cassazione desta non poche perplessità non solo normative ma anche operative. Inoltre, sembra legittimare

¹⁵ Cfr. P. Mirto “È possibile possedere una doppia abitazione principale”, in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.10/2009, Inserto.

tutta una serie di violazioni di norme, in quanto l'utilizzo contemporaneo di due unità abitative come unica abitazione sott'intende evidentemente la mancata presentazione di una pratica catastale di fusione, dalla quale potrebbe derivare anche un'abitazione che per categoria possa essere soggetta ad ICI.

Infatti, dalla fusione di due abitazioni classate in categoria A/2, ben potrebbe derivare un'abitazione di categoria A/1, posto che in tale categoria vanno collocati gli appartamenti con numero di vani o ampiezza degli stessi superiori a quelli ordinariamente previste per le abitazioni di tipo civile.

Normalmente, al fine di non perdere i benefici connessi all'acquisto della prima casa, che non spettano quando l'abitazione ha i requisiti di lusso, i coniugi acquistano separatamente due abitazioni, per poi utilizzarle come unica abitazione. Si consideri, ad esempio, che per il D.M. 2 agosto 1969 è fabbricato di lusso la singola unità immobiliare avente una superficie utile complessiva superiore a mq. 240, esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine (art. 6).

Eppure, anche in questo caso è stato ritenuto che spetti l'esenzione ICI.

Ad avviso della Corte di Cassazione, sentenza n. 12269 del 19 maggio 2010, «il contemporaneo utilizzo di più di una unità catastale come "abitazione principale", anche se di proprietà non di un solo coniuge ma di ciascuno dei due in regime di separazione dei beni, 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'effettiva utilizzazione come "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 in presenza dei requisiti di legge».

C'è, infine, solo da osservare che questa giurisprudenza non è condivisa neanche dal legislatore che nello schema del decreto legislativo 4 agosto 2010 sul federalismo municipale disciplinante la nuova ICI (l'imposta municipale propria) ha confermato l'esenzione per l'abitazione principale, precisando però che si intende per tale l'immobile «iscritto nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente».

Cass. civ. Sez. V, 19-03-2010, n. 6771

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. MARIGLIANO Eugenia - rel. Consigliere

Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere

Dott. POLICHETTI Renato - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI (OMISSIS) in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA LARGO MESSICO 7, presso lo studio dell'avvocato CONTICIANI PAOLA, che lo rappresenta e difende, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

D.T.R.;

- intimata -

avverso la sentenza n. 58/2004 della COMM. TRIB. REG. di ROMA, depositata il 13/07/2004;

udita la relazione della causa svolta nella Udienza pubblica del 17/02/2010 dal Consigliere Dott. MARIGLIANO Eugenia;

udito per il ricorrente l'Avvocato CONTICIANI, che si riporta al ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. VELARDI Maurizio, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo del ricorso, assorbito il secondo motivo.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Il Comune di (OMISSIS) notificava, in data 29.12.2000, a D.T. R., proprietaria di un immobile sito in quel Comune, in via (OMISSIS), sei avvisi di accertamento I.C.I. per gli anni dal 1993 al 1998, con il quale veniva richiesta una maggiore imposta con le relative sanzioni ed interessi. Con unico ricorso la contribuente impugnava innanzi alla C.T.P. di Viterbo tutti gli avvisi, facendo presente che per quegli anni aveva pagato l'imposta sulla base di una rendita presunta assegnatele dall'U.T.E. e che era venuta a conoscenza della nuova rendita solo a seguito della notifica del 29.12.2000; chiedeva, pertanto, l'annullamento degli avvisi di accertamento e la remissione delle sanzioni e degli interessi.

Resisteva l'Ufficio, affermando che la nuova rendita era stata messa in atti fin dal 1.1.1992, a seguito della modifica delle tariffe d'estimo attribuite in campo nazionale e pubblicate sulla Gazzetta ufficiale per cui la contribuente avrebbe dovuto accertarsi della nuova rendita al momento di eseguire la prima dichiarazione I.C.I.;

conseguentemente era legittimo il recupero dell'imposta e l'applicazione delle sanzioni e degli interessi, trattandosi di dichiarazione infedele.

La C.T.P. di Roma accoglieva parzialmente il ricorso, dichiarando dovuta la differenza dell'imposta, non corrisposta, senza però le sanzioni e gli interessi. La C.T.R. del Lazio confermava la pronuncia di primo grado, respingendo l'appello del Comune.

Avverso detta decisione propone ricorso per Cassazione il Comune di (OMISSIS) sulla base di due motivi. Non risulta costituita la contribuente.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il Comune denuncia la violazione e falsa applicazione del *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 34, comma 3* in combinato disposto con *D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 5, 10, 11* nonché della *L. n. 342 del 2000, art. 74* per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto che nel caso in esame fosse applicabile il citato art. 74, secondo il quale non si possono applicare le sanzioni e gli interessi fino alla comunicazione della nuova rendita catastale. Nella specie, invece, secondo parte ricorrente, si verte nell'ipotesi di dichiarazione infedele in quanto la modifica delle rendite applicate era sopravvenuta alla verifica eseguita in campo nazionale e le nuove rendite erano state pubblicate sulla Gazzetta ufficiale per cui la contribuente, avendone conoscenza legale, avrebbe dovuto accertarsi della nuova rendita al momento di eseguire la prima dichiarazione I.C.I, dato che le rendite messe in atti dal 1.1.1992 e, quindi, in epoca precedente al 1.1.2000, hanno effetto da quel momento e non dalla comunicazione delle stesse.

Conseguentemente non era applicabile il disposto della *L. n. 342 del 2000, art. 74* riservato ai contribuenti che non avessero conoscenza legale delle modifiche del valore dei propri immobili perché intervenute a loro insaputa per effetto di provvedimenti della P.A., non potendosi invece applicare nel caso in esame laddove, ai sensi del *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 34* la conoscenza legale è collegata al momento della pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale del decreto ministeriale.

Con il secondo motivo si deduce l'omessa, contraddittoria ed insufficiente motivazione della decisione impugnata, per avere la C.T.R. affermato l'applicabilità della *L. n. 342 del 2000, art. 74* in modo apodittico senza motivare in ordine alle doglianze avanzate con l'atto di appello del Comune in ordine alla legittimità dell'accertamento in presenza di una dichiarazione infedele dato che le tariffe d'estimo erano state variate fin dal 1.1.1992 e, pur implicitamente condividendo la tesi del Comune sugli avvisi di accertamento, aveva ritenuto non applicabili le sanzioni e gli interessi.

Il ricorso è infondato.

È vero che questa Corte ha più volte affermato, in relazione alla decorrenza dell'applicazione delle nuove rendite catastali ai fini della quantificazione delle imposte dovute, il principio secondo cui, in tema di ICI, le risultanze catastali definitive non dovute a mutamenti dello stato e della destinazione dei beni, individuati quali circostanze storicamente sopravvenute, o a correzioni di errori materiali di fatto, ancorché sollecitate all'ufficio dal contribuente, conseguendo all'originaria acquiescenza di quest'ultimo alle operazioni catastali sono soggette alla regola di carattere generale, funzionale alla natura della rendita catastale di presupposto per la determinazione e la riscossione dei redditi tassabili nei singoli periodi d'imposta, della loro efficacia a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime sono state annotate negli atti catastali (cosiddetta messa in atti), ricavabile dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 2* in forza del quale per ciascun atto d'imposizione devono assumersi le rendite quali risultanti in catasto al primo gennaio dell'anno di imposizione, anche in assenza di comunicazione o notificazione al contribuente, prescritta solo a decorrere dal 1 gennaio 2000 ai sensi del *D.P.R. n. 342 del 2000, art. 74, comma 1*" (cfr., ex multis, cass. civ. sentt. nn. 18023 e 22571 del 2004).

Tuttavia l'art. 74, comma 2, che sancisce la non applicabilità delle sanzioni ed interessi, può ritenersi applicabile anche nella specie, in quanto questa Corte con la sentenza n. 6871 del 2005 ha espresso il seguente principio di diritto, condiviso integralmente da questo

Collegio: "Gli atti di attribuzione o di modifica della rendita catastale hanno effetto per il contribuente, dal gennaio 2000, ai sensi della *L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74* soltanto dal giorno della loro notificazione. Ne consegue che, in tema di accertamento dell'ICI, a decorrere dal 1 gennaio 2000, non sono dovuti sanzioni e interessi fino alla data dell'avvenuta notifica della nuova determinazione della rendita catastale, ancorché gli atti comportanti tale determinazione, adottati entro il 31 dicembre 1999, non siano stati ancora recepiti - alla data di entrata in vigore della citata legge - in atti impositivi degli enti locali. Le disposizioni della *L. n. 342 del 2000, art. 74* vanno, infatti, inquadrate nell'ambito del nuovo sistema sanzionatorio tributario introdotto dal *D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, ispirato a generali principi di legalità, fra i quali è compreso il profilo soggettivo della colpevolezza della condotta, non ravvisabile quando il contribuente non abbia avuto effettiva conoscenza della pretesa fiscale. Nella specie, infatti il Comune ricorrente in ordine alle sue pretese non fa riferimento all'effettiva conoscenza della contribuente escussa, ma solo alla conoscenza legale che la stessa avrebbe dovuto avere a seguito della pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale di tutte le nuove rendite a seguito della modifica delle tariffe d'estimo attribuite in campo nazionale, affermazione corretta da un punto di vista strettamente giuridico, ma non rispondente ai principi introdotti con il *D.Lgs. n. 472 del 1997*.

Pertanto, il principio sopra enunciato, condiviso integralmente da questo Collegio alla luce del nuovo sistema sanzionatorio, è corroborato anche dalla statuizione dell'art. 74, comma 2, primo periodo, che rimette in termini i contribuenti, consentendo loro di proporre ricorso "avverso gli atti di attribuzione o di modificazione delle rendite, resi definitivi per mancata impugnazione,.. entro il termine di sessanta giorni decorrente dalla data di entrata in vigore della presente legge." (10.12.2000).

Lo stesso art. 74, comma 2, primo periodo, statuisce, inoltre, che "non sono dovuti sanzioni ed interessi relativamente al periodo compreso tra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso avverso il suddetto atto, come prorogato dal presente comma." (8.2.2000).

Tutto ciò premesso, dichiarata assorbita ogni altra censura, il ricorso va respinto.

Non occorre statuire sulle spese, dato che la parte intimata non ha svolto alcuna attività difensiva in questa fase di giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE Rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 17 febbraio 2010.

Depositato in Cancelleria il 19 marzo 2010

Cass. civ. Sez. V, Ord., 24-03-2010, n. 7084

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. BOGNANNI Salvatore - Consigliere
Dott. PERSICO Mariaida - rel. Consigliere
Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere
Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

BCM APPARECCHI ILLUMINAZIONE DI GIULIANO BENEDETTI & C. S.A.S. in
persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA
MUZIO CLEMENTI 68 presso lo studio dell'Avvocato CARLUCCIO FRANCESCO,
rappresentata e difesa dall'Avvocato TUCCI ERMINDO giusta mandato in calce al ricorso;
- ricorrente -

contro

COMUNE DI CAMAIORE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 4/2006 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di
FIRENZE, depositata il 18/02/2006;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 24/02/2010 dal Consigliere
Dott. MARIAIDA PERSICO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ABBRITTI Pietro, che ha
concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La controversia ha per oggetto l'impugnazione che la società B.M.C. Apparecchi per Illuminazione di Giuliano Benedetti & c. s.a.s. propose avverso il silenzio-rifiuto del Comune di Camaiole in ordine all'istanza di rimborso delle somme versate, a titolo di ICI negli anni dal 1994 al 1999, per un fabbricato di categoria D; imposta che la società aveva pagato assumendo quale parametro il valore contabile, sul presupposto che l'immobile fosse sprovvisto di rendita catastale, mentre da successive verifiche era emerso che il 10.12.1999 era stata "messa in atti" la rendita attribuita dall'UTE di Lucca, a seguito di variazione di ufficio, già dal 22.4.1994.

Riteneva pertanto il contribuente di avere diritto a vedere calcolata l'ICI sulla base della rendita così come attribuita fin dal 1994, ed al rimborso di quanto, nelle more, pagato in eccedenza.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso.

La relativa sentenza veniva impugnata dal Comune che sosteneva la non derogabilità del criterio di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*, per gli immobili di categoria D

posseduti da imprese, e la irretroattività, per gli stessi, della modifica delle rendite disposta dall'UTE. Il contribuente resisteva.

La Commissione Tributaria Regionale con la sentenza indicata in epigrafe accoglieva l'appello.

Contro tale sentenza ricorre con motivo unico il contribuente; l'intimato non controdeduce.

Rileva la Corte che, sulla questione oggetto del ricorso sussiste contrasto nella giurisprudenza di questa Sezione. la norma di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*, regola la determinazione della rendita di fabbricati posseduti da imprese secondo valori contabili dei soli immobili "non iscritti in catasto", ma precisa che la determinazione dell'imponibile riferita al costo contabile 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 (in questo senso: Cass. n. 12271/2004; 24235/2004, nonché da ultimo e motivata con riguardo alla sopravvenuta Corte cost. n. 67/06, Cass. n. 27062/08).

Nella specie, la determinazione dell'imponibile è stata effettuata dal contribuente anche negli anni in contestazione, in cui non era stata ancora attribuita la rendita, nonostante fosse già avvenuta la richiesta di attribuzione.

Secondo la giurisprudenza sopra richiamata, il riferimento all'attribuzione della rendita contenuto nel citato 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; gli immobili del gruppo D rientrano infatti nel regime ordinario ICI soltanto dopo che sia loro attribuita la rendita.

Tuttavia, varie sentenze, anche successive, di questa medesima Sezione (Cass. 10969/09; 15764/08; 11391/07; 6255/07) ed ordinanze deliberate in Camera di consiglio (5376, 5377 e 5378/09) hanno, invece, ribadito che il provvedimento di attribuzione della rendita catastale a tali immobili, ha natura dichiarativa e non costitutiva, con possibilità di efficacia retroattiva e di applicazione ai periodi precedenti a detta attribuzione, fino all'epoca della presentazione dell'istanza di accatastamento.

Secondo il primo orientamento, la rendita catastale può 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. n. 3233/05), dovendosi riconoscere carattere costitutivo a detta attribuzione; mentre l'aggiornamento, in più o in meno, delle rendite degli anni pregressi, riguarderebbe i soli casi di variazione di rendite già attribuite (cfr. Cass. 5109/2005; 11162/2005; 16701/2007), rispetto alle quali non sembrerebbe controverso l'aggiornamento abbia valore ricognitivo - dichiarativo.

In base al secondo orientamento, l'espressione "attribuzione di rendita" di cui al citato *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*, deve intendersi nel senso che l'efficacia dell'atto coincide con l'istanza di accatastamento o variazione, che ha dato inizio al procedimento di attribuzione, non già con la materiale e finale annotazione dell'esito della procedura (cd. "messa in atti"). L'assunto si fonda su varie argomentazioni che così, sinteticamente, possono esporsi:

1. l'attribuzione della rendita procede dalla denuncia di accatastamento e si fonda su tali dati, quindi è riferibile allo stato dell'immobile in quel momento storico;
2. il contribuente assolve al proprio onere con la denuncia all'Ufficio del territorio ed il tempo che l'Ufficio impiega per svolgere i propri compiti non può andare a vantaggio o detrimento dell'uno o dell'altro soggetto d'imposta, attivo e passivo;
3. il conguaglio è positivo o negativo tra la rendita definitiva e quella provvisoria anteriormente versata dal contribuente previsto per gli altri immobili dal combinato disposto di cui all'art. 5, comma 4 ed art. 11, comma 1, vigenti *ratione temporis*, e non vi sarebbe motivo per ritenere una disciplina diversa per gli immobili del gruppo "D", in quanto il sistema delineato dal legislatore sarebbe sostanzialmente simile.

Sulla "ratio" della disposizione contenuta nel citato *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*, si è pronunciata - ritenendola giustificata - la Corte Costituzionale nella 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 similari già iscritti in catasto (come previsto dal citato 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 rie a v abile dalle scritture contabili, in luogo di quello basato sulla rendita presunta, di più difficile applicazione riguardo a tali immobili. Un metodo, invece, obbligatorio riguardo ai fabbricati non posseduti da imprese, mancando un obbligo di tenuta delle scritture contabili a carico del possessore. Tuttavia, essendosi riproposto anche dopo di essa il richiamato contrasto all'interno di questa Sezione, dovrà verificarsi se detta pronuncia della Corte costituzionale sia dirimente in ordine alla questione del carattere costitutivo o dichiarativo dell'atto di attribuzione di rendita in relazione ai fabbricati di cui alla categoria "D".

La questione va pertanto sottoposta al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, con rinvio della causa a nuovo ruolo.

P.Q.M.

Rinvia il procedimento a nuovo ruolo, disponendo la trasmissione degli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2010.

Depositato in Cancelleria il 24 marzo 2010

Cass. civ. Sez. V, 24-03-2010, n. 7090

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. MARIGLIANO Eugenia - Consigliere

Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere

Dott. MARINUCCI Giuseppe - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

sig.ra K.M., nata a (OMISSIS), residente in (OMISSIS) e sig.ra K.G., nata a (OMISSIS), entrambe rappresentate e difese, sia congiuntamente che disgiuntamente, dall'avv. MOCCIA Elvio Walter del Foro di Bolzano e dall'avv. Fabio Gullotta del Foro di Roma, ed elettivamente domiciliate in Roma, presso lo studio di quest'ultimo, via Ronciglione n. 3;

- ricorrenti -

contro

COMUNE di BOLZANO, in persona del Signor Sindaco pro tempore, rappresentato e difeso, congiuntamente e disgiuntamente, dagli avv.ti Giudiceandrea Bianca M., Marco Cappello (patrocinante in Cassazione) del Foro di Bolzano e dall'avv. Claudio Bartolucci (patrocinante in Cassazione) del Foro di Roma, con domicilio eletto presso lo studio legale dell'avv. Giampiero Placidi, sito in Roma, via Barberini 86, in forza della deliberazione di autorizzazione della Giunta comunale dd. 14.06.2005;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 50/1/04, pronunciata dalla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, Sez. 01, il 21 dicembre 2004, depositata il 7 aprile 2005 e notificata alle ricorrenti il 21.04.2005;

Udita la relazione della causa svolta nella Udienza pubblica del 17/02/2010 dal Relatore Cons. Dott. MARINUCCI Giuseppe;

udito, per le ricorrenti, l'Avv. Fabio Gullotta che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito, per il resistente Comune, l'Avv. Giampiero Placidi, su delega dell'Avv. Bartolucci, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. VELARDI Maurizio, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo, assorbiti gli altri.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Le contribuenti sono proprietarie, per la quota del 50%, di alcuni immobili, individuati alle particelle edificali (OMISSIS) nonché alla annessa particella fondiaria (OMISSIS).

In merito all'ICI, con riferimento all'annessa particella fondiaria (OMISSIS), le sigg.re K. ritenevano di non dover presentare alcuna denuncia, trattandosi, a loro parere, di un'area meramente pertinenziale, impiegata quale unico accesso alle confinanti particelle e, come tale, esclusa dall'imposizione *D.Lgs. n. 504 del 1992*, ex art. 2. Nel giugno 2003, il Comune di Bolzano notificava alle contribuenti avvisi di accertamento per gli anni dal 1998 al 2002, relativamente all'ICI dovuta su tale area.

Avverso tali atti, con tre distinti ricorsi, le sigg.re K. proponevano ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano, eccependo la non debenza dell'ICI, atteso che il terreno, anche se classificato edificabile, in realta', sarebbe stato oberato da servitu' nei confronti delle particelle (OMISSIS).

Rilevavano, inoltre, anche l'errata indicazione della superficie della particella fondiaria, l'errato metodo di calcolo dell'imposta e la carenza di motivazione. La Commissione adita, riuniti i ricorsi, con la sentenza n. 60/01/2003, li accoglieva parzialmente, riducendo, in via equitativa, i valori accertati del terreno oggetto di contestazione, in ragione del 6% per ogni anno di imposta.

Avverso tale decisione, le sigg.re K. interponevano appello dinanzi alla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, censurando la sentenza sotto diversi profili e nuovamente rilevando la natura pertinenziale del terreno, formalmente riconosciuta dallo stesso Ufficio del Catasto di (OMISSIS) nel 2003, nonche' la mancante e/o carente motivazione dei provvedimenti impugnati.

La Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, con la sentenza n. 50/1/04, pronunciata il 21 dicembre 2004 e depositata il 7 aprile 2005, ad integrale conferma della decisione di primo grado, rigettava l'appello delle contribuenti.

Avverso tale sentenza, le sigg.re K. proponevano ricorso per Cassazione sorretto da tre motivi e corroborato da memoria ex art. 378 c.p.c..

L'intimato Comune di Bolzano resisteva con controricorso, corroborato da memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

Con il primo motivo del ricorso, le contribuenti hanno lamentato "violazione o falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a)*; violazione e falsa applicazione dell'*art. 817 c.c.*; entrambe in relazione all'*art. 360 c.p.c., n. 3*".

I giudici di seconde cure avrebbero confuso il concetto di pertinenza ex *art. 817 c.c.*, impiegato del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a)* ai fini dell'esclusione dall'imposizione, e la differente nozione di servitu' prediale di cui all'*art. 1027 c.c.* e segg. alla quale parrebbe arbitrariamente fare riferimento la sentenza impugnata ma che, a parere delle ricorrenti, a nulla rilevarebbe nel caso di specie, poiche' il terreno in parola verrebbe utilizzato dalle ricorrenti quale unico accesso ai confinanti fabbricati posti sulle particelle edificali (OMISSIS) di proprieta' delle medesime, risultando quindi, durevolmente destinato, sia oggettivamente che nel comune intento delle proprietarie, al servizio dei fabbricati adiacenti.

Come argomentato in sede di gravame, la normativa tributaria impiegherebbe, al fine di determinare l'esclusione dell'area di imposizione ICI, esclusivamente il concetto civilistico di "pertinenza" ex *art. 817 c.c.* e non quello, del tutto differente, di servitu' prediale, impropriamente richiamato dalla decisione di secondo grado. Ne' si potrebbe ritenere che la costituzione di un nesso pertinenziale comporti l'esistenza di un rapporto di servitu' tra i fondi, escluso, tra l'altro, dalla stessa circostanza che un rapporto di pertinenza presupporrebbe necessariamente proprio quella proprieta', in capo al medesimo soggetto, sia della res pertinenziale sia del bene principale che l'*art. 1027 c.c.*, invece, in materia di servitu', in via generale, espressamente escluderebbe. Nel caso di specie, risulterebbe palese come la disponibilita' in capo alle medesime contribuenti, pro quota, della proprieta' sia delle particelle edificali che dell'annessa particella fondiaria valga a legittimare, e non certo ad escludere, l'esistenza di un rapporto pertinenziale tra i fondi, come richiesto dalla normativa civilistica e, quindi, tributaria, con la conseguente legittimita' dell'omessa dichiarazione ICI, ai sensi del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a)* a nulla rilevando, al riguardo, la circostanza, puramente formale, dell'accatastamento distinto della particella fondiaria sino al 2003, ovvero la capacita' residua di cubatura edificabile della medesima.

Il motivo non merita accoglimento.

Nella sentenza impugnata si legge: "peraltro soltanto nel 2003 e' stato dichiarato che il fondo di cui alla p.f. (OMISSIS) e' pertinenza dei fabbricati esistenti sulle adiacenti pp.eedd., per cui sotto questo aspetto l'Ici risulta certamente dovuta per gli anni precedenti il 2003".

Da quanto sopra emerge che i beni de quibus non erano stati denunciati come pertinenziali in relazione agli anni ante 2003.

E' giurisprudenza di questa Corte, dalla quale non c'e' motivo per discostarsi che, ai fini dell'applicazione dell'ICI, in forza del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a), per fabbricato si intende l'unita' immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quell'area che, per espressa dichiarazione del soggetto passivo dell'imposta esposta nella denuncia annuale e a prescindere dalla previsione della sua edificabilita', contenuta negli strumenti urbanistici comunali, ne costituisce pertinenza. Pertanto al contribuente che non abbia evidenziato nella denuncia l'esistenza di una pertinenza non e' consentito contestare l'atto con cui l'area (asseritamente) pertinenziale viene tassata, deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialita' (Cass. 19638/09).

Con il secondo motivo, le sigg.re K. hanno denunciato "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 bis; violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7; violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3; violazione e falsa applicazione della L. 07 agosto 1999, n. 241, art. 3 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3;

insufficiente ed illogica motivazione su di un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5". Nella sentenza impugnata, l'eccezione di carenza di motivazione degli avvisi di accertamento, sollevata dalle contribuenti, sarebbe stata respinta sull'assunto che le medesime sarebbero riuscite, in ogni caso, ad articolare le proprie difese.

In realta', il ricorso presentato in primo grado non sarebbe valso a sanare il palese difetto della parte motiva degli avvisi impugnati, con particolare riferimento alla mancata indicazione, nei medesimi, dei criteri impiegati dall'Ente ai fini della determinazione della base imponibile ICI, D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5. Gli avvisi in contestazione non conterrebbero alcuna esplicazione, contrariamente a quanto prescritto dalla legge, in merito ai presupposti di fatto ovvero le ragioni giuridiche poste a loro fondamento, limitandosi ad un sintetico richiamo alla normativa di riferimento. Nulla indicherebbe, invece, la motivazione dei provvedimenti in merito ai criteri impiegati per la determinazione dell'imponibile D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 5 non permettendo, quindi, di fatto, alle contribuenti di comprendere il metodo di calcolo effettivamente utilizzato.

Il secondo motivo e' infondato.

La motivazione della sentenza si appalesa adeguata.

Le censure proposte avverso la stessa vertono principalmente sull'atto impugnato; impugnazione che non rientra nell'ambito del giudizio di legittimita'.

Con il terzo motivo, le contribuenti hanno dedotto "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 5 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3; omessa motivazione su di un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5" atteso che la decisione impugnata nulla disporrebbe in merito alle ulteriori questioni, riproposte dalle appellanti in secondo grado, inerenti sia all'errata indicazione della superficie che all'erroneo metodo di calcolo ICI impiegato dal Comune.

Inoltre, i giudici di secondo grado avrebbero omesso di pronunciarsi in relazione alla richiesta di C.T.U. riformulata, in via istruttoria, dalle appellanti.

Il motivo e' inammissibile dal momento che si tratta di valutazioni su questioni di fatto e, come tali, inammissibili in questa sede.

Consegue il rigetto del ricorso.

Ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE Rigetta il ricorso. Compensa le spese di giudizio.

Così' deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 17 febbraio 2010.

Depositato in Cancelleria il 24 marzo 2010

*Cass. Sez. V. Sent. n. 7100 del 24 marzo 2010 (ud. del 24 febbraio 2010)***Svolgimento del processo –**

B.E. e B.G., nella qualità di eredi di B.M., il 5.11.2002 proposero ricorso avverso il diniego di rimborso ICI per gli anni dal 1993 al 1997, rimborso richiesto il 13.12.1998 a seguito della sopravvenuta inedificabilità dell'area tassata, come da variante generale al P.R.G. adottata dal Comune di Barzana, in accoglimento delle modifiche proposte dalla Regione Lombardia, pubblicata il 24.12.1997 sul Bollettino Ufficiale della Regione Lombardia. Denunciavano la carenza di motivazione e l'infondatezza e illegittimità del diniego.

Il Comune restava contumace; la C.T.P. accoglieva il ricorso.

La relativa sentenza veniva impugnata dal Comune che descriveva l'esatto iter della pianificazione urbanistica intervenuta, osservando che l'inedificabilità dell'area in questione era stata disposta con la Delib. consiliare 19 settembre 1997, che accoglieva una "imposizione" formulata dalla Giunta Regionale Lombarda. Gli appellati resistevano eccependo la retroattività dell'art. 25 del regolamento comunale del 1999, posto a base della decisione di primo grado.

La Commissione tributaria regionale, con la sentenza indicata in epigrafe, accoglieva l'appello.

Contro tale sentenza ricorre con duplice motivo il contribuente; l'intimato non resiste.

Motivazione –

I contribuenti, con il primo motivo, hanno dedotto la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 13, comma 1 (art. 360 c.p.c., n. 3), nel testo anteriore alla riforma di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58 e la contraddittorietà della motivazione (art. 360 c.p.c., n. 5); con il secondo motivo hanno dedotto l'illegittimità della impugnata sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4 per violazione dell'art. 345 c.p.c., comma 2 sul rilievo che la C.T.R. ha disatteso il motivo di impugnazione - illegittimamente formulato dal Comune perchè costituente argomentazione nuova rispetto alle argomentazioni poste a fondamento della decisione di primo grado - ed ha motivato su argomentazioni nuove e diverse da quelle prospettate dalle parti.

Quest'ultimo motivo di ricorso, da esaminare prioritariamente ponendo una questione pregiudiziale, è manifestamente infondato.

Ai sensi dell'art. 345 c.p.c., comma 2, (come sostituito, nel testo vigente, dalla L. 26 novembre 1990, n. 353, art. 52), non sono ammissibili in appello nuove eccezioni, al di fuori di quelle rilevabili d'ufficio, mentre sono sempre proponibili le mere difese, che si differenziano dalle prime poichè con esse le parti si limitano a contestare genericamente le reciproche pretese (Cass. n. 13770/2006, 12.9.2005 n. 18096; Cass. 19.7.2005 n. 15211). Nel caso di specie, il Comune non ha per nulla sollevato un'eccezione in senso tecnico - che gli sarebbe stata preclusa dall'art. 345 c.p.c. - ma ha invocato una norma, anche se secondaria quale quella portata dal regolamento comunale per l'applicazione dell'ICI, invocandone la non retroattività; su tale punto si è formato il contraddittorio ed il giudice ha legittimamente pronunciato. Ugualmente infondato è anche l'altro profilo sollevato nel medesimo motivo: è vero infatti che il giudice d'appello ha motivato il suo decisum con argomentazioni diverse da quelle prospettate dalle parti, ma è vero altresì che ha fatto discendere la sua decisione dal richiamo ad una precisa norma giuridica, quella stessa che i ricorrenti richiamano, anche se con diversa interpretazione, con il primo motivo del ricorso.

Anche il primo motivo è infondato come si ricava facendo riferimento alle stesse norme invocate dai ricorrenti. Ed infatti la istanza di rimborso relativa agli anni 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997 è stata presentata il 13.12.1998, come dichiarato dai ricorrenti, cioè sotto il vigore della nuova normativa conseguente alla soppressione dell'invocato del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 13, comma 1, secondo periodo, soppressione disposta del D.Lgs. n.446 del 1997, art. 58, comma 1, lett. C) entrato in vigore 1.1.1998. Tale ultimo decreto legislativo al successivo art. 59 stabiliva che i Comuni potessero, eventualmente, prevedere con Regolamento "il diritto ai rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, stabilendone termini, limiti temporali e condizioni, avuto anche riguardo alle modalità ed alla frequenza delle varianti apportate agli strumenti urbanistici";

Ma, nel caso di specie, non è dato sapere neppure se una tale norma regolamentare sia stata o meno emanata dal Comune, non avendola alcuna parte invocata.

Quindi dopo il 1 gennaio 1998, in mancanza di una specifica norma regolamentare, la domanda di rimborso per le aree successivamente divenute in edificabili non poteva più essere presentata mancandone il supporto normativo.

Ciò determina il rigetto del ricorso.

Non deve esser preso alcun provvedimento sulle spese non essendosi costituito l'intimato.

P.Q.M. - LA CORTE

Rigetta il ricorso.

Cass. civ. Sez. V, 26-03-2010, n. 7332

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 - rel. Consigliere

Dott. POLICHETTI Renato - Consigliere

Dott. GRECO Antonio - Consigliere

Dott. MELONCELLI Achille - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 29360/05 R.G. proposto da:

Coster Tecnologie Speciali S.p.A., in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliato in Roma, via Monte Zebio, n. 30, presso l'Avvocato CAMICI GIAMMARIA che lo rappresenta e difende con l'Avvocato Giuseppe Porro per procura speciale in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

Comune di Pero, in persona del Sindaco p.t., elettivamente domiciliato in Roma, via di Monserrato, n. 25, presso l'Avvocato DELLI SANTI RICCARDO che lo rappresenta e difende con l'Avvocato Mario Viviani per procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso le sentenze nn. 51, 50, 48, 49 e 47/45/04 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositate il 20.10.2004;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 16.2.2010 dal relatore Cons. Dott. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per il ricorrente, l'Avvocato Giovanni A. Gueli e, per il Comune controricorrente, l'Avvocato Filippo Di Peio, entrambi per delega;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE NUNZIO Wladimiro, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1.- Dati del processo.

1.1.- La ditta Coster Tecnologie Speciali S.p.A. - deducendo di avere calcolato esattamente l'imposta, a termini di legge, sul valore costituito dal "prezzo di riscatto", di un suo immobile industriale non censito in catasto, acquistato in leasing - impugnò, con distinti ricorsi alla commissione tributaria provinciale di Milano, cinque avvisi di accertamento e liquidazione dell'ICI, notificati i 18.12.2000, con cui il comune di Pero, a rettifica delle dichiarazioni presentate per gli anni dal 1994 al 1998 compreso, relative a detto immobile, aveva determinato l'imposta dovuta, rispettivamente, in L. 12.870.000, 13.674.000, 15.317.000, 17.399.000, 19.639.000. 1.2.- Le sentenze nn. 225, 224, 223, 194 e 226/11/02, con cui la commissione adita aveva respinto i ricorsi, giudicando che il valore contabile dell'immobile, base imponibile dell'ICI, era rappresentato non dal solo prezzo di riscatto, ma anche dalle

quote di prezzo contenute nei singoli canoni della locazione finanziaria, furono impugnate separatamente dalla contribuente, che insistette sulle proprie argomentazioni e pretese.

I.3.- Con le sentenze indicate in epigrafe la commissione tributaria regionale rigettò gli appelli, avendo giudicato legittimo l'operato del comune, che aveva calcolato l'ICI in base al valore del bene desunto dal contratto di locazione finanziaria, scrittura contabile rilevante a tal fine.

1.4.- La nominata società contribuente ricorre con unico atto contro tali sentenze, e ne chiede la cassazione con ogni provvedimento conseguente, in base a due motivi, illustrati con successiva memoria; cui resiste il comune di Pero mediante controricorso.

2.- Motivi del ricorso.

2.1.- La contribuente censura - ammissibilmente con unico atto, stante l'identità della ratio decidendi e degli elementi soggettivi ed oggettivi delle diverse cause, attinenti al medesimo rapporto giuridico d'imposta, pur se riferito a diverse annualità (S.U. n. 3692/2009) - le citate sentenze della commissione regionale, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, per:

2.1.1.- violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3, e D.L. 11 luglio 1992, n. 333, art. 7, comma 3*, pen. per., (convertito con modificazioni nella *L. 8 agosto 1992, n. 359*), sostenendo che il valore contabile del bene, costituente la base legale di calcolo dell'ICI nel caso specifico, era stato correttamente desunto dal registro dei beni ammortizzabili e dalla scheda contabile, documenti non contestati dal comune, i cui dati dovrebbero quindi "ritenersi corretti e pacificamente acquisiti"; che, pertanto, la commissione regionale avrebbe violato le suddette disposizioni di legge nel confermare "la validità degli accertamenti formulati dal Comune di Pero, che hanno come base imponibile un valore diverso da quello contabile";

2.1.2.- insufficiente e contraddittoria motivazione, rispettivamente, sul punto in cui la commissione regionale afferma "che, nel caso del cosiddetto leasing traslativo, solo la contabilizzazione all'attivo patrimoniale, fra le immobilizzazioni materiali, della sommatoria di tutti i canoni pagati al concedente consente la formazione di un valore rappresentativo ai fini I.C.I.", senza spiegare il significato ed il fondamento normativo di quest'ultima locuzione ("valore rappresentativo ai fini I.C.I."); e sul punto in cui, fermo restando che il valore contabile del bene, da utilizzare ed effettivamente utilizzato da essa ricorrente quale imponibile, è quello ammortizzabile (al lordo delle quote di ammortamento), perviene ad una soluzione favorevole alla tesi del comune, fondata su diversa rilevazione del valore di base.

3.- Decisione.

3.1.- Il ricorso è infondato e deve essere rigettato. Le spese del presente giudizio di cassazione debbono essere interamente compensate fra le parti, per giusti motivi ravvisati nella novità della questione.

4.- Motivi della decisione.

4.1.- E' pacifico in causa che l'immobile di cui si tratta, classificabile nel gruppo catastale D e non iscritto in catasto, fu acquistato dalla contribuente nel dicembre 1993, mediante il pagamento del prezzo di L. 225.000.000, esercitando l'opzione d'acquisto inerente ad un contratto di locazione finanziaria stipulato nel dicembre 1988, riguardante lo stesso immobile, che prevedeva, inoltre, il pagamento di canoni periodici per un valore totale di L. 2.752.800.000. 4.1.1.- Si tratta dunque chiaramente di un leasing traslativo - analogicamente riconducibile, sotto certi aspetti, alla vendita con riserva della proprietà (*art. 1523 c.c. e ss.*, cfr. Cass. nn. 4969/2007, 24214/2006) ovvero al prestito finanziario finalizzato all'acquisto del bene (Cass. n. 27144/2006) -, la cui caratteristica differenza rispetto al leasing c.d. "di godimento" consiste nella circostanza che esso ha ad oggetto l'utilizzazione di beni atti a conservare alla scadenza un valore residuo superiore all'importo convenuto per l'opzione d'acquisto; maggior valore già inserito e scontato mediante i canoni periodici pattuiti, che quindi contengono anche una quota del prezzo; laddove invece il leasing di godimento riguarda beni non idonei a conservare un apprezzabile valore residuale alla scadenza del

rapporto, cosicché i canoni rappresentano esclusivamente il corrispettivo dell'uso dei beni stessi (cfr. Cass. nn. 13418/2008, 18195/2007).

4.1.2.- In ogni caso, l'opzione finale di acquisto non dà luogo alla formazione di un nuovo contratto funzionalmente autonomo rispetto a quello di leasing, ma concreta un accordo traslativo che trova nello stesso contratto di leasing il proprio fondamento causale (Cass. n. 25125/2006); cosicché il valore contrattuale del bene riscattato al termine dell'operazione è dato dal totale dei corrispettivi, costituiti non solo dal cosiddetto prezzo di riscatto, ma anche da tutte le somme versate nel corso del rapporto a titolo di canone o di maxicanone, le quali rappresentano un anticipato pagamento rateale: ciò è stato ritenuto nel caso dell'INVIM (Cass. n. 12594/2006), ma - a parte le evidenti discordanze, che qui non occorre investigare, fra questa imposta e L'ICI - non si ravvisano ragioni per discostarsi dai predetti criteri di accertamento del valore del bene oggetto di leasing traslativo, quale che sia il tributo in relazione al quale tale valore acquista significato.

4.2.- Tanto premesso, risulta evidente l'infondatezza - e, sotto un certo profilo, l'inammissibilità - dei motivi di ricorso esposti ai par. 2.1.1, 2.1.2, da esaminare congiuntamente siccome strettamente connessi.

4.2.1.- Posto infatti che, in mancanza di rendita iscritta in catasto, il valore, ai fini dell'ICI, dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, è dato - per il combinato disposto del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3*, e *D.L. n. 133 del 1992, art. 7, comma 3*, - dall'ammontare, a lordo delle quote di ammortamento, risultante "dalle scritture contabili" (con l'applicazione dei coefficienti di legge), è alle scritture contabili aziendali che occorre fare riferimento al fine di conoscere tale "ammontare", base di calcolo dell'imposta.

4.2.2.- La presente controversia non concerne, tuttavia, la natura "contabile" del criterio di calcolo dell'ICI nel caso concreto - natura "contabile" chiaramente iscritta nella legge, non posta in discussione dalle parti nè dai giudici tributari di merito -, bensì il significato ed i limiti dell'espressione "scritture contabili": in effetti, la commissione tributaria regionale parte dalla considerazione che "Le scritture contabili dell'imprenditore commerciale sono, ai sensi dell'*art. 2214 c.c.*, il libro giornale, il libro degli inventari e la documentazione relativa a ciascun affare"; per concludere - attraverso un excursus sui metodi e sulle prassi maggiormente accreditati di registrazione contabile (digressione irrilevante ai fini della decisione, se non come argomento ad adiuvandum, idoneo a dimostrare che, seguendo un metodo ragionieristico teoricamente più corretto, il valore sostanziale dell'immobile acquisito con leasing traslativo sarebbe emerso con maggiore evidenza dalla stessa contabilità) - che legittimamente il comune aveva ricavato il valore del bene dal contratto di locazione finanziaria, "Atteso che tale contratto, in quanto annoverabile tra i documenti relativi all'affare, fa parte - ai sensi del menzionato *art. 2214 c.c.* - delle scritture contabili, il cui contenuto rileva ai fini della determinazione della base imponibile". 4.2.3.- Tale argomentazione, corretta quanto all'interpretazione delle norme applicabili, adeguata e coerente sul piano logico, non merita le censure formulate dalla ricorrente, che pertanto debbono essere rigettate.

4.2.4.- Invero, riferendosi alle risultanze delle "scritture contabili", la legge (art. 7, comma 3, cit.) non pone limitazioni, tali da autorizzare l'interprete a concludere che il valore del cespite debba essere ricavato soltanto dalle annotazioni contenute nel registro dei beni ammortizzabili o nella scheda contabile, come invece suppone la ricorrente allorchè (ricorso, pagg. 22 e 26) istituisce un'equazione arbitraria tra valore ammortizzabile e base imponibile dell'ICI: la norma, infatti, equipara l'imponibile ICI alla somma ("ammontare", rivalutato mediante appositi coefficienti) dei valori, al lordo delle quote di ammortamento, risultanti dalle scritture contabili: ammontare che non può essere desunto - senza forzare abusivamente la lettera della legge, che non pone distinzioni o limitazioni fra le diverse scritture contabili - dalle sole risultanze del registro dei beni ammortizzabili; nè tale ipotetica limitazione

potrebbe farsi dipendere dal riferimento alle "quote di ammortamento", fatto dalla legge al diverso ed unico scopo di comprenderle nella base imponibile.

E' corretto quindi tener conto delle risultanze di tutte le scritture dell'imprenditore, elencate dall'art. 2214 c.c., (e più specificamente, in materia tributaria, dal *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 14*). Fra tali scritture sono comprese quelle, come il contratto di locazione finanziaria, da cui il comune ha legittimamente desunto il valore effettivo del bene che, per quanto premesso (par. 4.1.1, 4.1.2), è costituito non soltanto dai "prezzo di riscatto", ma anche dai canoni, nella parte in cui ne rappresentano un anticipato pagamento rateale.

4.2.5.- D'altra parte, tale interpretazione - maggiormente rispettosa dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva, quindi "costituzionalmente orientata", senza necessità di ricorrere al giudice delle leggi, come prospettato in subordine dal resistente - consente di salvaguardare la "puntuale correlazione che deve sussistere, in ordine ai singoli fabbricati, fra il costo indicato nelle scritture contabili e la futura rendita da attribuirsi agli immobili stessi all'atto dell'iscrizione in catasto" (Cass. n. 5565/2005); rendita da attribuire su proposta del proprietario o per stima diretta del bene.

4.2.6.- Si deve osservare, infine, che la ricorrente non ha specialmente criticato la sentenza d'appello sul punto cruciale, dove essa afferma che il valore del bene acquisito in esito ad operazione di leasing è desumibile, ai fini dell'ICI, da qualsiasi scrittura contabile tenuta dall'imprenditore; sicchè le censure, sotto questo aspetto, conservano un profilo d'inammissibilità. 4.3.- Si conclude nel senso indicato al par. 3.1. 5.- Dispositivo.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE Rigetta il ricorso e compensa interamente fra le parti le spese del presente giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile - Tributaria, il 16 febbraio 2010.

Depositato in Cancelleria il 26 marzo 2010

Corte Cass., Sez. tributaria Sent. n. 7831 del 31 marzo 2010 (ud. del 24 febbraio 2010)

– Pres. Papa, Rel. Parmeggiani

Svolgimento del processo -

In data 18-2-2003 il Comune di Formia notificava alla società Poggio di Mola s.r.l. una cartella di pagamento con la quale intimava il pagamento della imposta comunale sugli immobili per gli anni dal 1993 al 1997 relativa ad aree fabbricabili di proprietà della società site nel territorio del comune.

La cartella era impugnata dalla società innanzi la Commissione Tributaria Provinciale di Latina sul rilievo che tutti gli avvisi di accertamento relativi alle annualità in contestazione erano stati impugnati innanzi a detta Commissione Tributaria, i relativi procedimenti erano ancora pendenti, e per tre di essi era intervenuta sentenza di primo grado di parziale accoglimento, per cui la pretesa tributaria era in contrasto con il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68. Il Comune si costituiva negando la applicabilità alla fattispecie dell'art. 68 citato.

La Commissione respingeva il ricorso.

Appellava la società e la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sezione staccata di Latina, con sentenza n. 42/39/07, in data 18-1-2007, depositata in data 8.2-2007 lo accoglieva, ritenendo che la riscossione sia del tributo che delle sanzioni dovesse essere graduata secondo le regole previste in caso di impugnazione giudiziale del titolo.

Avverso la sentenza propone ricorso per Cassazione il Comune, con tre motivi.

Resiste la società con controricorso, e propone ricorso incidentale con un motivo. Entrambe le parti depositano memorie difensive.

Motivi della decisione -

Preliminarmente, i ricorsi principale ed incidentale devono essere riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c.. Con il primo motivo, il Comune deduce la insufficiente motivazione della sentenza in ordine ad un fatto controverso e decisivo, ex art 360 c.p.c., n. 5, nonché violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 e del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 12, in relazione all'art 360 c.p.c., n. 3.

Espone che la sentenza, nel l'accogliere l'appello della società contribuente disponendo la graduazione della riscossione, non ha specificato quale norma ritenesse applicabile tra le due invocate in sede di gravame, ovvero il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 e il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15.

Sostiene comunque che il D.Lgs. citato, art. 68, non può essere invocato nella fattispecie, in quanto la sua applicabilità è limitata ai casi in cui la legge regolatrice del tributo ammette la riscossione coattiva frazionata e l'ipotesi non si verifica nel caso dell'ICI, la cui riscossione è regolata dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 12, che la prevede per l'intero; la stessa argomentazione vale anche per le sanzioni, pure graduate dalla Commissione di appello. Formula il seguente principio di diritto;

"dica la Corte se in materia di ICI per il quale non è prevista la riscossione coattiva frazionata siano applicabili le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 e se la Commissione Tributaria Regionale con la impugnata sentenza sia incorsa nella violazione e falsa applicazione dell'art. 68 citato, e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 12, avendo ritenuto la illegittimità della iscrizione a ruolo e della riscossione per intero delle somme richieste, in quanto " andavano applicate le regole della graduazione previste per il caso di impugnazione giudiziale del titolo" e se sia incorsa nella violazione e falsa applicazione dei suddetti articoli per avere ritenuto la illegittimità della iscrizione a ruolo anche sotto il profilo sanzionatorio, in quanto le sanzioni avrebbero dovuto essere "rapportate" alla percentuale di imposta dovuta."

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15 e del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, nonché violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, ed inoltre insufficiente motivazione.

Sostiene infatti che la disposizione di cui al citato art. 15, che prevede la riscossione frazionata in caso di pendenza processuale in ragione della metà dell'imponibile accertato, non è applicabile in quanto riferita esclusivamente alla imposta sui redditi, come si evince dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 19. Inoltre, essendo stata la relativa eccezione proposta dalla contribuente solo in grado di appello, si è verificata violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57. Formula il seguente principio di diritto:

"dica la Corte se in materia di ICI, per cui non è prevista la riscossione coattiva frazionata, siano applicabili le disposizioni di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, e se la Commissione Tributaria Regionale con la impugnata sentenza sia incorsa nella violazione e falsa applicazione di esso e del D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 19, che prevede espressamente che le disposizioni di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, si applicano alle sole imposte sui redditi, nonché se abbia violato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, essendo stato sollevato solo in appello il vizio di violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15."

Con il terzo motivo, deduce la violazione del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, nonché difetto di motivazione, in relazione all'accoglimento della eccezione sollevata dalla società solo in appello, relativa alla applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 19, e formula il seguente principio di diritto; "dica la Corte, se la Commissione Tributaria Regionale con la impugnata sentenza, nell'avere ritenuto la illegittimità della

iscrizione a ruolo "anche sotto il profilo sanzionatorio, in quanto le stesse andavano rapportate alla percentuale di imposta prevista per il caso di debenza risultante dalla sentenza emessa dai giudici di 1° grado" sia incorsa nella violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, stante la ex adverso dedotta violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 19, solo in grado di appello."

La società nel controricorso contesta la fondatezza delle argomentazioni dedotte dal Comune e formula ricorso incidentale, con un motivo. Con detto motivo, deduce violazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 267 del 2000, artt. 50 e 6, in relazione all'art. 75 c.p.c., comma 3, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3.

Rileva che il Comune di Formia si era costituito in grado di appello in persona non del sindaco, bensì del dirigente del settore entrate del Comune, con conseguente inammissibilità della costituzione in giudizio dell'ente. La eccezione tempestivamente formulata da essa società era stata rigettata, sull'assunto che "il potere di rappresentanza attribuito al dirigente è insito nella delega rilasciata dal sindaco, nonchè nel regolamento comunale, per cui ritiene il Collegio che l'ente può stare in giudizio anche a mezzo del dirigente del settore entrate."

Sostiene che la argomentazione è contraria alla legge, in quanto la rappresentanza processuale del Comune in capo al sindaco può essere derogata solo tramite lo statuto del Comune e non mediante regolamento, tanto più che la delibera di giunta ad avviso del Comune legittimante il potere di rappresentanza del dirigente in realtà conferiva a quest'ultimo solo la difesa tecnica, rimanendo immutato il ruolo di rappresentanza del sindaco,

ed inoltre la stessa delibera non era stata allegata all'atto di appello, contrariamente al disposto di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53. Sostiene altresì che il vizio non può considerarsi sanato dal D.L. n. 44 del 2005, art. 3 bis, comma 1, che ha modificato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, comma 3, ammettendo la rappresentanza processuale del comune in capo al dirigente dell'Ufficio Tributi, con effetto sui processi pendenti alla data del 1-6-2005, in quanto 1) la delibera di giunta manteneva in capo al sindaco la rappresentanza 2) la costituzione in appello del Comune è avvenuta in data anteriore alla entrata in vigore della legge, per cui a tale epoca il comune era rappresentato esclusivamente dal sindaco, essendo applicabile la legge di modifica solo per una costituzione successiva alla vigenza della legge di riforma.

Formula il seguente principio di diritto:

" dica la Corte se in mancanza di espressa previsione statutaria sia ammissibile la costituzione in giudizio avanti la Commissione Tributaria Regionale, del Comune di Formia, in persona del dirigente del settore entrate, in violazione, in primis, di quanto disposto dalla delibera di giunta la quale conferiva a detto dirigente esclusivamente la difesa tecnica dell'ente, mentre autorizzava il sindaco alla proposizione dell'appello, nonchè del combinato disposto del D.Lgs. n. 267 del 2000, artt. 50 e 6 dell'art. 75 c.p.c., il quale prescrive che il sindaco ha la rappresentanza dell'ente, a lui solo è riconosciuta la capacità di stare in giudizio, salva diversa previsione dello Statuto".

Occorre anzitutto prendere in considerazione, per il suo carattere preliminare ed assorbente, il primo motivo del ricorso incidentale, relativo alla inammissibilità dell'appello del Comune in quanto costituito in persona del dirigente dell'ufficio Entrate in luogo del sindaco.

Il motivo è infondato.

Come rammentato dalla stessa ricorrente incidentale, in tema di contenzioso tributario (con esclusione del giudizio di cassazione) il del D.L. n. 44 del 2005, art. 3 bis, comma 1, convertito con modificazioni nella L. n. 88 del 2005, nel sostituire il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 11, comma 3, ha attribuito la rappresentanza processuale dell'ente locale al dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, in mancanza di tale figura, al titolare della posizione organizzativa comprendente detto ufficio.

Il comma 2 di tale articolo dichiara espressamente che detta disposizione si applica "anche ai giudizi in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto" ovvero al 1° giugno 2005.

La espressione usata, con la congiunzione "anche" dimostra che detto disposto si applica anche ai casi in cui, nella pendenza del processo, la costituzione dell'ente sia avvenuta prima della entrata in vigore della legge, con valore sanante di eventuali violazioni della precedente normativa, purchè il processo sia tuttora in corso alla predetta data.

Diversamente opinando, ovvero che la disposizione si applichi ai processi pendenti limitatamente alla costituzione che avvenga in un grado di giudizio successivo alla data di entrata in vigore della legge, come assume la società contribuente, a prescindere dalla osservazione che la legge non opera alcuna distinzione temporale rispetto alla mera esistenza di un processo in corso, il dettato legislativo in parola non avrebbe senso, in quanto, per i principi che regolano la successione delle leggi processuali nel tempo, a tale ipotesi la legge di riforma sarebbe comunque applicabile, senza alcuna necessità di una norma specifica al riguardo. (v. Cass. n. 14637/2007, Cass. n. 13230/09).

Pertanto, essendo il presente procedimento pendente alla data del 1° giugno 2006, la Costituzione in giudizio del dirigente dell'Ufficio entrate del Comune, che coincide con il dirigente dell'Ufficio tributi, è conforme a legge, con sanatoria ex tunc di eventuali violazioni della precedente normativa.

È del pari ovvio che rimane irrilevante una eventuale disposizione comunale che limiti al sindaco il potere di rappresentanza dell'ente, essendo in conflitto con la citata previsione di legge. Tale conclusione rende superfluo l'esame della parte del motivo concernente la mancanza di valida delega al funzionario

comunale, che comunque mancherebbe di autosufficienza, avendo la ricorrente incidentale posto a base dell'assunto la mancanza di disposizioni in merito nello statuto comunale, senza né produrre né citare in modo testuale lo statuto nella parte sotto tale profilo rilevante.

La statuizione della Commissione Regionale deve quindi essere confermata con diversa motivazione, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., u.c..

Il primo motivo del ricorso principale non è fondato.

In primo luogo, non esiste la incertezza motivazionale denunciata dall'ente ricorrente. Corrisponde al vero che nella parte motiva della sentenza la Commissione Regionale non ha citato le norme che ritiene applicabili a fondamento della ritenuta necessità di graduazione nella riscossione coattiva degli importi del tributo e della sanzioni; senonchè detta motivazione è collegata alla esposizione delle premesse di fatto, in cui sono enunciati i motivi di gravame della società contribuente che la Commissione in motivazione dichiara espressamente di condividere. Per la parte che interessa, nelle premesse si citano i motivi di gravame dell'appellante nei seguenti termini: "l'appellante sostiene tra l'altro in appello che la sentenza è erronea e che sussiste violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, e che l'atto è illegittimo in quanto sussiste violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 19".

È pertanto evidente che queste (e non altre) sono le norme che il giudice di appello ha ritenuto applicabili, e l'assunto è confermato dalla corrispondenza del merito della decisione con il disposto di tali precetti normativi.

Tanto premesso, è errato l'assunto di fondo del Comune ricorrente, secondo cui il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, si applica solo ove le leggi che regolano la riscossione coattiva dei singoli tributi prevedano una esazione frazionata degli stessi.

L'assunto si basa su una lettura testuale della prima parte del primo comma dell'articolo citato, che recita: "anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi di imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato".

Il comune ritiene che la prima virgola del periodo abbia una funzione disgiuntiva, e pertanto ne trae la convinzione che l'art. 68 citato si applichi solo "nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo" vista tale frase come sola premessa principale della seguente "il tributo deve essere pagato".

La lettura in tal senso non è giustificata, in relazione al tenore della intera frase, in cui la virgola ha un mero senso congiuntivo rispetto alla previsione di deroga cui solamente, e non alla frase successiva, l'inciso sopra citato si riferisce, e pertanto il disposto deve leggersi nel senso che il pagamento del tributo deve essere effettuato nelle forme e nei limiti di cui alle disposizioni dell'articolo citato in tutti i casi, ed "anche in deroga" alla disposizioni di leggi speciali concernenti i singoli tributi che prevedano forme di frazionamento diverse, per il caso di pendenza di giudizio tributario, da quelle previste dai commi successivi del medesimo art. 68, che regola appunto tale fattispecie.

Tale interpretazione è univoca, e si fonda sulle considerazioni seguenti:

1) la norma in oggetto è contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, capo 4[^], che regola il processo tributario, e che ha come titolo "l'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie". La rubrica della disposizione in parola è "pagamento del tributo in pendenza di processo". Tale collocazione e la intitolazione del disposto in oggetto rende già di per sè evidente che la norma si applica in tutti i casi in cui il tributo sia stato oggetto di impugnazione, e sia intervenuta una sentenza che abbia pronunciato su di esso (v., Cass. n. 7785/2008) attenendo alla esecuzione, totale o parziale, della sentenza stessa, non ancora definitiva. Per converso, la norma in questione non può che applicarsi a tutti i tributi in ordine ai quali le Commissioni tributarie siano competenti a pronunciare, tra cui i tributi locali, che pertanto non possono essere esclusi dall'ambito della norma in questione;

2) la distinzione operata dal Comune appare viziata da palese irrazionalità, in quanto, ove corrispondesse al vero che l'art. 68, trovi applicazione solo nei casi in cui già disposizioni di legge vigenti impongano una esecuzione frazionata in pendenza di processo, non avrebbe scopo un intervento del legislatore nel modificare una mera modalità di frazionamento, laddove appare evidente l'intendimento dello stesso di operare un unitario trattamento per tutti i tributi oggetto di giudizio, a prescindere da disposizioni particolari in contrasto con la disposizione unificante:

3) la interpretazione del ricorrente comporterebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti che abbiano impugnato gli atti impositivi, sulla base della esistenza o meno di trattamenti di esecuzione frazionata concernenti i singoli tributi, peraltro non conformi a quanto disposto dalla norma in parola.

Deve inoltre osservarsi che non vi è contrasto alcuno tra la disposizione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 12, che regola la esecuzione coattiva in materia di ICI e che non prevede alcun frazionamento in caso di pendenza di giudizio tributario e quella in esame di cui all'art. 68 citato.

Occorre a tal fine considerare che secondo i principi generali la esecutività di un provvedimento autoritativo della pubblica amministrazione non è sospesa o interrotta dalla impugnazione dell'atto innanzi ad una autorità giurisdizionale. Per il caso di pendenza del procedimento innanzi alla commissione tributaria (ove non sia già intervenuta una sentenza di merito, v. infra) l'unico rimedio per il contribuente è il ricorso alla procedura di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47, facendo istanza di sospensione dell'atto impugnato.

Ove invece sia intervenuta una sentenza di merito, la norma applicabile a favore del contribuente diventa il citato art. 68, la cui funzione di garanzia in tal senso è esplicitata dalla espressione "il tributo .. deve essere pagato" con riferimento successivo ai limiti posti al dovere di adempimento a carico del contribuente a seguito della pronuncia della sentenza non definitiva, e non alla validità della imposizione da parte del soggetto attivo di imposta.

In conclusione, una cartella esattoriale emessa in conformità al disposto di cui all'art. 12 della legge regolatrice dell'ICI per l'intero è legittima anche ove esista procedimento tributario pendente, ove tuttavia non sia stata emessa, in detto procedimento, una sentenza di merito.

Nel caso in questione, non è controverso che per alcune annualità considerate nella cartella fossero già intervenute all'epoca della notificazione sentenze di merito di primo grado, per cui in ordine all'ammontare dei relativi tributi ed interessi doveva applicarsi la graduazione di cui all'art. 68 cit., rimanendo la cartella per dette annualità inefficace per la parte eccedente i limiti di legge.

Analogo discorso deve farsi in ordine alle sanzioni, per le quali il disposto di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 19, comma 1, recita testualmente: "in caso di ricorso alle commissioni tributarie, si applicano le disposizioni dettate dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 68, commi 1 e 2".

Ne consegue che la sentenza è corretta, e sul punto impugnato non meritevole di censura (non essendo stato oggetto di impugnazione la mancata distinzione da parte del giudice di merito delle conseguenze della graduazione per le singole annualità).

Il secondo motivo è inammissibile, giacchè per quanto sopra si è detto la Commissione Regionale non ha applicato alla fattispecie il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, esorbitando quindi la censura dalla "ratio decidendi" della sentenza impugnata.

Il terzo motivo è infondato.

Come si è detto, il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 19, richiama espressamente per le sanzioni la disciplina di cui all'art. 68 più volte citato. Ne consegue che il riferimento in primo grado a detta disciplina per le sanzioni è sufficiente, essendo il richiamo all'art. 19 in sede di ricorso in appello non una eccezione nuova, ma un mero rinvio ad una norma giuridica che regola la fattispecie oggetto di giudizio, questione quindi rilevabile anche di ufficio.

I ricorsi principale ed incidentale devono quindi essere rigettati.

La reciproca soccombenza e la peculiarità delle questioni trattate giustificano la compensazione della spese di questa fase di giudizio.

P.Q.M. - La Corte, riuniti i ricorsi, li rigetta. Spese compensate.

Cass. civ. Sez. V, 12-05-2010, n. 11434

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PLENTEDA Donato - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - rel. Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. CARLEO Giovanni - Consigliere

Dott. D'ALESSANDRO Paolo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso n. 26995/05 R.G. proposto da:

Città di Tortona, in persona del Sindaco p.t., elettivamente domiciliato in Roma, via di Ripetta, n. 142, presso l'Avvocato FERRARI GIUSEPPE FRANCO che lo rappresenta e difende per procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Azienda Agricola Pecorara s.r.l., in persona del rappresentante legale p.t., elettivamente domiciliato in Roma, viale Liegi, n. 34, presso l'Avvocato CERRUTI GUIDO, che lo rappresenta e difende con gli Avvocati Massimo Bianchi e Paola Sala per procura speciale in calce al controricorso;

- controricorrente -

E sul ricorso incidentale n. 31464/05 R.G. proposto da:

Azienda Agricola Pecorara s.r.l., come sopra rappresentata, domiciliata e difesa;

- ricorrente incidentale -

contro

Città di Tortona, come sopra rappresentata, domiciliata e difesa;

- intimata -

avverso la sentenza n. 22/36/04 della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 28.10.2004;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 22.2.2010 dal relatore Cons. Dott. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per il Comune ricorrente principale, l'Avvocato Giuseppe Franco Ferrari e, per la controricorrente e ricorrente incidentale, l'Avvocato Marco Zanesi, per delega;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FUZIO Riccardo, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale ed il rigetto del ricorso incidentale condizionato.

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1.- Dati del processo.

1.1.- La città di Tortona chiede, in base a due motivi, che sia annullata, coi provvedimenti consequenziali, la sentenza indicata in epigrafe, con cui la commissione tributaria regionale del Piemonte, rigettando l'appello proposto da detto comune, conferma la sentenza n.

12/3/2003 della commissione tributaria provinciale di Alessandria, che aveva ritenuto applicabile anche all'imprenditore agricolo societario, non solo alla persona fisica, i benefici fiscali concessi dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, lett. b)*, e art. 9, comma 1, ed aveva quindi accolto, previa riunione, i ricorsi proposti dall'Azienda Agricola Pecorara s.r.l. contro gli avvisi di accertamento e liquidazione dell'ICI emessi il 28.11.2002, recanti la richiesta di pagamento di maggiori somme, rispetto al dichiarato, a titolo di ICI per gli anni 1998, 1999 e 2000, su terreni adibiti dall'azienda ad attività agricole, ritenuti invece edificabili dall'ente impositore, perchè inclusi nel piano regolatore generale come zona a destinazione industriale.

1.2.- La nominata contribuente resiste mediante controricorso e propone ricorso incidentale condizionato, con un solo motivo, per contestare la natura edificabile dei terreni.

1.3.- Entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative, nel termine prescritto *dall'art. 378 c.p.c.* 2.- Motivi dei ricorsi.

2.1.- Il comune, ricorrente principale, censura la sentenza impugnata:

2.1.1.- col primo motivo, per omessa e insufficiente motivazione del giudizio per cui non solo l'imprenditore agricolo persona fisica, ma anche quello costituito in società di capitali, come l'azienda contribuente, avrebbe diritto al beneficio;

2.1.2. - col secondo motivo, per violazione e falsa applicazione di legge (*D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, e D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 58, comma 2*) in relazione al medesimo giudizio, costituente unica ratio decidendi della sentenza impugnata.

2.2.- La società intimata, esercente impresa agricola sui terreni in questione (circostanza pacifica), chiede il rigetto del ricorso e lamenta, con l'unico motivo di ricorso incidentale condizionato, omessa motivazione in ordine all'eccezione - di per sè risolutiva della controversia, prospettata sia nei ricorsi introduttivi sia nelle controdeduzioni in appello - di non edificabilità dei terreni, parzialmente inclusi nel piano regolatore comunale, in mancanza di strumenti urbanistici attuativi ed esecutivi (piani particolareggiati e di lottizzazione).

3.- Decisione.

3.1.- Ai sensi *dell'art. 335 c.p.c.*, debbono essere riuniti i ricorsi proposti dalle parti contro la stessa sentenza della commissione tributaria regionale.

3.2.- Il ricorso principale è fondato, nei limiti di ragione di seguito espressi, e deve essere accolto; il ricorso incidentale condizionato è inammissibile. Per conseguenza, la sentenza impugnata deve essere cassata, in relazione al ricorso accolto, e la causa deve essere rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Piemonte, che rinoverà il giudizio uniformandosi al principio di diritto formulato al par. 4.2.2, e regolerà fra le parti l'onere delle spese del presente giudizio di cassazione.

4.- Motivi della decisione.

4.1.- Il ricorso principale - i cui due motivi (par. 2.1.1 e 2.1.2) debbono essere esaminati congiuntamente, siccome contenenti censure rivolte contro l'unica ratio decidendi della sentenza impugnata - è infondato sotto il profilo del vizio di motivazione, essendo incontroverso il fatto presupposto (attività d'impresa agricola svolta a titolo principale dall'azienda sui terreni oggetto di causa), assunto dal giudicante a quo come rilevante (ed assorbente) ai fini della decisione; ed essendo inammissibile la denuncia di un vizio di motivazione riferito allo sviluppo logico dell'attività interpretativa di norme di legge (S.U, n. 28054/2008). 4.2.- La sentenza in esame, tuttavia, è errata, per falsa applicazione di norme di legge, come dedotto col secondo motivo del ricorso principale.

4.2.1.- In effetti, il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b)*, 2 per., dispone che debbano considerarsi "non fabbricabili" i terreni posseduti e condotti dai soggetti indicati nel successivo art. 9, comma 1, se persiste su di essi l'utilizzazione agro-silvo-pastorale, mediante esercizio delle corrispondenti attività. Ora, non essendo contestata la persistenza di tali attività sui terreni di cui si discute, l'indagine si sposta necessariamente sulla questione soggettiva, inerente alla qualità del soggetto che possiede e conduce i terreni, ossia sull'interpretazione del citato art. 9, comma 1, e delle norme ad esso collegate. Tale

questione, se risolta in senso favorevole alla società - come hanno giudicato (erroneamente) i giudici tributari di merito -, assorbirebbe l'altra, concernente l'ascrivibilità dei terreni alla categoria dei suoli edificatori siccome inseriti nel piano regolatore comunale (in proposito, cfr. S.U. n. 25506/2006; Cass. n. 25676/2008), poichè è chiaro che, anche in tal caso, essi dovrebbero considerarsi "non fabbricabili" ai fini dell'ICI, in funzione della particolare qualità soggettiva di chi li possiede e li conduce.

4.2.2.- Nel caso specifico, però, l'azienda agricola che possiede e conduce i terreni, costituita in forma di società di capitali (s.r.l.), non può ritenersi compresa fra i soggetti elencati dal citato art. 9, comma 1, quindi non rientra fra gli aventi diritto al beneficio.

4.2.3.- Tali soggetti sono, secondo l'originaria previsione normativa (cfr. Cass. n. 13334/2006), i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale: intendendosi che appartengono alla seconda categoria coloro che esercitano, in forma individuale o di società commerciale (con le precisazioni e le limitazioni stabilite dal *D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, art. 10*: norma che, secondo alcune pronunzie, è di carattere innovativo: Cass. nn. 17934/2007, 15665/2004, 10226/2003), l'attività di coltivazione e di produzione agricola con prevalenza del fattore capitale sul fattore lavoro e con impegno prevalente di manodopera subordinata (cfr. Cass. nn. 12306/2008, 2477/2003, 4191/1999).

L'ampia accezione suddetta, accolta in materia di ICI dalla norma citata, è stata, comunque, positivamente ristretta dal *D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 58, comma 2*, entrato in vigore il 1.1.1998 (art. 66), che ha ridotto l'applicabilità dei suddetti benefici in materia di ICI alle sole persone fisiche (coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale) iscritte negli appositi elenchi comunali e soggette all'obbligo di assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia.

Pertanto, le annualità d'imposta in contestazione, tutte comprese nel periodo di vigenza della nuova disposizione, sono escluse dall'agevolazione in ragione del fatto che i terreni di cui si tratta sono posseduti e condotti non da persona Fisica, bensì da un imprenditore agricolo societario.

4.2.4.- La commissione regionale non ignora la vigenza e l'applicabilità della disposizione di legge ult. cit., ma reputa che essa "si limiti a puntualizzare i requisiti che debbono necessariamente possedere le persone fisiche esercenti l'attività di coltivatore diretto o imprenditore agricolo a titolo principale per poter beneficiare dell'agevolazione ai fini dell'ICI (nel senso che l'agevolazione non spetterebbe all'imprenditore agricolo/persona fisica che svolgesse a titolo principale un'altra attività)"; ma non sarebbe preclusiva dei benefici nei confronti delle società che, parimenti, esercitano l'impresa agricola a titolo principale. In altre parole, persone fisiche e società godrebbero degli stessi vantaggi fiscali (ICI), purchè svolgano a titolo principale l'attività d'impresa agricola. L'erroneità di simile interpretazione è evidente, se si considera che la norma imitatrice - di stretta e rigorosa interpretazione perchè delimita l'ambito soggettivo di godimento di agevolazioni fiscali - esplicitamente si riferisce alle "persone fisiche", quindi con esclusione di ogni forma societaria (in tal senso, Cass. n. 14145/2009); e che, se si prefiggesse l'unico scopo di escludere la persona fisica prevalentemente dedita ad attività diversa da quella agricola, come erroneamente opina il giudicante a quo, certo sarebbe stata dettata inutilmente, essendo insita la prevalenza dell'attività agricola nella figura dell'imprenditore agricolo contemplata dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*.

4.2.5.- Infine, non può avere ingresso l'eccezione, formulata dalla controricorrente, d'inapplicabilità del più volte richiamato art. 58, comma 2, per pretesa incompatibilità con la normativa comunitaria e, in particolare, con l'*art. 5, comma 2, della Direttiva 72/159/CEE* del Consiglio, del 17 aprile 1972, relativa all'ammodernamento delle aziende agricole, secondo il quale "Una domanda per beneficiare delle misure d'incoraggiamento previste dalla stessa Direttiva può essere presentata da un singolo imprenditore o da vari imprenditori associati o che si siano impegnati ad associarsi. Gli Stati membri non fanno alcuna discriminazione tra gli uni e gli altri". Norma interpretata dalla

corte di giustizia Europea, su richiesta del TAR/Toscana (sentenza 18.12.1986 in causa C-312/85), nel senso che "non consente agli Stati membri, nel definire i criteri ai quali i soggetti diversi dalle persone fisiche debbono rispondere per essere considerati imprenditori agricoli a titolo principale, di escludere, dal campo di applicazione della Direttiva, taluni tipi di persone giuridiche per il solo motivo della loro forma giuridica". In effetti, la clausola surriferita e l'interpretazione di essa, fornita dal giudice Europeo, si riferiscono espressamente alla "cerchia dei beneficiari del regime instaurato dalla Direttiva" (dalla motivazione della sentenza cit.), volendosi con ciò affermare che le "misure d'incoraggiamento" ivi previste sono fruibili da tutte le imprese agricole, personali o societarie.

Nulla invece impedisce che l'ordinamento interno, a tutt'altro proposito (riconoscimento e limitazione di agevolazioni fiscali), ponga distinzioni non irragionevoli fra categorie d'imprenditori agricoli (Cass. nn. 15665/2004, 8796/1992; contra, 24558/2007, 4451/1995).

4.3. - Il ricorso incidentale condizionato, proposto dalla parte interamente vittoriosa nel giudizio di merito, vertente su questione non delibata perchè rimasta assorbita in quel giudizio (v. par. 2.2), è inammissibile (S.U. n. 14382/2002; Cass. nn. 3796/2008, 4787/2007, 22501/2006 ed altre). Tale questione è riproponibile davanti al giudice del rinvio.

4.4.- Si conclude, pertanto, nel senso indicato al par. 3.1. 5.- Dispositivo.

P.Q.M.

LA CORTE DI CASSAZIONE Riunisce i ricorsi. Accoglie il ricorso principale, dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, in relazione al ricorso accolto, e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio di cassazione, ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Piemonte.

Cass. civ. Sez. Unite, 17-05-2010, n. 11930

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. CARBONE Vincenzo - Primo Presidente
Dott. ELEFANTE Antonino - Presidente di Sezione
Dott. MERONE Antonio - Consigliere
Dott. PICONE Pasquale - Consigliere
Dott. FINOCCHIARO Mario - Consigliere
Dott. MAZZIOTTI DI CELSO Lucio - Consigliere
Dott. SEGRETO Antonio - Consigliere
Dott. SALVAGO Salvatore - rel. Consigliere
Dott. MACIOCE Luigi - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 20108/2003 proposto da:

FALLIMENTO ARTI GRAFICHE DI G. PIZZI E C. S.R.L. ((OMISSIS)), in persona del Curatore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA POLONIA 7, presso lo studio dell'avvocato PETRUCCI CLAUDIO, che lo rappresenta e difende, per delega in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI PESCHIERA BORROMEO ((OMISSIS)), in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, presso la CANCELLERIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato DITTRICH VINCENZO, per delega in calce alla copia notificata del ricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 894/2003 della CORTE D'APPELLO di MILANO, depositata il 18/03/2003;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13/04/2010 dal Consigliere Dott. SALVATORE SALVAGO;

udito l'Avvocato Claudio PETRUCCI;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. IANNELLI Domenico, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Il Tribunale di Milano, con sentenza del - 2 ottobre 2000 ammetteva con riserva in via privilegiata il credito di L. 43.873.000 preteso dal comune di Peschiera Borromeo, insinuato tardivamente nel passivo del Fallimento Arti grafiche Pizzi & s.r.l. per l'imposta comunale sugli immobili (ICI) relativa agli anni 1993, 1994 e 1997; ed in via chirografaria quelli per sanzioni ed accessori.

L'impugnazione del Fallimento relativa alla costituzione del privilegio è stata respinta dalla Corte di appello di Milano, con sentenza del 18 marzo 2003, in quanto; a) il richiamo dell'art. 2752 c.c., u.c., alla legge per la finanza locale deve essere inteso come riferibile a

tutti i tributi dei comuni e delle province e non solo ai tributi previsti dal *R.D. 14 settembre 1931, n. 1175*: anche perchè ribadito nella nuova formulazione *dell'art. 2752 c.c.*, disposta dalla *L. n. 426 del 1975, art. 3*; b) a nulla rilevava l'espresso riconoscimento dello stesso privilegio per altri tributi previsti dal *D.Lgs. n. 507 del 1993*, come la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni: in quanto semmai il riconoscimento del privilegio per tali tributi di minore rilevanza contribuiva a rendere evidente l'irrazionalità di un'interpretazione che escludesse dal privilegio la primaria fonte di finanziamento dei comuni; c) conseguentemente anche l'imposta comunale sugli immobili, introdotta dal *D.Lgs. n. 504 del 1992*, di attuazione della *Legge Delega n. 421 del 1992* per il "riordino della finanza degli enti territoriali", doveva considerarsi assistita dal privilegio mobiliare di cui *all'art. 2752 c.c.*, benchè non espressamente previsto.

Per la cassazione della sentenza il Fallimento ha proposto ricorso per un motivo; cui resiste l'amministrazione comunale con controricorso.

Con ordinanza 26 settembre 2007 n. 19945, la 1^a sez. civile della Corte ha ritenuto la questione di particolare importanza ed ha rimesso la trattazione del ricorso alle Sezioni unite.

Motivi della decisione

Con il ricorso il Fallimento Arti Grafiche di G. Pizzi e C. s.r.l. deducendo violazione e falsa applicazione degli *artt. 12 e 14 preleggi*, degli *artt. 2740, 2745 e 2746 c.c.*, della *L. 29 luglio 1975, n. 426*, della *L. 23 ottobre 1992, n. 421, D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 4*, nonché vizi di motivazione, censura la decisione impugnata: a) per non aver considerato che già nel sistema originario del codice civile i crediti dei comuni per imposte fondiari erano esclusi dal privilegio generale sui mobili, riconosciuto *dall'art. 2752 c.c., u.c.*, essendo essi assistiti dal privilegio speciale sugli immobili previsto dall'*art. 2773*, abrogato poi dalla *L. n. 426 del 1975, art. 9*, che, modificando l'*art. 2780*, la *L. n. 426 del 1975, art. 14*, riconobbe al privilegio per l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, previsto dall'*art. 2772*, così come modificato dall'*art. 8*, della Legge citata, il medesimo grado spettante in precedenza ai tributi previsti dall'*art. 2773*; b) che la *L. 426 del 1975, art. 3*, nel modificare l'*art. 2752 c.c.*, comma 3, aggiunse un esplicito riferimento anche all'imposta comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni, che non sarebbe stato necessario se il ribadito richiamo alla legge per la finanza locale dovesse essere inteso nel senso ritenuto dai giudici del merito : perciò non consentendo l'interpretazione *dell'art. 2752 c.c., u.c.*, quale norma in bianco, riferibile a tutti i tributi locali, anche se istituiti successivamente; c) che attesa la sua natura patrimoniale e fondiaria, deve escludersi che l'I.C.I. possa essere assistita dal privilegio generale sui mobili, riservato alle imposte personali. Le suesposte censure sono infondate.

Il ricorso pone la questione dell'applicabilità del privilegio generale sui mobili posto *dall'art. 2752 c.c.*, ai crediti per tributi locali che come l'I.C.I., introdotta dal *D.Lgs. n. 504 del 1992*, non potevano essere previsti dal *R.D. n. 1175 del 1931*, ritenendosi, allorquando è entrato in vigore il cod.civ. del 1942 che il riferimento generico ai tributi previsti dalla legge per la finanza locale, contenuto sia *nell'art. 2752 c.c.*, che *nell'art. 2773 c.c.*, equivallesse ad un rinvio di natura materiale agli specifici tributi indicati dal *R.D. n. 1175, art. 298*, che li individuava e li esauriva.

Per tale ragione parte della giurisprudenza di merito e degli studiosi, soprattutto negli anni successivi, hanno prospettato un'interpretazione testuale e storica *dell'art. 2752 c.c.*, muovendo dal suo contenuto originario e rilevando: a) che mentre i crediti dello Stato vennero individuati con riferimento al genere del tributo (tributi diretti o indiretti, fondiari o personali), i crediti dei comuni e delle province lo furono con riferimento specifico al singolo tributo (imposta di consumo, imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni e relativa addizionale). Sicchè lo stesso riferimento generico ai tributi previsti dalla legge per la

finanza locale, contenuto sia *nell'art. 2752 c.c.*, sia *nell'art. 2773 c.c.*, non poteva che valere ad individuare gli specifici tributi previsti dal *R.D. 14 settembre 1931, n. 1175*, ed avere una funzione di delimitazione dell'ambito di applicazione del privilegio; b) altrimenti al richiamo generico ai crediti per i tributi diretti dello Stato il legislatore avrebbe affiancato il richiamo altrettanto generico ai crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province; e sarebbe stata inutile anche la precisazione, contenuta nella stessa disposizione, che accorda il detto privilegio pure ai crediti previsti "dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni", ove il riferimento alla legge per la finanza locale avesse dovuto intendersi relativo a qualsiasi legge istitutiva d'imposta, tassa e tributo dei comuni e delle province"; c) che è poi significativo che il successivo *D.Lgs. n. 507 del 1992*, abbia espressamente riconosciuto il privilegio anche ai crediti per la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani nonché per la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, oltre che ai crediti per l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni; mentre il coevo *D.Lgs. n. 504 del 1992*, non abbia riconosciuto il privilegio per l'imposta comunale sugli immobili.

A questa interpretazione ha di recente aderito Cass. 7309 del 2006, sia pure con riferimento al credito relativo all'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni (ICIAP) istituita con la *legge 144 del 1989*, osservando altresì che il regime dei privilegi per il contenuto limitativo che presenta nei confronti del debitore non solo non può essere interpretato, in caso di mancata previsione espressa, in via analogica, ma è di stretta interpretazione e non può essere esteso ad altre imposte se non nelle ipotesi legislativamente previste.

Da qui la conclusione che il riconoscimento del privilegio *ex art. 2752 c.c.*, è alternativamente subordinato all'inclusione del tributo tra quelli previsti dal *R.D. n. 1175 del 1931*, ovvero ad un'espressa disposizione di legge, di esso istitutiva.

3. Senonchè tale sistema ha subito profonde modificazioni per effetto della *L. n. 426 del 1975*, con la quale si è proceduto al riordino dei privilegi relativi ai crediti tributar, al fine di assicurarne la conformità emergente dalla riforma tributaria del 1972: nell'ambito della quale furono abolite le sovrimposte comunali e provinciali fondiari e gli altri tributi locali aventi riferimento a beni immobili, nonché la maggior parte dei tributi previsti dal *R.D. n. 1175*. Ed è stato in particolare modificato (art. 3) *l'art. 2752 c.c.*, con riguardo ai crediti per tributi dello Stato, mentre l'ultimo comma ha mantenuto il richiamo ai tributi "previsti dalla legge per la finanza locale", estendendo il privilegio sui mobili ai crediti per imposta comunale sulla pubblicità e per diritti sulle pubbliche affissioni.

Per cui, già dopo la riforma del 1972, le Sezioni Unite con la sentenza 19 gennaio 1974 n. 159, pur con riferimento al contributo dovuto al comune per acqua potabile e senza affrontare ex professo la questione condivisero l'affermazione della Corte di appello, che detto contributo si inquadrava tra quelli dovuti ai comuni e dichiararono che anch'esso doveva considerarsi assistito dal privilegio generale sui mobili ai sensi *dell'art. 2752 c.c.*, comma 3.

La tesi della natura formale del rinvio dell'espressione tributi "previsti dalla legge per la finanza locale", a tutti i tributi locali, anche se istituiti successivamente si è sviluppata dopo la *L. n. 425 del 1976*, ed è divenuta prevalente in seguito al *D.Lgs. n. 504 del 1992*, istitutivo dell'ICI: essa si fonda soprattutto sulla ricostruzione sistematica della disciplina dei tributi locali e sulla sua evoluzione storica; muove dalla constatazione che ormai non è più a parlarsi del testo unico del 1931 integralmente sostituito dalla nuova disciplina, cui deve ora essere riferito il rinvio contenuto *nell'art. 2752 c.c.*; e risponde principalmente ad un tentativo di razionalizzazione, inteso soprattutto a evitare che il principale tributo locale, che è proprio l'I.C.I., rimanga sprovvisto della garanzia di un privilegio riconosciuto a molti altri tributi minori.

4. Le Sezioni Unite ritengono di dover recepire quest'ultimo orientamento.

E' certamente plausibile ritenere che il legislatore del 1942 con l'istituzione del privilegio mobiliare di cui *all'art. 2752 c.c.*, u.c., intendesse riferirsi proprio al *R.D. n. 1175 del 1931*,

costituente all'epoca il testo normativo che rappresentava una legislazione organica in materia di tributi locali; e che l'espressione "legge per la finanza locale" in luogo del richiamo diretto al R.D. del 1931 fosse necessitata dal fatto che all'epoca della promulgazione del codice civile alcuni dei tributi in esso indicati avevano già cessato di far parte di detta legge ed erano stati trasferiti nella legge comunale e provinciale app. con R.D. n. 383 del 1934.

Ma proprio questa circostanza dimostra che la norma fin dal suo testo iniziale fu strutturata in modo da non rivolgersi ad una legge specifica istitutiva della singola imposta - tanto meno coincidente con il solo T.U. del 1931 - ma intese rinviare all'atto astrattamente generatore dell'imposizione nella sua lata eccezione onde consentire, come puntualmente rilevato dalla sentenza impugnata, l'aggregazione successiva di norme ulteriori in ragione della materia considerata: quali appunto (all'epoca della promulgazione del codice) quelle del T.U. del 1934 dettate in tema di finanza locale (e secondo alcune decisioni quelle del R.D. n. 1775 del 1933; nonché del R.D.L. n. 338 del 1939): anche perchè la disposizione in esame specificava altresì quali tributi restavano esclusi, individuandoli nei "tributi indicati dagli artt. 2771 e 2773 c.c.", che beneficiavano di specifici privilegi immobiliari.

Questa finalità trova conferma nella Relazione del Guardasigilli al Re nella quale non solo non vi è alcun cenno al R.D. n. 1175, ma si legge che l'estensione ai tributi degli enti locali del privilegio generale previsto per i tributi diretti dello Stato è stata determinata dall'esigenza di "porre in armonia il sistema del codice con la legge della finanza locale": perciò attribuendosi già allora al rinvio carattere formale, onde armonizzare la disciplina delle cause di prelazione con quella della finanza locale, senza escludere nell'ambito applicativo del privilegio quei tributi che fossero stati trasferiti in altre disposizioni di legge o fossero stati istituiti da leggi successive al T.U. del 1931.

La riferibilità del privilegio a tutti i tributi locali, indipendentemente dalla loro inclusione o riconducibilità al R.D. suddetto non è più revocabile in dubbio per effetto della L. n. 426 del 1975, posto che già in epoca ad essa anteriore i tributi previsti dal T.U. erano stati quasi tutti soppressi; e che malgrado la legge suddetta avesse abolito numerosi privilegi, fra cui quelli immobiliari degli enti locali di cui ai menzionati artt. 2771 e 2773 c.c., l'art. 3, ha espressamente mantenuto nel testo dell'art. 2752 c.c., comma 4, l'espressione "tributi...previsti dalla legge sulla finanza locale" dopo le riforme del tempo letteralmente riferibile all'intera legislazione in materia di tributi locali.

Ed anzi, essendo venuto meno qualsiasi collegamento anche sotteso con il T.U. del 1931 ovvero con le leggi successive, ma già esistenti alla data di entrata in vigore del codice civile, non vi è più spazio per ritenere che il legislatore in mancanza di precisazioni al riguardo abbia inteso riferirsi alle sole norme allora vigenti; e l'insistenza su una tecnica di produzione normativa che consiste nel dare rilevanza alla fonte delle norme richiamate, non consente - se non incorrendo in una "interpretatio abrogans" del comma 4, che la L. del 1975 dichiarava, invece, di voler mantenere in vigore - di introdurre detto limite, ma conferisce valore alle disposizioni che essa è in grado di produrre di volta in volta: e quindi induce a comprendere nell'ambito di operatività del privilegio tutte le modifiche che queste sono destinate a subire nel corso del tempo. In conformità del resto alla sua finalità, costantemente indicata da dottrina e giurisprudenza, nell'assicurare effettivamente agli enti locali la provvista dei mezzi economici necessari per l'adempimento dei loro compiti istituzionali, e perciò ravvisabile indifferentemente sia in riferimento ai crediti per tributi previsti dal T.U. del 1931, sia in riferimento a quelli per tributi istituiti da leggi successive (Cass. 5297/2009): in relazione ai quali anzi ha assunto un rilievo ancor più pregnante per l'intervenuta soppressione della maggior parte dei primi e per la posizione marginale assunta da quelli sopravvissuti nell'ambito della finanza locale. A meno di non attribuire alla L. n. 426, una serie di incomprensibili irrazionalità, quale quella di aver ritenuto che l'intera "legge sulla finanza locale" si dovesse ridurre alle imposte sui cani, di cura e di soggiorno, nonché alla TOSAP ed alla TARSU, che erano all'epoca le sole sopravvissute al sistema originario;

ovvero di avere per un verso annunciato con espressione enfatica e ridondante il mantenimento del privilegio, per poi svuotarlo totalmente di contenuto rendendolo applicabile alle entrate suddette, per di più soltanto fino alla loro vigenza (le prime tre imposte sono state abolite in epoca successiva, mentre le altre sono state modificate e sostituite dal *D.Lgs. n. 507 del 1993*).

5. Se dunque *l'art. 2752 c.c.*, u.c., contiene in sè tutti gli elementi necessari per la sua applicazione anche ai mutamenti successivamente intervenuti nell'intera disciplina dei tributi locali, e quindi anche a quelli di nuova istituzione, non è possibile escludervi l'ICI perchè introdotta dal *D.Lgs. n. 504 del 1992*, e quindi non compresa tra i tributi contemplati dal *R.D. n. 1175 del 1931*: anche perchè già il titolo della legge avverte che trattasi di un'imposta rientrante nel programma di riordino "della finanza degli enti territoriali". E la fonte di quest'ultima è costituita dalla delega accordata al Governo dalla *L. n. 421 del 1992, art. 4*, volta alla "razionalizzazione e revisione delle discipline in materia di...finanza territoriale". Mentre la sua ampiezza e conseguente rilevanza sono rese evidenti dallo stesso presupposto impositivo costituito dal possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli a qualsiasi uso destinati e comunque ubicati, che non trova riscontro in nessun altro tributo locale; per cui la quasi totalità delle decisioni di merito che non ha condiviso la lettura restrittiva della norma codicistica, ha sottolineato le conseguenze paradossali cui condurrebbe l'inapplicabilità della prelazione ai crediti per l'ICI, lasciando priva della relativa garanzia un'entrata che rappresenta la principale fonte di finanziamento per i Comuni; e mantenendola invece per altre imposte i cui proventi spiegano un'incidenza del tutto marginale sulle entrate degli enti locali.

D'altra parte, nessun fondamento giuridico può ravvisarsi nell'assunto per cui il riconoscimento della prelazione resta subordinato alla possibilità di individuare nella legge istitutiva del tributo una norma espressa che attribuisca al relativo credito (anche indirettamente mediante rinvio) natura privilegiata; e che tale situazione ricorre significativamente nella nuova disciplina della TOSAP e della TARSU, per le quali il *D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 51 e 52*, richiamano *l'art. 2752 c.c.*, (il primo) o il *R.D. n. 1175, art. 298*, (il secondo). In quanto nessuna norma impone la necessità di un richiamo di tal genere nelle varie disposizioni finanziarie, nè riserva maggiore se non esclusiva efficacia a queste ultime rispetto alle norme del codice civile che, come *l'art. 2952 c.c.*, contengono in sè tutti gli elementi indispensabili per la loro applicazione a categorie di rapporti giuridici astrattamente definiti e considerati come meritevoli di tutela giuridica. Ed anzi qualificati studiosi hanno osservato al riguardo che alle norme del codice civile deve riconoscersi una posizione di preminenza nel sistema delle fonti del diritto, ovvero, indipendentemente dall'efficacia formale della fonte da cui promanano, un'autorevolezza ed una dignità diverse rispetto a norme contenute in testi specifici destinati a regolare singole materie: anche per la loro funzione di precetti aventi portata generale, volti ad adeguarsi alle diverse situazioni storico - giuridiche con le quali un corpus normativo organico e creato per durare nel tempo è per sua natura destinato a confrontarsi. Salva restando la facoltà del legislatore di richiamare per le ragioni più diverse, nell'una o nell'altra legge finanziaria locale l'applicabilità del privilegio mobiliare: come ha fatto il menzionato *D.Lgs. n. 507 del 1993*, ed ancor prima la *L. n. 426 del 1975, art. 3*, in relazione all'imposta comunale sulla pubblicità ed ai diritti sulle pubbliche affissioni.

6. Le considerazioni svolte consentono di superare la questione dell'ammissibilità della applicazione analogica della causa di prelazione indicata *dall'art. 2752 c.c.*, sistematicamente invocata in nome del suo asserito carattere eccezionale per propugnarne una lettura restrittiva: che alcune decisioni di questa Corte hanno affermato (Cass. 7494/1990; 4373/1989), mentre altre escluso (Cass. 7309/2006; 17396/2005). Le Sezioni Unite ritengono, infatti, sufficiente al riguardo ricordare e ribadire la consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale, secondo la quale: a) a fronte di una norma attributiva di un privilegio non è consentito utilizzare lo strumento ermeneutico per introdurre, sia pur in

considerazione del rilievo costituzionale di un determinato credito, una causa di prelazione ulteriore, che implicherebbe la configurazione di un autonomo modulo normativo che codifichi la tipologia del nuovo privilegio ed il suo inserimento nel sistema di quelli preesistenti : e quindi una scelta economico - politica riservata alla discrezionalità del legislatore; b) per converso è ammissibile l'utilizzabilità di detto strumento non solo nei limiti consentiti dalla massima espansione della portata semantica dell'espressione legislativa, ma anche quando l'estensione della norma a un caso non compreso nella lettera legislativa sia giustificata da un giudizio di meritevolezza del medesimo trattamento, fondato sulla ratio legis indipendentemente dalla somiglianza al caso previsto; c) il confine fra le due fattispecie è costituito dalla "causa" del credito che, ai sensi *dell'art. 2745 c.c.*, rappresenta la ragione giustificatrice della creazione di qualsiasi privilegio, perciò valendo a determinarne l'ambito oggettivo e soggettivo; e che viene così ad assumere l'ulteriore ruolo di limite alla portata espansiva delle relative disposizioni.

Si deve aggiungere che costituiscono sicuramente *ius singulare* le norme settoriali istitutive di singoli privilegi, con tutte le conseguenze interpretative connesse; laddove le cause di prelazione previste dal codice civile - ed ancor prima da quello del 1865 - come ben evidenzia *l'art. 2741 c.c.*, nel definirle "legittime", ed hanno rilevato qualificati studiosi e più decisioni di questa Corte (Cass. 17396/2005; 8743/1992; 7684/1994; 2271/1991; 2163/1991), rispondono ad un criterio di equità discendente dallo stesso *art. 3 Cost.*. Il quale esclude che costituiscano un'eccezione sfavorevolmente restrittiva rispetto al principio generale della par condicio creditorum, essendo voluto dal legislatore quale rimedio di giustizia alternativa, distributiva e commutativa, per esigenze di parità sostanziale (e non solo formale dei cittadini) dinanzi alla legge; nonchè per svolgere una funzione riequilibratrice a tutela di interessi costituzionalmente rilevanti. Per cui, dovendosi comunque fare riferimento per ricostruire il significato del rinvio alla "legge per la finanza locale" contenuto *nell'art. 2752 c.c.*, alla sua causa giustificatrice di cui si è detto avanti (4), non può non riconoscersi che la stessa è da sola bastevole ad accomunare indifferentemente sia i crediti per tributi previsti dal R.D. del 1931, nonchè dal T.U. del 1934, sia quelli istituiti da leggi successive come il *D.Lgs. n. 504 del 1992*, sull'ICI senza necessità di ricorrere ad interpretazioni o procedimenti analogici.

La sentenza impugnata che si è attenuta a questi principi va conclusivamente confermata; e va enunciato il seguente principio di diritto: "Le norme del cod. civ. che stabiliscono i privilegi in favore di determinati crediti possono essere oggetto di interpretazione estensiva, la quale costituisce il risultato di un'operazione logica diretta ad individuare il reale significato e la portata effettiva della norma, che permette di determinare il suo esatto ambito di operatività, anche oltre il limite apparentemente segnato dalla sua formulazione testuale; e di identificare l'effettivo valore semantico della disposizione, tenendo conto dell'intenzione del legislatore, e soprattutto dalla "causa" del credito che, ai sensi *dell'art. 2745 c.c.*, rappresenta la ragione giustificatrice di qualsiasi privilegio. Con la conseguenza che il privilegio generale sui mobili istituito *dall'art. 2752 c.c.*, sui crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni previsti dalla legge per la finanza locale, deve essere riconosciuto anche per i crediti dei comuni relativi all'imposta comunale sugli immobili (ICI) introdotta dal *D.Lgs. n. 504 del 1992*, pur se successiva e quindi non compresa tra i tributi contemplati dal *R.D. n. 1175 del 1931*".

In ordine alle spese del giudizio la novità delle questioni trattate in sede di legittimità induce il Collegio a dichiararle interamente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, rigetta il ricorso e dichiara interamente compensate tra le parti le spese processuali.

Cass. civ. Sez. V, Ord., 15-06-2010, n. 14367

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. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. CARLEO Giovanni - Consigliere

Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere

Dott. GIACALONE Giovanni - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 16552/2007 proposto da:

COMUNE DI GENOVA, in persona del Sindaco e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA A. FARNESE 7, presso lo studio dell'avvocato COGLIATI DEZZA Alessandro, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato UCKMAR VICTOR, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

T.F.;

- intimata -

sul ricorso 18214-2007 proposto da:

T.F., elettivamente domiciliata in ROMA VIALE PARIOLI 43, presso lo studio dell'avvocato D'AYALA VALVA FRANCESCO, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato LOVISOLO ANTONIO, giusta delega in calce;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

COMUNE DI GENOVA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 12/2006 della COMM. TRIB. REG. di GENOVA, depositata il 24/04/2006;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 05/05/2010 dal Consigliere Dott. GIOVANNI GIACALONE;

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

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

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, assorbito l'incidentale.

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La contribuente sopra indicata ha impugnato l'avviso di accertamento emesso dal Comune di Genova per il pagamento dell'ICI per il periodo d'imposta in contestazione e relative sanzioni.

La C.T.P. accoglieva il ricorso, ritenendo applicabile, anche in presenza d'intervento di recupero edilizio, la norma agevolativa prevista per gli immobili d'interesse storico e artistico di cui al *D.L. n. 16 del 1993, art. 2, comma 5*, conv. con *L. n. 75 del 1993*, dato il suo

carattere di specialità rispetto alla norma generale di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*. Con la sentenza indicata in epigrafe, la C.T.R. respingeva l'appello principale del Comune e quello incidentale della contribuente, affermando che nella specie, come pacifico tra le parti, si trattava di lavori non di ristrutturazione, ma di "recupero abitativo del patrimonio esistente di cui alla *L. n. 457 del 1978, art. 31 lett. b e c*" (i soli autorizzabili dal Comune in relazione ad edificio storico), con conseguente inapplicabilità della *L. n. 504 del 1992*, posta a fondamento dell'atto impositivo.

Ricorre per cassazione il Comune con due motivi; resiste la contribuente con controricorso, nel quale propone anche ricorso incidentale, basato su due motivi.

A seguito di rimessione da parte della C.T.P. di Genova, la Corte costituzionale, con ordinanza n. 6 del 2003, resa in causa avente ad oggetto la medesima questione, ha osservato che il giudizio verte sulla determinazione della base imponibile ai fini ICI relativamente ad un immobile, sottoposto a vincolo storico-artistico, interessato da lavori di riattamento interno, debitamente autorizzati. Ha aggiunto che la rilevanza della questione di legittimità costituzionale del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 6*, si fondava sull'implicito presupposto dell'applicabilità di tale norma alla fattispecie considerata e che, tuttavia il rimettente non dava conto dell'esistenza di altra norma - *D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, art. 2, comma 5* (convertito, con modificazioni, nella *L. 24 marzo 1993, n. 75*) - specificamente riguardante la determinazione della base imponibile per i fabbricati di interesse storico o artistico, ispirata ad una ratio di evidente favore per tali immobili la cui tassazione risulta, pertanto, inferiore a quella degli altri fabbricati. Secondo il Giudice delle leggi, la mancata indicazione delle ragioni per le quali il rimettente riteneva applicabile alla fattispecie sottoposta al suo esame la norma censurata anzichè quella relativa agli immobili di interesse storico o artistico, si traduceva in un difetto di motivazione sulla rilevanza della questione, che andava perciò dichiarata manifestamente inammissibile.

Nella presente controversia, a seguito del monito emergente da detta ordinanza della Corte costituzionale, la C.T.P. ha espressamente ritenuto la norma agevolativa per i beni artistici "speciale" rispetto a quella relativa alla determinazione della base imponibile ICI di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 6*; tale impostazione risulta confermata dalla sentenza impugnata in questa sede, seppure non si sia esplicitamente pronunciata sul punto.

Rileva la Sezione che la sussistenza, o meno, del rapporto di specialità tra le norme in esame - che, come emerso nella discussione orale, possono reputarsi entrambe "speciali" rispetto al regime generale d'imponibilità ai fini ICI, ma ciascuna ad un precipuo fine - è alla base della soluzione delle questioni coinvolte dai motivi di diritto proposti nel presente giudizio.

In presenza dell'indicato monito del Giudice delle Leggi, potrebbe profilarsi una questione di massima di particolare importanza (*art. 374 c.p.c.*), riguardante la verifica in via interpretativa della sussistenza di detto rapporto di specialità, dato che, ad avviso di questo Collegio, la norma agevolativa di cui al *D.L. 23 gennaio 1993, n. 16* (convertito, con modificazioni, nella *L. 24 marzo 1993, n. 75*), art. 2, comma 5, non appare necessariamente inquadrabile tra le norme che determinano la base imponibile, qual è, invece, il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 6*.

P.Q.M.

Rinvia la causa a nuovo ruolo, disponendo la rimessione degli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

Cass. civ. Sez. V, 15-06-2010, n. 14389

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. D'ALONZO Michele - rel. Presidente
Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere
Dott. MERONE Antonio - Consigliere
Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere
Dott. GIACALONE Giovanni - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

su ricorso (iscritto al n. 18902/05 di R.G.) proposto da:

Comune di Castelrotto (BZ), in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma alla Via Bassano del Grappa n. 24 presso lo studio dell'avv. COSTA MICHELE che lo rappresenta e difende, insieme con l'avv. Alfred MUSLER (del Foro di Bolzano), in forza della procura speciale rilasciata a margine della seconda facciata del ricorso;
- ricorrente -

contro

O.A., elettivamente domiciliato in Roma alla Via Federico Confalonieri n. 5 presso lo studio dell'avv. MANZI ANDREA che lo rappresenta e difende in forza della procura speciale rilasciata a margine (della seconda facciata) del controricorso;
- controricorrente -

nonchè sul ricorso incidentale (iscritto ai n. 24149/05 di R.G.) proposto da:

O.A., come innanzi rappresentato e difeso;
- ricorrente incidentale -

contro

il Comune di Castelrotto (BZ);

- intimato -

entrambi i ricorsi avverso la sentenza n. 15/03/05 depositata il 2 maggio 2005 dalla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, notificata il giorno 11 maggio 2005; Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 25 febbraio 2010 dal Cons. Dott. Michele D'ALONZO;

sentite le difese delle parti, perorate dall'avv. Michele COSTA, per il Comune, e dall'avv. Salvatore Di Matteo (delegato), per l' O.;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE NUNZIO Wladimiro, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, con assorbimento di quello incidentale.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato a O.A. il giorno 8 luglio 2005 (depositato il 26 luglio 2005), il Comune di Castelrotto (BZ) - premesso che con delibera del 6 ottobre 2003 la sua Giunta aveva dichiarato che "l'abitazione" nella quale l' O. (con lettera del 19 maggio 2003) aveva indicato di "dimorare per la maggior parte dell'anno" (nel mentre "la moglie", "assieme alle figlie comuni", "dimorava nel di lei appartamento a (OMISSIS), per il quale... fruiva dell'agevolazione sull'abitazione principale da parte del Comune di Bolzano") "non poteva

considerasi abitazione principale ai sensi della Delib. Consiliare n. 81 del 2000 risp.... e dell'art. 4 regolamento ICI, negandogli di conseguenza l'applicazione dell'aliquota ridotta prevista per le abitazioni principali" -, in forza di cinque motivi, chiedeva, di cassare la sentenza n. 15/03/05 della Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano (depositata il 2 maggio 2005, notificata il giorno 11 maggio 2005) che aveva accolto l'appello dell' O. avverso la decisione (24/01/04) della Commissione Tributaria di primo grado dello stesso capoluogo la quale aveva respinto il ricorso del contribuente.

Nel controricorso notificato il 30 settembre 2005 (depositato il 17 ottobre 2005), l' O. instava per il rigetto dell'impugnazione del Comune e spiegava ricorso incidentale condizionato fondato su un solo motivo.

L' O. ed il Comune depositavano le rispettive memorie ex art. 378 c.p.c., il 17 ed il 19 febbraio 2010.

Motivi della decisione

1. In via preliminare, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., deve essere disposta la riunione del ricorso incidentale dell' O. all'anteriore proposto dal Comune siccome avente ad oggetto l'impugnazione della medesima sentenza.

2. Con questa la Commissione Tributaria Regionale - esposto (a) che l'art. 4 del regolamento comunale ICI recepiva la definizione di "abitazione principale" contenuta nel *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504*, e (b) che "con provvedimento dd. 20 aprile 1994 il Commissario del Governo... statuiva che il sig. O. trascorre la maggior parte dell'anno nella propria abitazione nel comune di Castelrotto, che per tale motivo si realizza il requisito della dimora abituale e quindi che esistono le condizioni per l'iscrizione anagrafica nel Comune di Castelrotto" - ha accolto l'appello del contribuente osservando:

- "il sig. O.... risulta... da allora iscritto nel registro dell'anagrafe del Comune di Castelrotto senza che quest'ultimo abbia mai fornito la prova od indizio... di una modifica di tale dimora abituale";

- "anche in considerazione dell'art. 2129 c.c., si deve presumere che il sig. O. ... effettivamente dimora abitualmente nel Comune di Castelrotto e non a Bolzano", per cui "il ricorrente... adempie... tutti i presupposti previsti dall'art. 4 del regolamento comunale ICI per poter usufruire delle agevolazioni fiscali per la sua abitazione sita nel territorio comunale", della quale "è proprietario";

- "la circostanza che la moglie del ricorrente sia proprietaria di un appartamento in Bolzano e che ivi dimori abitualmente non ha alcuna rilevanza sull'agevolazione fiscale da concedere dal Comune di Castelrotto" perchè "se l'art. 4 venisse interpretato come richiesto dal Comune, nè l'appellante nè sua moglie potrebbero mai usufruire dell'agevolazione fiscale prevista per l'abitazione principale". 3. Il Comune censura tale decisione con cinque motivi.

A. Con il primo l'ente impositore denuncia "violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, comma 3*, per omessa sottoscrizione in originale della copia del ricorso depositato presso la segreteria della Commissione Tributaria" affermando che "la sentenza impugnata non prende assolutamente in considerazione l'eccezione formulata... nell'appello incidentale".

B. Con il secondo motivo il Comune denuncia "violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 3*", per invalidità della "procura alle liti... perchè non apposta in originale sul ricorso" esponendo che "anche con riguardo a tale eccezione formulata in secondo grado... il giudice non si esprimeva, mentre il giudice di primo grado l'aveva rigettata": per il ricorrente "anche la firma del difensore per autenticare la sottoscrizione della procura alle liti (cfr. Cass. n. 5295/2001) deve essere apposta in originale sulla copia del ricorso depositato in segreteria".

C. Con il terzo motivo l'ente denuncia "violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 112 e 277 c.p.c.", nonchè "omessa motivazione circa un punto

decisivo della controversia" sostenendo che il giudice di appello ha violato detto "combinato disposto" perchè "ha ommesso di pronunciarsi su una domanda (rectius eccezione) propositagli" non avendo preso "assolutamente in considerazione l'appello incidentale... relativamente all'eccezione d'inammissibilità del ricorso introduttivo per la mancata sottoscrizione in originale della copia dello stesso, depositata presso la segreteria della Commissione Tributaria", "nonostante il giudice di primo grado avesse espressamente statuito sul punto" e "accertato" che la "copia... depositata in segreteria non recava in calce alla delega la firma in originale, nè del ricorrente nè del procuratore", "detta omissione di pronuncia rileva anche agli effetti della omessa motivazione su un punto decisivo della controversia".

D. Con il quarto motivo il Comune - esposto di aver contestato e di contestare "tutt'ora anche il fatto che il sig. O. dimori abitualmente a (OMISSIS)" - denuncia "violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, comma 2*, nonché dell'art. 4 del regolamento ICI" esponendo che per tali norme "un'abitazione", "ai fini della qualifica ad abitazione principale", deve rappresentare "non solo la dimora abituale del contribuente... ma anche dei suoi familiari" per cui "la circostanza che i familiari" dell' O. "non dimorano abitualmente nell'abitazione di quest'ultimo a (OMISSIS)" comporta "il venir meno di uno dei due presupposti richiesti dalla legge" e dal regolamento ICI "per la qualifica di un'abitazione quale abitazione principale" e "rende del tutto superflua la questione se il sig. O. stesso dimori o meno abitualmente nella sua abitazione a (OMISSIS)".

E. Con il quinto (ultimo) motivo il ricorrente denuncia "insufficiente motivazione circa l'effettiva dimora abituale a (OMISSIS) del sig. O." sostenendo "non corrisponde(re) affatto alla realtà" che il contribuente "dimori abitualmente a (OMISSIS) e non assieme alla sua famiglia a (OMISSIS)" perchè (in sintesi), "come dimostrato... mediante la documentazione prodotta in primo grado", quella dell' O. in (OMISSIS) è una "mera abitazione di villeggiatura" e non "un'abitazione principale". 4. L' O., a sua volta, propone ricorso incidentale condizionato con il cui unico motivo denuncia "violazione e falsa applicazione del combinato disposto di cui agli *artt. 112 e 277 c.p.c.*" (anche "in riferimento *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 5") adducendo che il giudice di appello ha "illegittimamente esteso la propria indagine a circostanze nuove rispetto a quelle originariamente invocate dall'amministrazione comunale" atteso che "il provvedimento... impugnato non era... stato motivato con ragioni attinenti all'asserita mancanza di dimora abituale (di esso) O. nella sua abitazione a (OMISSIS)". 5. Dei ricorso proposto dal Comune deve essere accolto, perchè fondato, solo il quarto motivo; i primi tre (scrutinabili congiuntamente), invece, vanno respinti; l'esame del quinto motivo resta assorbito dall'accoglimento detto.

Il ricorso incidentale del contribuente, invece ed in aderenza all'accoglimento del gravame principale, deve essere disatteso.

A. La terza censura - a prescindere dall'accertamento della effettiva sua sussistenza - denuncia, nella sostanza, un vizio privo di qualsivoglia rilevanza - comunque non idoneo, da solo, a determinare la cassazione della sentenza impugnata - atteso che essa, giusta quanto espone lo stesso ricorrente, investe soltanto la interpretazione delle norme invocate dal medesimo.

In tale ipotesi, però, in ossequio al disposto *dell'art. 384 c.p.c.*, comma 2, (numerazione dei commi applicabile alla specie *ratione temporis* anteriore a quella introdotta dal *D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 12*) - per il quale "non sono soggette a cassazione le sentenze erroneamente motivate in diritto, quando il dispositivo sia conforme al diritto" -, questa Corte, una volta riscontrata la rispondenza "al diritto" del dispositivo adottato nella sentenza impugnata, non può procedere alla cassazione di quest'ultima in quanto il positivo riscontro di detta conformità consente soltanto di "correggere la motivazione" della stessa.

Il vizio denunciato, peraltro, non potrebbe portare alla cassazione della decisione gravata che ne fosse affetta neppure in ipotesi di riscontrata non rispondenza del suo dispositivo "al diritto" atteso che l'ultimo inciso del medesimo *art. 384 c.p.c.*, comma 1, (numerazione detta) impone a questo giudice di legittimità di decidere "la causa nel merito" tutte le volte che "non

siano necessari ulteriori accertamenti di fatto", "accertamenti", di norma, non necessari quando la doglianza involge esclusivamente (come nella censura in esame) questioni di diritto.

B. Le prime due doglianza investono la "copia" del ricorso di primo grado "depositata" dal contribuente presso la segreteria della commissione di primo grado di Bolzano.

Il Comune - sulla scorta del principio enunciato da questa Corte nelle decisioni dallo stesso indicate (in appresso esaminate) - sostiene l'inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio perchè detta "copia" e la "procura alle liti" contenuta nella stessa non recano la sottoscrizione "in originale".

A sostegno si invoca:

(1) il disposto del *D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 18, comma 3*, per il quale (1) "il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qua caso vale quanto disposto dall'art. 12, comma 6", e (2) "la sottoscrizione del difensore o detta parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'art. 14, comma 2" (art. 14, comma 2: "se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza"), nonchè (2) quello dell'art. 12, comma 3, del medesimo *D.Lgs.* secondo cui "ai difensori... deve essere conferito l'incarico... anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato".

B.1. Specificamente in ordine all'inciso "la sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti", invero, questa sezione - sentenza 21 marzo 2001 n. 4051 resa propriamente in fattispecie di atto (ricorso) di "appello" che "nell'originale e nella copia depositata reca in calce al testo soltanto la... sottoscrizione" del "ricorrente" e non pure "quella del difensore a mezzo del quale era stato proposto" (anche se "il difensore..., nell'originale, aveva certificato l'autografia della procura"), da cui gli excerpta che seguono, come la conforme n. 5295 depositata il 9 aprile 2001 - ha statuito che "il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, nella disciplina del *D.Lgs. n. 546 del 1992*, ove direttamente proposto per mezzo del servizio postale o con consegna all'ufficio finanziario, è inammissibile, quando manchi la sottoscrizione dell'autore dell'atto (la parte od il suo difensore) nella copia depositata con la costituzione in giudizio, indipendentemente dall'eventualità che la controparte non contesti la sottoscrizione dell'originale" osservando che l'"innovazione" "rispetto alle norme del previgente *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, (artt. 15 e 22)" costituita dalla affermata necessità (attesa la comminata "inammissibilità") della sottoscrizione del ricorso "tanto nell'originale quanto nella copia", va col legata "alle disposizioni riguardanti le modalità di proposizione del ricorso (in primo grado od in appello) e di costituzione della parte attrice (*D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 20 e 22*, richiamati dal successivo art. 53)" atteso che "nelle ipotesi di notificazione diretta, l'originale rimane al destinatario" per cui "il ricorrente dispone soltanto della copia, e deve depositarla, al momento della costituzione in giudizio, nella segreteria della commissione adita, con dichiarazione di conformità all'originale (art. 22)": "detta copia, in quelle ipotesi, è dunque l'unico documento sul quale il giudice può effettuare il doveroso controllo sull'esistenza e validità dell'atto d'impulso processuale, a differenza di quanto si verifica in caso di notificazione per ufficiale giudiziario, con deposito in sede di costituzione dell'originale, ovvero si verificava nel rito anteriore, in cui l'atto doveva essere spedito o consegnato alla segreteria della commissione" e "le indicate peculiarità spiegano l'onere della sottoscrizione anche della copia, con previsione d'inammissibilità del ricorso in assenza di essa, ed al contempo superano i sospetti d'illegittimità costituzionale..., perchè la diversità di disciplina trova base logica nella circostanza che soltanto la copia è inclusa nel fascicolo processuale e consente il predetto controllo".

Nella medesima decisione si è, altresì, osservato che "non può evitare l'inammissibilità" detta neppure "il fatto che la parte evocata in giudizio non contesti la sottoscrizione dell'originale in suo possesso (come in quella specie, in relazione all'idoneità della firma del difensore per autenticazione della procura ad integrare firma dell'intero atto)" in quanto "le norme sui requisiti di forma indispensabili per l'attivazione del giudizio rispondono ad interessi anche pubblicistici, hanno carattere imperativo e si sottraggono alla disponibilità dei contendenti, e che, quindi, il riscontro officioso della loro inosservanza non trova ostacolo nel comportamento difensivo delle parti".

Sulla stessa scia, nella successiva sentenza 10 gennaio 2004 n. 205 (al fine di "stabilire se la mancata sottoscrizione del ricorso (esemplare depositato presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale) sia causa di inammissibilità del medesimo") si è ribadito che "il ricorso introduttivo del giudizio tributario è inammissibile tutte le volte in cui manchi, nella copia depositata con la costituzione in giudizio, la sottoscrizione dell'autore dell'atto, cioè della parte ovvero il suo difensore, indipendentemente dalla circostanza che la controparte non contesti la sottoscrizione dell'originale".

La tesi è stata, infine, ancor di recente sostanzialmente riaffermata da Cass., trib., 18 giugno 2009 n. 14117.

B.2. Siffatti principi - diversamente da quanto (peraltro immotivatamente) ritenuto anche da Cass., trib., 22 marzo 2006 n. 6591 - non sono affatto condivisibili perchè gli stessi, fondamentalmente, non considerano (1) che le "copie del ricorso", di cui l'art. 18 impone la sottoscrizione a pena di inammissibilità, sono soltanto quelle "destinate alle altre parti" - quindi le copie impiegate per la "notificazione" (nel senso del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 16, comma 3*, per il quale "le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento", "ovvero", se dirette ad un "ufficio" tributario od all'"ente locale", "mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia") del medesimo ricorso a dette "altre parti" - e (2) che nella previsione (certamente in senso tecnico) delle "altre parti" del processo, giusta la identificazione delle stesse operata dal *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10*, non è compreso, nè può essere compreso, il giudice perchè soggetto (come le parti) del processo ma non parte dello stesso processo, attesa anche la necessaria sua posizione (*art. III Cost.*) di terzo rispetto a quelle.

Di conseguenza (tenuto conto della sua finalità, quale univocamente desumibile dal tenore letterale e dalla collocazione della stessa) la norma indicata (ed invocata dal Comune ricorrente) regola unicamente (e si applica, quindi, soltanto al)l'ipotesi di ricorso proposto contro più parti (come, ad esempio, in caso di ricorso proposto contro l'ente impositore e il concessionario della riscossione o di appello proposto non da tutti i litisconsorzi necessari e da notificare agli stessi per l'integrità del contraddittorio), non già alla "costituzione in giudizio del ricorrente" (e/o dell'appellante, tenuto conto del disposto del successivo art. 53, comma 2: "il ricorso in appello... deve essere depositato a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3"), perchè l'attività di "costituzione in giudizio del ricorrente" è specificamente, nonchè diversamente, regolata dal medesimo D.Lgs. del 1992, art. 22, per il comma 1, del quale, per quanto interessa, "il ricorrente" deve depositare ("entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità"), "nella segreteria della commissione tributaria adita" (ovvero trasmettere "a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento") "l'originale del ricorso" se "notificato a norma *dell'art. 137 c.p.c.* e segg.", ovvero "copia del ricorso consegnato o spedito per posta", con la precisazione (comma 3) che "in caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente" e l'ulteriore specificazione che "se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente" ("l'inammissibilità del ricorso è

rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce a norma dell'articolo seguente").

B.3. La portata del contestato principio richiamato innanzi (supra, sub B.1.), peraltro, è già stata (opportunamente) precisata e delimitata nella già richiamata decisione n. 6391 del 2006 - seguita anche da Cass., trib., 14 maggio 2007 n. 10958 nonché dalla coeva 30 giugno 2006 n. 15159 che richiama l'analoga decisione n. 21170 del 30 ottobre 2005, anch' essa sulla specifica, significativa fattispecie (nella stessa esaminata) di rovesciamento dell'ordine procedimentale determinato dalla consegna (da parte del ricorrente) della copia dell'atto, anziché dell'originale, all'ufficio e dal deposito dell'originale, in luogo della copia conforme, presso l'organo giurisdizionale - nel senso che la "mancanza di sottoscrizione" sanzionabile con l'inammissibilità del ricorso "va intesa in modo davvero radicale, ossia" solo "come mancanza materiale del requisito imposto dalla legge".

La sentenza del 2006, invero, ha giustamente evidenziato che la sanzione dell'"inammissibilità" del ricorso ("rilevabile d'ufficio"; non sanata nè sanabile neppure dalla costituzione in giudizio del resistente) "appartiene al novero di quelle c.d. forti", cioè delle sanzioni "caratterizzate dalla insanabilità del vizio", e, pertanto, per il suo "rigore sanzionatorio", la portata della stessa - tenuto "presente l'insegnamento fornito dalla corte costituzionale, con particolare riguardo al processo tributario, secondo il quale le disposizioni processuali tributarie devono essere lette in armonia con i valori della tutela delle parti in posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità" (sentenze nn. 189 del 2000 e 520 del 2002) e di cui questa Corte ha già fatto applicazione nella materia di cui all'art. 22 cit. (v. la sent. n. 18088 del 2004) - deve essere intesa (cfr., sul punto, Cass., trib., 31 ottobre 2005 n. 21170) "in senso restrittivo", cioè "riservando" ad essa "un limitato campo di operatività, comprensivo cioè di quei soli casi nei quali il rigore estremo dell'inammissibilità (vera e propria ex tunc) è davvero giustificato".

"La previsione di inammissibilità" - si è statuito con detta sentenza (come nelle altre innanzi ricordate) -, quindi, "deve farsi conseguire solo là dove e nei limiti in cui la mancanza della sottoscrizione sia effettiva, non quando essa risulti presente per relationem, attraverso il rinvio implicito dalla fotocopia all'atto (originale) depositato" (in detta ipotesi erroneamente) "presso la segreteria dell'Ufficio e questa conformità non sia stata contestata o, se anche lo sia stata, essa è comunque infondata": a maggior ragione, pertanto, deve ritenersi ed affermarsi che non può sanzionarsi con l'inammissibilità la pretesa mancanza di sottoscrizione "in originale" della copia del ricorso da depositare e depositata presso la segreteria del giudice tributario, in ordine alla quale copia l'art. 22, comma 3, prescrive, come visto, che il ricorrente attesti esso stesso, unicamente, "la conformità dell'atto depositato" (quindi della "copia") a "quello" (costituente l'"originale") "consegnato o spedito" alla controparte.

B.4. Il *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 22*, peraltro, come perspicuamente evidenziato nella più volte richiamata sentenza n. 6391 del 2006, "fornisce la chiave di volta dell'intero regime delle inammissibilità del ricorso introduttivo o dell'appello" allorchè (comma 5) stabilisce che "ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e dei documenti di cui ai precedenti commi", quindi ed in particolare, anche ove le "contestazioni" riguardino la conformità all'originale della copia del ricorso depositata nella segreteria: per tale decisione, infatti, l'inciso detto stabilisce "una sorta di possibile causa di esclusione della sanzione (... vera e propria extrema ratio) quando vi sia modo di accertare la sostanziale regolarità dell'atto e l'osservanza delle regole processuali fondamentali", in particolare "l'esistenza della sottoscrizione della parte e del difensore del ricorrente" nell'"originale" del ricorso.

Specificamente in ipotesi di deposito, quale copia del ricorso, della fotocopia dell'originale (recante in calce "chiaramente leggibile la firma del difensore" e "l'attestazione di conformità alla copia (recte: originale) consegnata all'ente impositore", nella sentenza 15 marzo 2004 n. 5257 di questa sezione - ricordato aver la Corte affermato, "con riguardo all'atto di

citazione", che "lo stesso non è affetto da nullità quando nella copia notificata la firma del difensore sia riprodotta soltanto fotostaticamente e tale atto contenga inoltre (...) le indicazioni che ne evidenziano la provenienza dal difensore munito di mandato (Cass. 6480/1998; altresì, Cass. 10491/1994)" - si è condivisibilmente statuito che quella copia non è un "un atto del tutto privo di sottoscrizione" per cui non "opera la sanzione della inammissibilità *D.Lgs. n. 546 del 1992*, ex art. 18, commi 3 e 4".

B.5. In conclusione, deve affermarsi che la mancata sottoscrizione "in originale" della copia del ricorso depositata dal ricorrente presso la segreteria del giudice tributario, denunciata dal Comune, non costituisce affatto irregolarità di tale copia perchè il *D.Lgs. n. 546 del 1992*, art. 22, richiede soltanto che la parte e/o il suo difensore (quando e se nominato) attestino la conformità di tale copia all'originale dello stesso ricorso spedito o consegnato alla controparte, e, comunque, perchè l'eventuale "irregolarità" afferente a quella mancanza non integra affatto una "nullità insanabile" avendo di certo lo stesso Comune (che tanto non ha contestato) potuto e dovuto riscontrare l'esistenza della firma della parte (e/o del suo difensore) nell'originale del ricorso ad esso spedito e/o consegnato.

B.6. In ordine, poi, alla irrilevanza giuridica della mancanza della sottoscrizione "in originale" della procura (sempre nella copia depositata) - nonostante il contrario (isolato) avviso espresso da questa sezione (Cass., trib., 5 marzo 2010 n. 5371), non condivisibile sia per l'esegesi del *D.Lgs. n. 546 del 1992*, artt. 18 e 22, innanzi svolta sia per le ragioni che seguono - va ribadito (Cass. trib., 6 giugno 2007 n. 13208) esser sufficiente "che la sottoscrizione della parte sia contenuta nell'originale e sia seguita dall'autenticazione del difensore e che la copia notificata contenga" soltanto "elementi idonei a dimostrare la provenienza dell'atto da difensore munito di procura speciale, come la trascrizione o l'indicazione del mandato (ex multis Cass. 5323/04, 13369/03, 15072/01)" per cui "la sottoscrizione della procura (come pure dell'autenticazione del difensore)" deve esser "sempre rilevata con riferimento all'originale dell'atto e non alla copia notificata".

Già in precedenza, peraltro, in applicazione al processo tributario dei principi sviluppati per quello civile ordinario - per i quali "non occorre che la procura sia integralmente trascritta nella copia notificata all'altra parte, ben potendosi pervenire, attraverso altri elementi, alla ragionevole certezza che il mandato sia stato conferito prima della notificazione dell'atto (cfr. Cass. civ. sentt. nn. 15173 del 2001 e 15354 del 2004)" - si è precisato (Cass., trib., 12 aprile 2006 n. 8601, da cui gli excerpta) che "la conformità del ricorso rispetto all'originale notificato dal contribuente all'Ufficio impostore deve riguardare il contenuto dell'atto" per cui "deve ritenersi sufficiente l'apposizione" (nella copia) di una "nota che attesti la presenza... sull'originale" del "mandato rilasciato al difensore".

C. In ordine alla questione propriamente di merito (accertamento della spettanza, al contribuente, per l'immobile posseduto nel territorio del Comune ricorrente, della stessa) va ribadito che anche la particolare "detrazione" prevista, all'epoca (anno 2003) cui si riferisce la pretesa fiscale dedotta in giudizio, dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992*, n. 504, art. 8, comma 2, per l'"unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo" (per la nozione di "unità immobiliare" ai fini della detrazione in esame cfr.: Cass., trib.: 29 ottobre 2008 n. 25902; 9 dicembre 2009 n. 25729; 12 febbraio 2010 n. 3393) costituisce (Cass., trib., 7 agosto 2008 n. 21332) un'"agevolazione fiscale" (alla quale "il contribuente ha diritto solo se abbia operato in conformità alle leggi che la prevedono") la cui "natura eccezionale" impone un "interpretazione rigorosa": "le norme agevolative fiscali", infatti (Cass., trib.: 2 ottobre 2009 n. 21144; 16 dicembre 2008 n. 29371; 29 febbraio 2008 n. 5447 oltre, ex multis, quelle richiamate nella citata decisione n. 21332 del 2008), sono "di stretta interpretazione e quindi non estensibili ai casi non espressamente previsti" perchè costituiscono comunque "deroga al principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. ".

Analogamente è a dirsi quanto alla riduzione dell'aliquota applicabile alle unità immobiliari in questione.

L'interpretazione rigorosa", quindi, deve sorreggere anche quella relativa all'ultimo inciso dell'art. 8, comma 2, detto il quale, come noto, dispone che "per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente".

In base a tale disposizione, ai fini della spettanza della detrazione e della applicabilità dell'aliquota ridotta, una "abitazione" (ovverosia una "unità immobiliare" adibita a tale uso) posseduta dal contribuente per uno dei titoli previsti dalla norma può (e deve) essere ritenuta "principale" soltanto se nella stessa "dimorano abitualmente" sia il "contribuente" che i "suoi familiari": per il sorgere del diritto alla detrazione, quindi, non è sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell'unità immobiliare se (come è pacifico nel caso) i "suoi familiari" dimorino altrove.

La norma - come desumibile inequivocamente dalla totale "esenzione" ("è esclusa"), "a decorrere dall'anno 2008", dall'imposta comunale disposta, specificamente per "l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo", con il D.L. 27 maggio 2008, n. 91, art. 1, comma 1 (convertito nella L. 27 luglio 2008, n. 126) - costituisce manifestazione del complessivo favore del legislatore nella determinazione del trattamento fiscale dell'"abitazione principale" (come, analogamente, per l'acquisto della c.d. "prima casa"), rinvenibile (specificamente in materia di ICI), ad esempio, nel *D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 59, lett. e*, (il quale ha espressamente previsto la possibilità, per il Comune, di "considerare abitazioni principati, 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") o nel *D.L. 27 maggio 2005, n. 86, art. 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" considerato dalla norma - tenuto conto della identità della ratio ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di "residenza della famiglia" desumibile dall'*art. 144 c.c.*, comma 1, (testo sostituito dalla *L. 19 maggio 1975, n. 151, art. 26*: "i coniugi concordano tra loro l'indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa") per cui è del tutto legittima l'applicazione al primo dell'elaborazione giurisprudenziale propria della norma codicistica, in particolare del principio per il quale (Cass., 1[^], 24 aprile 2001 n. 6012, che richiama "Cass. 5 maggio 1999, n. 4492; 26 giugno 1992, n. 8019") per "residenza della famiglia" - da tenere distinta dai luoghi di "eventuali domicili fissati altrove ai sensi dell'*art. 45 c.c.*" - deve intendersi il "luogo" ("in relazione al quale", in particolare, "deve realizzarsi, con gli adattamenti resi necessari dalle esigenze lavorative di ciascun coniuga, l'obbligo di convivenza posto dall'*art. 143 c.c.*") di "ubicazione della casa coniugale" perchè questo luogo "individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia", "salvo che" (si aggiunge opportunamente) "tale presunzione sia superata dalla prova" che lo "dello spostamento... della propria dimora abituale" sia stata causata dal "verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza".

Dalle considerazioni che precedono discende l'erroneità della sentenza impugnata laddove (1) ha riconosciuto spettare al contribuente il trattamento fiscale proprio dell'"abitazione principale" unicamente per il fatto (allo stato non interessa, perchè irrilevante, se vero) che egli dimori "abitualmente" nella sua casa ubicata nel Comune ricorrente e (2) non ha considerato la necessità, imposta dal legislatore, di tener conto non già della sola dimora del contribuente ma, unicamente, di quella della sua famiglia, risultando, peraltro, fallace perchè non vera l'asserzione secondo la quale l'interpretazione propugnata dal Comune ricorrente (da

ritenersi giuridicamente fondata per le ragioni svolte) dovrebbe importare la negazione dell'agevolazione sia al contribuente (per l'immobile sito nel Comune ricorrente) che alla moglie (per l'immobile di questa in (OMISSIS)) atteso che la incontestata convivenza del contribuente (che non ha neppure addotto il "verificarsi di una frattura" di quel "rapporto") con la moglie e con i figli in Bolzano attribuisce solo all'unità immobiliare sita in questo Comune la qualità, voluta dalla norma, di "abitazione principale".

D. L'accertata carenza del necessario presupposto dato dalla destinazione ad "abitazione principale" dell'unità abitativa nel Comune ricorrente e l'affermata insufficienza della sola circostanza della (quand'anche effettiva) dimora abituale in detta unità, ovviamente, rendono del tutto superfluo l'esame dell'ultimo motivo di doglianza del Comune e impongono il rigetto del ricorso incidentale del contribuente perchè aventi entrambi ad oggetto l'accertamento di un elemento (effettività della dimora) irrilevante.

E. In definitiva la sentenza impugnata deve essere cassata perchè affetta dall'evidenziato errore.

La causa, però, non abbisogna di nessun ulteriore accertamento di fatto e, pertanto, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., deve esse essere decisa nel merito da questa Corte con il rigetto del ricorso di primo grado del contribuente attesa l'infondatezza della sua pretesa di fruire, ai fini dell'imposta comunale dovuta sul suo, immobile, del trattamento fiscale previsto dalla legge soltanto per le unità immobiliari adibite ad "abitazione principale". 6. La novità della questione oggetto della fattispecie principale consiglia l'integrale compensazione tra le parti delle spese processali dell'intero giudizio ai sensi dell'art. 92 c.p.c., comma 2.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi; rigetta i primi tre motivi del ricorso principale; accoglie il quarto e dichiara assorbito il quinto motivo dello stesso ricorso; rigetta il ricorso incidentale dell' O.; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso di primo grado del contribuente; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Cass. civ. Sez. V, 16-06-2010, n. 14527

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ALTIERI Enrico - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere

Dott. PERSICO Mariaida - Consigliere

Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere

Dott. GIACALONE Giovanni - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

CITTA' DI IVREA, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA FLAMINIA 79 presso lo studio dell'avvocato LUBRANO FILIPPO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato SARACCO GIANNI MARIA, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

BANCA MPS SPA;

- intimato -

sul ricorso 14944-2008 proposto da:

BANCA MPS SPA, in persona del Direttore Generale e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE BRUNO BUOZZI 102 presso lo studio dell'avvocato FRANSONI GUGLIELMO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato RUSSO PASQUALE, procura speciale Notaio Dr. VIERI GRILLO in Siena REP. 185437 del 12/5/2008;

- controricorrente e ricorrente inc. -

contro

COMUNE DI IVREA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 36/2007 della COMM. TRIB. REG. di TORINO, depositata il 07/11/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14/04/2010 dal Consigliere Dott. GIOVANNI GIACALONE;

udito per il ricorrente l'Avvocato LUBRANO FILIPPO, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato FRANSONI GUGLIELMO, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

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

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La Banca Monte Paschi di Siena S.p.a. ha impugnato l'avviso di liquidazione emesso dal Comune di Ivrea per il pagamento della maggiore ICI per il 2002 e relative sanzioni, non

riconoscendo il vincolo di particolare interesse storico ed artistico degli immobili, a norma della *legge n. 1089 del 1939*, invocato dalla banca, la quale lamentava preliminarmente la nullità della notifica dell'avviso, perchè eseguita presso un'Agenzia, anzichè presso la Sede.

La C.T.P. dichiarava la nullità della notifica dell'avviso. Con la sentenza indicata in epigrafe, la C.T.R. invece, ritenuta sanata la nullità della notifica, stante la tempestiva impugnazione in giudizio del medesimo entro il termine per l'esercizio del potere impositivo, respingeva nel merito l'appello del Comune, ritenendo che il vincolo esisteva in capo all'Istituto di credito Monte Paschi e mai era stato espressamente revocato e che il passaggio di proprietà alla S.p.a. non aveva fatto venir meno il vincolo, in quanto la legge stabilisce che tale regime segue il bene anche in caso di vendita dello stesso, sicchè a maggior ragione lo stesso effetto deve riconoscersi allorchè il soggetto subentri nella titolarità del bene ex lege per effetto della trasformazione dell'istituto di diritto pubblico in S.p.A..

Il Comune ha proposto ricorso per cassazione, illustrato con memoria;

resiste l'azienda bancaria con controricorso, nel quale propone anche ricorso incidentale.

I ricorsi vanno riuniti, essendo stati proposti avverso la medesima sentenza (*art. 335 c.p.c.*).

Con il primo motivo il ricorrente denuncia il vizio di violazione e falsa applicazione della *L. n. 1089 del 1939, artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 80 del 1999, art. 8 e D.Lgs. n. 16 del 1993, art. 2, comma 5*, lamentando che la CTR ha illegittimamente riconosciuto la sussistenza del regime di vincolo sugli immobili in questione pur in assenza di qualsivoglia provvedimento di formalizzazione del vincolo e di prova, da parte della banca, di poter godere dell'agevolazione fiscale di cui all'*art. 2 D.Lgs. cit.*

Col secondo motivo, l'ente impositore denuncia omessa e insufficiente motivazione su fatto controverso, non avendo la C.T.E. adeguatamente motivato se sui beni della banca fosse mai stato imposto il vincolo d'interesse storico - artistico e se esso fosse stato provato come esistente in relazione al periodo d'imposta in questione (2002).

Col terzo motivo, la parte ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione della *L. n. 1089 del 1939, art. 4 e D.Lgs. n. 16 del 1993, art. 2, comma 5*, lamentando che la C.T.R. "parrebbe" aver illegittimamente ipotizzato un riconoscimento automatico del vincolo di cui alla *L. n. 1089 del 1939* in ragione della proprietà del bene in capo a soggetto originariamente di diritto pubblico.

I motivi del ricorso principale possono essere trattati congiuntamente, data l'intima connessione, ponendo tutti in dubbio, sotto il profilo della violazione di legge o del vizio motivazionale, la sussistenza del vincolo storico - artistico.

La doglianza si basa sulla negazione della validità della tradizionale distinzione nell'apposizione del vincolo tra gli immobili di interesse storico o artistico appartenenti a "privati proprietari", di cui alla *L. n. 1089 del 1939, art. 3* e quelli di proprietà di enti pubblici o persone giuridiche private senza scopo di lucro, di cui all'*art. 4*.

Essa si rivela infondata, per le seguenti considerazioni.

Nella motivazione della sentenza n. 345 del 24 novembre 2003, la Corte costituzionale, nell'estendere anche a questi ultimi i benefici fiscali oggetto della presente controversia, ha nitidamente sintetizzato l'evoluzione giurisprudenziale in merito alla predetta distinzione: "secondo una tesi più risalente, la differenza di disciplina si sostanzierebbe essenzialmente nel fatto che i beni di interesse storico-artistico appartenenti ad enti pubblici e persone giuridiche private senza fini di lucro, a differenza di quelli appartenenti a persone fisiche e società, resterebbero soggetti ex lege alle disposizioni di tutela, senza necessità di alcuno specifico provvedimento da parte dell'autorità competente ed a prescindere anche dalla loro inclusione negli elenchi previsti dallo stesso art. 4. Secondo un diverso indirizzo, che appare prevalente nella più recente giurisprudenza amministrativa, anche i beni appartenenti agli enti pubblici (ed alle persone giuridiche private senza fini di lucro) sarebbero invece sottoposti alla legislazione vincolistica solo a seguito dell'adozione di un atto formale da parte del Ministero per i beni e le attività culturali, differenziandosi il procedimento, nei due casi, solo quanto alla necessità, non richiesta per i soggetti di cui all'*art. 4*, di una formale notifica

dell'atto amministrativo". Una volta ritenuto che la distinzione tra i beni di interesse storico o artistico di cui alla *L. n. 1089 del 1939, artt. 3 e 4*, rappresentava un elemento di discriminazione manifestamente irragionevole rispetto all'applicazione del beneficio fiscale in questione, il Giudice delle leggi aggiungeva che "l'esigenza di certezza nei rapporti tributari cui assolve il provvedimento formale previsto dalla *L. n. 1089 del 1939, art. 3* (che, secondo un diffuso orientamento interpretativo, potrebbe mancare, come si è visto, per i beni di cui all'art. 4) ben può essere soddisfatta, per i beni appartenenti agli enti pubblici (o alle persone giuridiche private senza fini di lucro), dalla loro inclusione negli elenchi di cui allo stesso art. 4 della legge ovvero da un atto dell'amministrazione dei beni culturali ricognitivo dell'interesse storico o artistico del bene".

Orbene, nella giurisprudenza amministrativa più recente si è consolidato l'orientamento secondo cui il vincolo storico - artistico diretto, imposto su un bene appartenente ad un ente pubblico (in quell'ipotesi, territoriale) non sorge automaticamente ex lege, ma consegue solo all'adozione di un atto formale avente valore costitutivo (Cons. Stato, 6[^], 8 gennaio 2003 n. 20; 6[^], 8 febbraio 2000 n. 678). Nelle più recenti espressioni, la posizione "sostanzialista" ha accolto una tesi intermedia solo relativamente alla conoscenza e non all'apposizione del vincolo, affermando che "la ratio della tutela riposa nell'intrinseco valore del bene; quest'ultimo deve essere riconosciuto dall'Autorità preposta alla tutela; a tal fine, la inclusione negli elenchi ha funzione e natura meramente dichiarativa". L'elenco descrittivo delle cose immobili e mobili che presentano interesse artistico o storico non ha un valore costitutivo, di conseguenza, perchè per il bene di proprietà dell'ente pubblico, a prescindere dall'inclusione nell'elenco, possano scattare le forme di protezione e di tutela è necessario che presenti comunque un interesse culturale. (Cons. Stato, 6[^], 23 marzo 2007 n. 1413).

La contraria e risalente opzione ermeneutica, "pur animata dal lodevole intento di sottoporre a tutela in massimo grado il consistente (e talvolta neppure censito) patrimonio immobiliare italiano, si risolveva in una indiscriminata applicazione della legislazione vincolistica, a prescindere dall'effettivo valore del bene, ed oltretutto non chiariva le ragioni per le quali i beni di pertinenza dei privati dovessero subire (sotto il profilo della tutela, e distonicamente rispetto al precetto costituzionale di cui all'art. 9 della Carta Fondamentale, che non introduce alcuna distinzione fondata sulla titolarità) un trattamento "protettivo" deteriore (per essi non si è mai dubitato della necessità della espressa preventiva apposizione del vincolo) rispetto a quelli in mano pubblica" (così, in motivazione, Cons. Stato., 6[^], 20 luglio 2009 n. 4499).

Deve, quindi, concludersi che, al fine del riconoscimento del beneficio fiscale in questione, è condizione imprescindibile che anche il bene di pertinenza pubblica presenti un effettivo valore storico - artistico culturale.

La censure di cui al ricorso dell'ente impositore, quindi, sono fondate e vanno accolte, perchè la C.T.R. ha erroneamente ritenuto sussistente e mai espressamente revocato un vincolo storico - artistico del quale non era stata, nella specie, dimostrata l'originaria esistenza (non essendo esso desumibile neanche dal tenore letterale della comunicazione del 28 luglio '87 del Ministero per i beni culturali, indicata in ricorso, che, come rilevato in udienza dal P.G., si limitava a dare atto dell'architettura eclettica dell'immobile).

Con il primo motivo del ricorso incidentale, la banca, denunciando violazione dell'art. 156, c.p.c., comma 3 in rel. art. 360 c.p.c., n. 4, ripropone la propria tesi della non operatività della sanatoria, prevista da detta disposizione per gli atti processuali, anche a quelli sostanziali, come l'avviso di liquidazione in lite.

Con il secondo, condizionato, motivo, chiede che questa Corte, in caso di accoglimento del ricorso di controparte, disapplichi - ai sensi del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, art. 6, D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2* e *L. n. 212 del 2000, art. 10* - le sanzioni irrogate dal Comune, sussistendo l'obiettivo incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo delle norme alla base delle contestazioni in questione.

Il primo motivo è infondato, sulla base del principio secondo il quale l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60*, delle norme

sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento, per raggiungimento dello scopo dell'atto ex *art. 156 c.p.c.*, purchè il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento, circostanza nella fattispecie non contestata (Cass., sez. un., n. 19854 del 2004; Cass. 24 novembre 2004 n. 22197; Cass. 9 giugno 2005 n. 12153; Cass. 25 novembre 2005 n. 24962; nonché Cass. 10 marzo 2008 n. 6374 e Cass. 2 luglio 2009 n. 15554, che inducono a ritenere isolata la contraria Cass. 23 aprile 2008 n. 10477).

La seconda censura si rivela inammissibile, perchè formulata in violazione del canone di autosufficienza del ricorso per cassazione, non avendo la banca ricorrente specificato se ed in quali termini la domanda di disapplicazione delle sanzioni, per oggettiva incertezza interpretativa (non vertente, peraltro, nella specie direttamente sulla norma impositiva, quanto, piuttosto, sui presupposti di fatto e normativi della sua applicazione) sia stata proposta alla C.T.R..

Deve ribadirsi, infatti, che detta disapplicazione è possibile, anche in sede di legittimità, solo se domandata dal contribuente nei modi e nei termini processuali appropriati (Cass. n. 25676/08) e che la deduzione, in sede di legittimità, della violazione delle norme sopra indicate, che attribuiscono rilievo all'incertezza normativa quale causa di esclusione della sanzione, postula, ai fini dell'ammissibilità del motivo d'impugnazione, l'indicazione da parte del ricorrente dei procedimenti d'interpretazione normativa adottati e delle norme contrastanti che ne hanno costituito i risultati (Cass. n. 19638/09).

Ne deriva l'accoglimento del ricorso principale, respinto l'incidentale, e la cassazione della sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti istruttori, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo della società contribuente.

Tenuto conto della peculiarità della controversia, ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese delle fasi di merito. Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi. Accoglie il ricorso principale e rigetta quello incidentale. Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della società contribuente. Condanna la società ricorrente incidentale al pagamento delle spese del presente giudizio di Cassazione, che liquida in Euro 1.600,00, di cui Euro 1.400,00 per onorario, oltre spese generali ed accessori di legge; compensate le spese delle fasi di merito.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 30-06-2010, n. 15566

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ALTIERI Enrico - Presidente

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere

Dott. MELONCELLI Achille - Consigliere

Dott. BERTUZZI Mario - rel. est. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

G.V.G. e V.E., rappresentati e difesi come da procura alle liti in calce al ricorso dagli Avvocati Ravignani Riccardo e Mario Contaldi, elettivamente domiciliati presso lo studio di quest'ultimo in Roma, via Pierluigi da Palestrina n. 63.

- ricorrenti -

contro

Comune di Caldiero, in persona del sindaco pro tempore, rappresentato e difeso come da procura in calce al controricorso dall'Avvocato Lucchese Tiziano, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avvocato prof. Francesco d'Ayala Valva in Roma, via Parioli n. 43.

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 16/21/06 della Commissione tributaria regionale del Veneto, Sezione distaccata di Verona, depositata il 13 marzo 2006;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 14 maggio 2010 dal consigliere relatore Dott. Mario Bertuzzi;

Viste le conclusioni del P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MATERA Marcello, che ha chiesto il rigetto del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con tre avvisi di accertamento il Comune di Caldiero chiese a G.V.G. e V.E., quali eredi di G.L., il pagamento di una maggior somma a titolo di ici per le annualità 1998, 1999 e 2000 in relazione ad un terreno di cui il de cuius era proprietario al 50%, assumendo che l'area era edificabile e che il contribuente non poteva beneficiare dell'agevolazione prevista dal *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b)*, nella parte in cui equipara, ai fini dell'imposta, l'area fabbricabile a quella agricola in quanto egli non coltivava direttamente il terreno in questione.

I contribuenti proposero impugnativa dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Verona, opponendo che il fondo doveva, considerarsi agricolo avendo di fatto questa destinazione ed essendo coltivato direttamente e per l'intera superficie dall'altra comunista, G.G., coltivatrice diretta e sorella del de cuius, a cui questi l'aveva assegnato in forza, di una divisione di fatto.

Il giudice di primo grado accolse il ricorso ma, proposto gravame, la Commissione tributaria regionale del Veneto, Sezione distaccata di Verona, con sentenza n. 16/21/06 depositata il 13 marzo 2006, lo respinse, rilevando che il de cuius era sprovvisto della qualifica di coltivatore

diretto richiesta dalla legge per fruire della agevolazione in discorso e, ai fini della impugnativa, era del tutto irrilevante la circostanza che l'altra comproprietaria, detentrica del terreno, fosse in possesso dei requisiti soggettivi per goderne.

Per la cassazione di questa decisione, notificata il 24.5.2006, ricorrono, sulla base di un unico motivo, G.V.G. e V.E., con atto notificato a mezzo posta con spedizione in data 22.7.2006.

Resiste con controricorso il Comune di Caldiero.

Motivi della decisione

Con un unico motivo, il ricorso denuncia "violazione e/o falsa applicazione di norme di diritta ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2 e all'art. 9* e in relazione *all'art. 813 c.c.* (distinzione dei diritti), *art. 840 c.c.*, (proprietà fondiaria), *art. 140 c.c.* (possesso)", 2 e della *L. 2 dicembre 2005, n. 248, art. 11 quaterdecies, comma 16*, in relazione alla *L. 21 luglio 2000, n. 212, art. 7 ed all'art. 2797 c.c.*", censurando la sentenza impugnata per avere ritenuto inapplicabile la disposizione di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b)*, laddove non considera aree fabbricabili i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti nonostante fosse un dato pacifico che il terreno tassato era condotto in via esclusiva dalla comproprietaria e sorella del de cuius G.G. e che ella fosse in possesso dei requisiti richiesti dalla legge per fruire dell'agevolazione. In particolare, ad avviso dei ricorrenti la conclusione accolta dal giudice territoriale e in contrasto con un'interpretazione sia letterale che sistematica delle disposizioni di legge citate, in quanto non ha considerato che, essendo la proprietà indivisa e nell'esclusivo possesso della persona munita della qualifica di coltivatrice diretta, sussistevano nella specie i requisiti oggettivi e soggettivi per il riconoscimento del trattamento tributario più favorevole.

Il motivo è fondato.

Come risulta dalla esposizione del fallo, gli avvisi di accertamento impugnati motivano la pretesa tributaria in ragione della ritenuta non applicabilità, nel caso di specie, del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b)*, ... nella parte in cui dichiara che sono considerati non fabbricabili i terreni che, pur suscettibili di utilizzazione edificatoria, sono posseduti e condotti dai soggetti indicati dal successivo art. 9, comma 1 (coltivatori diretti o imprenditori agricoli), nei quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale atteso che il contribuente non era coltivatore diretto e non provvedeva alla diretta coltivazione del terreno.

Emerge inoltre, come dato pacifico degli atti di causa, che il fondo in questione, nel periodo di imposta, aveva una destinazione agricola, per esser coltivato dall'altra comunista, G.G., in possesso della qualifica di coltivatrice diretta.

La questione controversa può pertanto riassumersi nel quesito se in caso di comunione di un terreno edificabile in cui persista, per l'intero, l'utilizzazione agro-silvo-pastorale ad opera di uno dei comproprietari, in possesso dei requisiti di cui al successivo del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*, l'equiparazione dello stesso a terreno agricolo operata in forza dell'art. 2, comma 1, lett. b) del citato decreto possa valere e quindi essere estesa anche agli altri comunisti, che non esercitano, sullo stesso, attività agricola.

La risposta deve essere positiva.

Tale conclusione si impone, come dedotto dai ricorrenti, in forza di una interpretazione letterale e sistematica del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1 lett. b)*. Ai sensi di questa disposizione, infatti, un terreno, pur suscettibile di utilizzazione edificatoria, deve considerarsi agricolo, ai fini della applicazione dell'imposta, laddove ricorrano tre condizioni: a) il possesso dello stesso da parte di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli a titolo principale; b) la diretta conduzione del medesimo da parte dei predetti soggetti; c) la persistenza dell'utilizzazione agro-silvo-pastorale, mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione. Ricorrendo tali presupposti, il terreno soggiace all'imposta in relazione al suo valore catastale, dovendosi prescindere dalla sua obiettiva potenzialità edilizia. La

considerazione, in questi casi, dell'area come terreno agricolo ha quindi carattere oggettivo e, come tale, si estende a ciascuno dei contitolari dei diritti dominicali. Ciò in quanto la persistenza della destinazione del fondo a scopo agricolo integra una situazione incompatibile con la possibilità del suo sfruttamento edilizio e tale incompatibilità, avendo carattere oggettivo, vale sia per il comproprietario coltivatore diretto che per gli altri comunisti.

La diversa soluzione, accolta dalla sentenza in esame, in realtà confonde e sovrappone l'applicazione di due norme che, nonostante talune interferenze, disciplinano situazioni diverse: quella di cui all'art. 2, comma 1, lett. b), che ha riguardo alla qualificazione dell'area ai fini de criterio del calcolo della base imponibile (art. 5 del decreto citato) ed ha carattere oggettivo. e quella di cui all'art. 9 dello stesso decreto, che invece introduce agevolazioni, di carattere soggettivo, ai fini del calcolo dell'imposta in concreto applicabile. Evidente del resto la relatività a cui condurrebbe la conclusione criticata, che, che in caso di comunione, porterebbe a qualificare un medesimo bene nello stesso tempo come edificabile ovvero come agricolo a seconda della qualità soggettiva dei contribuenti.

Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza cassata; sussistendone le condizioni, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito mediante l'accoglimento del ricorso introduttivo.

Gli alterni esiti del giudizio e la natura della questione trattata inducono a compensare tra le parti le spese dell'intero processo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie i ricorso introduttivo dei contribuenti. Compensa tra le parti le spese dell'intero processo.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 14-07-2010, n. 16527

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. BOGNANNI Salvatore - Consigliere
Dott. SOTGIU Simonetta - rel. Consigliere
Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere
Dott. BISOGNI Giacinto - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

R.R., elettivamente domiciliata in ROMA PIAZZA MAZZINI 8, presso lo studio dell'avvocato DELLA VALLE EUGENIO, che la rappresenta e difende procura speciale Notaio Dr. BORGHI MAURO in NONANTOLA REP. 43936 del 24/2/2006;
- ricorrente -

contro

COMUNE DI NONANTOLA, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA G.G. BELLI 27 presso lo studio dell'avvocato MEREU PAOLO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato BATTAGLIOLA MASSIMILIANO, giusta delega in calce;
- controricorrente -

avverso la sentenza n. 83/2005 della COMM. TRIB. REG. di BOLOGNA, depositata il 26/07/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 20/05/2010 dal Consigliere Dott. SIMONETTA SOTGIU;

udito per il ricorrente l'Avvocato DELLA VALLE EUGENIO, che ha chiesto l'accoglimento e deposita note d'udienza;

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

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. CICCOLO Pasquale Paolo Maria, che ha concluso per il rigetto.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna confermando, con sentenza 26 luglio 2005, la sentenza di primo grado che aveva escluso il carattere di ruralità, à fini dell'esenzione ICI 2002 (richiesta dal Comune di Nonantola nella misura di Euro 477,18) del fabbricato rustico, utilizzato a fini abitativi da R.R., pensionata coltivatrice diretta, mentre l'annesso terreno era condotto in affitto da terzi, ha affermato che non sussistendo più il legame tra un coltivatore pensionato e il fondo, l'esenzione dal tributo non può operare, essendo venuto a mancare il legame funzionale fra il fondo e l'edificio, dato che il *D.L. n. 557 del 1993, art. 9*, non prevede alcuna esenzione di tipo esclusivamente soggettivo.

R.R. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di due motivi, illustrato da memoria.

Il Comune di Nonantola resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Col primo motivo la ricorrente deduce la violazione del *D.L. n. 557 del 1993, art. 9, commi 3 e bis*, come sostituito dal *D.P.R. n. 139 del 1997, art. 2* e dell'*art. 2697 c.c.*, nonchè vizio di motivazione della sentenza impugnata che avrebbe mal interpretato il *D.L. n. 557 del 1993, art. 9*, come sostituito nel 1998 che non prevederebbe l'identità soggettiva di chi abita K nel fabbricato insistente sul fondo, e il fondo stesso, anche perchè sarebbe contraddittorio ritenere che un pensionato che non svolge più attività agricola debba coltivare invece il fondo annesso al fabbricato in cui il pensionato abita, e di tale distinzione soggettiva (fra chi abita e chi coltiva) danno infatti atto le istruzioni dell'A.F.. In tal senso la motivazione della sentenza impugnata sarebbe viziata, anche perchè sarebbe violato l'onere della prova in tema di esclusione dall'ICI, la cui insussistenza dovrebbe essere provata dal Comune e non dalla contribuente (non vertendosi in tema di mera esenzione di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7*).

Col secondo motivo si deduce violazione della *L. n. 212 del 2000, art. 10 e art. 3 Cost.*, comma 1, *art. 53 Cost.*, comma 1 e *art. 97 Cost.*, nonchè omessa motivazione della sentenza impugnata e omessa pronuncia della sentenza impugnata à sensi dell'*art. 112 c.p.c.*, per aver ignorato che la tesi sostenuta dalla contribuente in tema di ruralità dei fabbricati è quella sostenuta nelle istruzioni contenute nel modello di dichiarazione IRPEF per il 1998, istruzioni sulle quali la contribuente ha fatto legittimo affidamento, conformandosi a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione Finanziaria (come previsto dalla *L. n. 212 del 2000, art. 10*), a nulla rilevando la differenza fra IRPEF e ICI, poichè anche le linee guida dell'ICI sono dettate dallo Stato, e la ruralità o meno dei fabbricati è concetto valido per tutte le finalità fiscali.

Il primo motivo di ricorso è fondato e va accolto, con assorbimento del secondo motivo.

Infatti il *D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139*, che ha modificato i criteri di riconoscimento della ruralità à fini fiscali, di cui al *D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, comma 1*, convertito, con modificazioni, dalla *L. 26 febbraio 1994, n. 133*, stabilisce, all'*art. 2, n. 3* che "ai fini del riconoscimento, della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni:

a) il fabbricato deve essere posseduto dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito o dai familiari conviventi a loro carico risultanti dalle certificazioni anagrafiche o da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura o da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali, ed utilizzato (lett. b) quale abitazione, da uno dei soggetti su elencati.

La norma, che ha carattere innovativo e non interpretativo, e trova dunque applicazione, con riferimento alla statuizione contenuta nella sentenza impugnata, per gli anni successivi alla sua entrata in vigore (Cass. 18853/2005) anche in difetto del requisito dell'identità fra proprietario del terreno e fabbricato (Cass. 1330/2005), configura un'esenzione soggettiva spettante nella specie alla ricorrente, titolare di trattamento pensionistico svolto in agricoltura, per l'anno in contestazione (1999), successivo appunto a quello di promulgazione della novella, anche in considerazione del dettato della legge interpretativa 222/2007 (art. 42 bis) che attribuisce carattere di ruralità, anche à fini ICI, ai fabbricati dotati dei requisiti individuati dal *D.L. n. 557 del 1993, art. 9*, (sovrariportato).

L'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento del secondo motivo, comporta la cassazione della sentenza impugnata;

null'altro essendovi da accertare, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

Le modifiche normative sul tema comportano la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 21-07-2010, n. 17057

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. BOGNANNI Salvatore - rel. Consigliere

Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere

Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere

Dott. BISOGNI Giacinto - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

EMILIAFRUTTA SCARL, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA ROTELLINI 88, presso lo studio dell'avvocato BELLI ERMANNINO, che lo rappresenta e difende giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI CASTELFRANCO EMILIA, 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;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 6/2 0 04 della COMM. TRIB. REG. di BOLOGNA, depositata il 17/03/2004;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20/05/2010 dal Consigliere Dott. BOGNANNI Salvatore;

lette le conclusioni scritte del P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per il rigetto.

Svolgimento del processo

Con ricorso alla commissione tributaria provinciale di Modena la società Emiliafrutta soc. coop. rl. proponeva opposizione avverso il diniego di rimborso della somma versata per lei relativamente al 1999 a favore del Comune di Castelfranco Emilia per capannoni di sua proprietà. Essa deduceva che l'imposta pretesa era carente dei presupposti, atteso che si trattava di costruzioni rurali adibite allo stoccaggio, trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci, e costituiti da ortaggi e frutta.

Instauratosi il contraddittorio, l'ente territoriale resistente contestava la fondatezza del ricorso introduttivo, dal momento che i fabbricati erano iscritti in catasto con categoria di opifici industriali e con relativa rendita, peraltro non impugnate; vi si commercializzavano prodotti acquistati anche presso terzi, ed inoltre essi appartenevano a soggetto diverso dai singoli proprietari dei terreni.

Quella commissione accoglieva il ricorso introduttivo.

Avverso la relativa decisione l'ente proponeva appello, cui la contribuente appellata resisteva, dinanzi alla commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, la quale, in riforma di

quella impugnata, rigettava l'opposizione, osservando che il tributo era dovuto, posto che i fabbricati erano di carattere industriale.

Contro questa pronuncia la contribuente ha proposto ricorso per cassazione con un unico motivo, ed ha depositato memoria.

Il Comune ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

Col motivo addotto a sostegno del ricorso la ricorrente deduce violazione e/o falsa applicazione di diverse disposizioni di legge, e segnatamente *D.Lgs. n. 504 del 1992, D.P.R. n. 917 del 1986, L. n. 133 del 1993, L. n. 662 del 1996, D.P.R. n. 139 del 1998, D.P.R. n. 1142 del 1949*, in quanto la CTR non considerava che i capannoni in questione erano di carattere rurale, e vi si compivano delle operazioni di manipolazione, trasformazione e conservazione e smercio dei prodotti agricoli dei soci, e solo in parte acquisiti presso terzi, sicchè esse costituivano la continuazione dell'attività agraria dei singoli coltivatori, soci della cooperativa, e ciò in stretta connessione con la loro attività, tanto che tutta la legislazione succedutasi negli anni in sostanza ha via via riconosciuto la ruralità di tale tipo di fabbricati, ancorchè intestati a soggetti aventi una autonoma personalità giuridica, con un graduale processo di interpretazione autentica della precedente disciplina.

Il motivo è infondato.

La questione di fondo, proposta col ricorso, è stata risolta da Cass., Sez. un. 18565/2009, secondo cui: "In tema di ICI, l'immobile che sia stato iscritto nel catasto dei fabbricati come rurale con attribuzione della relativa categoria ((OMISSIS)), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dal *D.L. n. 557 del 1993, art. 9* conv. in *L. n. 133 del 1994*, non è soggetto all'imposta, ai sensi del combinato disposto del *D.L. n. 207 del 2008, art. 23 bis, comma 1*, conv. in *L. n. 14 del 2009*, e del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a)*. Qualora l'immobile sia iscritto in una diversa categoria catastale, sarà onere del contribuente, che pretenda l'esenzione dall'imposta, impugnare l'atto di classamento, restando, altrimenti, il fabbricato medesimo, assoggettato ad ICI. Allo stesso modo, il Comune dovrà impugnare autonomamente l'attribuzione della categoria catastale (OMISSIS), al fine di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato ad imposta".

"In tema di ICI, l'applicabilità dell'esenzione per i fabbricati rurali, prevista dal combinato disposto del *D.L. n. 207 del 2008, art. 23 bis, comma 1* convertito con modificazioni nella *L. n. 14 del 2009*, e del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a)*, è subordinata, per i fabbricati non iscritti in catasto, all'accertamento dei requisiti previsti dal *D.L. n. 557 del 1993, art. 9* conv. in *L. n. 133 del 1994* e successive modifiche, accertamento questo che può essere condotto dal giudice tributario, investito della domanda di rimborso proposta dal contribuente, su cui grava l'onere di dare la prova della sussistenza dei predetti requisiti. Tra i requisiti, per gli immobili strumentali, non rileva l'identità fra titolare del fabbricato e titolare del fondo, potendo la ruralità essere riconosciuta anche agli immobili delle cooperative agricole che svolgono attività di manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci".

Ciò posto, non è possibile condividere sia l'impostazione del ricorso introduttivo, sia quella successivamente illustrata nell'ultima memoria difensiva, che richiama, in particolare, la *L. n. 14 del 2009*, Corte Cost. n. 227 del 2009, Cass., 5^a, 24299 (e 24300/2009, nonché la più recente circolare dell'Agenzia del territorio n. 10933 del 26 febbraio 2010).

In realtà, la sentenza della Corte Costituzionale si è limitata a dichiarare l'illegittimità della *L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 4* (che aveva negato il diritto alla restituzione dell'ICI, versata per annualità anteriori al 2008, ai destinatari delle disposizioni sulla ruralità degli immobili, di cui alla del *D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, lett. i*, introdotta dal *D.L. n. 159 del 2007, art. 42*), senza pronunziarsi sul sopravvenuto della *L. n. 14 del 2009, art. 23, comma 1 bis* "Ai sensi e per gli effetti della *L. 127* luglio 2000, n. 212, art. 1, comma 2, il *D.Lgs. 30*

dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a) deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui al *D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9* convertito, con modificazioni, dalla *L. 26 febbraio 1994, n. 133*, e successive modificazioni", soltanto constatando il valore di interpretazione autentica della norma sopravvenuta, che non appariva in grado di risolvere i dedotti dubbi di costituzionalità, ma, semmai, li rafforzava.

Cass., 5, 24299 (e 24300)/2009, pure affermando che "non è oggetto di ICI il fabbricato della società cooperativa che, indipendentemente dalla sua iscrizione nel catasto fabbricati, è rurale in quanto utilizzato per la manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli dei soci", riguarda pur sempre fabbricati inizialmente classificati (OMISSIS) e poi divenuti, appunto, (OMISSIS).

Cass., Sez. un., 18565/2009, enunciata in premessa, invece, ha preso atto del diritto vivente secondo cui in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il requisito della ruralità del fabbricato, ai fini del trattamento agevolato, non esclude l'assoggettamento all'imposta, ma produce effetti solo ai fini dell'accatastamento, e (dell'eventuale attribuzione della rendita, poichè l'iscrizione nel catasto fabbricati e l'attribuzione della rendita costituiscono presupposti (contestabili unicamente nei confronti dell'organo preposto alle relative operazioni e non nei confronti del Comune) necessari e sufficienti ai fini dell'assoggettamento dell'immobile all'imposta stessa, senza che possano indurre a diversa conclusione il *D.L. 10 dicembre 1993, n. 567, art. 9* (convertito in *L. 26 febbraio 1994, n. 133*) e successive modifiche e integrazioni di cui al *D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139*, e al *D.L. 1 ottobre 2007, n. 159* (convertito in *L. 29 novembre 2007, n. 222*), che hanno influito sui criteri della classificazione catastale e dell'attribuzione della rendita, ma non hanno determinato la non assoggettabilità all'ICI del fabbricato qualificato come rurale (Cass., 5[^], 15321/2008;

indirizzo mantenuto fermo, fra le altre, da Cass., 5[^], 20632, 21163, 21274/2008), così ribadendo che, pure in presenza della norma interpretativa sopravvenuta, è necessaria, in caso di iscrizione in catasto, l'impugnativa dell'atto di classamento, mentre al giudice tributario è consentito l'accertamento incidentale del carattere rurale in discussione solo in ipotesi di immobili non iscritti.

Con la conseguenza che, per i fabbricati iscritti, il Comune è tenuto ad applicare l'imposta secondo i criteri fissati nel *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2* senza autonoma legittimazione alla impugnativa della rendita (cfr., fra le altre, Cass., 5[^], 25678/2008, 15321/2008 citata, 9203/2007, 18271/2004), in sede tributaria - tanto che Cass. Sez.un., 675/2010 ha più di recente affermato le giurisdizione amministrativa nella controversia tra Comune ed Agenzia del territorio, per l'annullamento di un provvedimento di conferma della dichiarazione DOCFA presentata dal contribuente -. E la possibilità, per il Comune stesso, di riconoscere l'esclusione dall'imposta per ruralità, in relazione ad immobili iscritti in catasto - affermata invece nella circolare più sopra richiamata "i requisiti necessari e sufficienti per il riconoscimento del carattere di ruralità di un immobile (...) sono del tutto indipendenti dalla categoria catastale attribuita al medesimo immobile", oltre a rivelarsi incompatibile col rilevato difetto di legittimazione, risulterebbe, in via di principio, sovvertitrice dei criteri legali fissati nel citato *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2*.

A tali criteri si è attenuta la sentenza impugnata, nella quale si da atto dell'accatastamento del complesso immobiliare in categoria (OMISSIS), e, quindi, con tipologia industriale.

Al rigetto del ricorso può conseguire, in dipendenza della soluzione solo di recente individuata dalla Sezioni unite, la compensazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE Rigetta il ricorso e compensa le spese.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 10-08-2010, n. 18503

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. PIVETTI Marco - Presidente
Dott. DI IASI Camilla - rel. Consigliere
Dott. GRECO Antonio - Consigliere
Dott. BERTUZZI Antonio - Consigliere
Dott. SCARANO Luigi Alessandro - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI BASSANO DEL GRAPPA in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE PARIOLI 43, presso lo studio dell'avvocato D'AYALA VALVA FRANCESCO, che lo rappresenta e difende con procura speciale notarile del Not. Dr. ALESSANDRO TODESCAN in BASSANO DEL GRAPPA, rep. n. 182655 del 28/02/2007;

- ricorrente -

contro

FUSINA UNO DI BONATO GIANCARLO & C. SAS;

- intimato -

sul ricorso 13244-2007 proposto da:

FUSINA UNO SAS I BONATO GIANCARLO & C. in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI MONTI PARIOLI 48, presso lo studio dell'avvocato MARINI GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende, giusta delega a margine;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

COMUNE DI BASSANO DEL GRAPPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 44/2006 della COMM. TRIB. REG. di VENEZIA, depositata il 15/11/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 28/05/2010 dal Consigliere Dott. CAMILLA DI IASI;

udito per il ricorrente l'Avvocato D'AYALA VALVA, che si riporta alla memoria e al ricorso depositato;

udito per il resistente l'Avvocato MARINI, che si riporta al controricorso e alla memoria e chiede il rigetto del ricorso principale;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, accoglimento controricorso per il quarto motivo (inammissibilità primo, terzo e quinto), assorbiti settimo e ottavo motivo.

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1. Il Comune di Bassano del Grappa propone ricorso per cassazione (successivamente illustrato da memoria) nei confronti della società Fusina Uno s.a.s. di Bonato Giancarlo & C. (che resiste con controricorso, anch'esso illustrato da memoria, proponendo altresì ricorso incidentale) e avverso la sentenza con la quale, in controversia concernente impugnazione di avvisi di accertamento ICI per gli anni 1999/2001, la C.T.R. Veneto confermava la sentenza di primo grado che, accogliendo solo parzialmente il ricorso introduttivo, dichiarava non dovute le sanzioni per gli anni successivi al primo.

In particolare, i giudici d'appello affermavano, per quel che in questa sede ancora rileva: che non può considerarsi nulla una notifica che ha raggiunto il proprio scopo permettendo al destinatario di identificare l'Ufficio di provenienza, il notificante e l'atto notificato; che dall'iter logico-temporale dei provvedimenti legislativi succedutisi nel tempo emerge chiaramente la volontà del legislatore di mantenere la competenza della Giunta Comunale in relazione alla determinazione dell'aliquota ICI; che; la mancata allegazione del provvedimento richiamato nell'accertamento non ha sminuito nè intaccato il diritto di difesa della società; che la sanzione per omessa denuncia dell'immobile sottoposto ad ICI è funzionale all'esigenza che il Comune acquisisca gli elementi e i dati essenziali per quantificare il tributo, dovendo il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10*, interpretarsi nel senso che l'espressione "autonoma obbligazione tributaria" si riferisce all'imposta dovuta annualmente mentre l'obbligo della denuncia è pur sempre previsto una sola volta; che l'espressa dichiarazione "non posseduto" in relazione ad un immobile che invece si possiede non è configurabile come semplice dimenticanza, ma, valutata unitamente al comportamento precedente e successivo del dichiarante, rivela la volontà di non dichiarare l'immobile; infine che l'irrogazione delle sanzioni è stata contestuale all'accertamento dell'imposta evasa, rendendo così inequivocabile la sua origine e i motivi che la giustificavano.

2. Deve innanzitutto essere disposta la riunione dei due ricorsi siccome proposti avverso la medesima sentenza.

Col primo motivo del ricorso principale, deducendo violazione e falsa applicazione del combinato disposto del *D.Lgs. n. 404 del 1992, art. 10, commi 1 e 4, nonchè art. 11, comma 2*, in relazione al sistema sanzionatorio ex *L. n. 472 del 1997*, il ricorrente rileva che il principio dell'autonomia dell'obbligazione tributaria comporta che ogni anno fiscale mantiene la propria autonomia nel senso che l'azione accertatrice dell'amministrazione è autonoma anno per anno sia in relazione ai presupposti che alle conseguenze impositive e sanzionatorie dell'attività del contribuente, dovendo perciò ritenersi che abbiano errato i giudici d'appello nell'affermare che la sanzione per omessa dichiarazione ICI sia dovuta solo per il primo anno e non per gli anni successivi nel corso dei quali si protragga l'omissione.

Col secondo motivo, deducendo violazione e/o falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4*, in relazione alla *L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1*, il ricorrente rileva che a carico dei soggetti passivi è posto l'obbligo di denunciare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato e che, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici d'appello, la condotta attiva soddisfa l'obbligo una sola volta, salvo l'intervento di modifiche, mentre, finchè il contribuente non faccia la dichiarazione prescritta, reitera, rispetto a ciascun anno di imposta, la condotta omissiva sanzionata.

I due motivi che precedono, da esaminare congiuntamente perchè logicamente connessi, sono fondati alla luce della giurisprudenza di questo giudice di legittimità (alla quale il collegio intende dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene) secondo la quale l'obbligo, posto dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 10, comma 4*, 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 di variazione) non sia presentata,

e l'inosservanza determina, per ciascun anno di imposta, un'autonoma violazione punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1, del citato decreto (v. cass. n. 932 del 2009 e n. 8849 del 2010).

Col terzo motivo, deducendo vizi di motivazione, la ricorrente sostiene che la motivazione della sentenza impugnata risulta illogica, omessa e insufficiente nella parte in cui i giudici d'appello hanno affermato che l'obbligo della denuncia è pur sempre previsto una sola volta, da ciò deducendo la correttezza dell'irrogazione della sanzione per un solo anno, con evidente gap logico per mancanza di analisi del passaggio dal contenuto dell'obbligo al contenuto della violazione sanzionata. Il dedotto vizio di motivazione non riguarda l'accertamento in fatto bensì la motivazione in diritto della sentenza impugnata e deve pertanto ritenersi assorbito alla luce di quanto sopra esposto in relazione ai due motivi che precedono, nei quali la medesima problematica risulta affrontata denunciando, più correttamente, il vizio di violazione di legge.

3. Col primo motivo del ricorso incidentale si deduce omessa pronuncia per avere i giudici d'appello omesso di pronunciarsi sulla richiesta declaratoria di inesistenza degli avvisi opposti per inesistenza delle relative notifiche, limitandosi a rilevare che nella specie le notifiche avevano raggiunto il proprio scopo.

La censura è infondata. Nella specie non è configurabile alcuna omissione di pronuncia, posto che i giudici d'appello si sono pronunciati sulla questione concernente la dedotta patologia della notifica e, affermando la validità di essa per raggiungimento dello scopo, hanno indirettamente ma chiaramente escluso che detta notifica potesse ritenersi inesistente: la statuizione dei giudici d'appello (di validità della notificazione per raggiungimento dello scopo, con esclusione implicita della dedotta inesistenza) può essere pertanto censurata in questa sede eventualmente per violazione di legge ex *art. 360 c.p.c.*, n. 3, ovvero, ricorrendone i presupposti, per vizio di motivazione (con adeguata proposizione di idoneo e conferente quesito ovvero chiara indicazione del fatto controverso, come previsto rispettivamente dalla prima e dalla seconda parte dell'*art. 366 bis c.p.c.*), ma non per errar in procedendo, con conseguente incongruità del quesito di diritto formulato in relazione a tale vizio.

Col secondo motivo la ricorrente deduce vizio di motivazione della sentenza impugnata in ordine alla dedotta inesistenza degli avvisi per inesistenza della relativa notifica. La censura è inammissibile perchè carente della chiara indicazione prevista dalla seconda parte dell'*art. 366 bis c.p.c.*, a norma del quale è richiesta una illustrazione che, pur libera da rigidità formali, si deve concretizzare nella esposizione chiara e sintetica del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume viziata.

In proposito, occorre rilevare che, ai sensi *dell'art. 360 c.p.c.*, n. 5, così come ai sensi della seconda parte dell'*art. 366 bis c.p.c.*, per "fatto" controverso deve intendersi non un "punto", o una "questione", bensì un fatto in senso tecnico, ossia, ai sensi *dell'art. 2697 c.c.*, un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo. Nella specie la ricorrente ha individuato come "fatto controverso" l'inesistenza della notificazione degli avvisi opposti, tuttavia l'inesistenza di un atto (della quale peraltro non vi è traccia nella disciplina codicistica e il cui riconoscimento incontra molte resistenze anche in gran parte della dottrina) non è un fatto (né naturalistico né processuale) bensì un istituto giuridico la cui (discussa) configurabilità dipende dalla valutazione ad opera dell'interprete, di una serie di "fatti" (ad es.: notificazione eseguita da soggetto diverso dall'ufficiale giudiziario, mancanza della relata, notificazione eseguita presso un indirizzo privo di ogni collegamento col destinatario ecc.).

Col terzo motivo, deducendo violazione o falsa applicazione degli *artt. 149 c.p.c.*, *L. n. 890 del 1982, art. 3* e *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11*, la ricorrente rileva che gli avvisi opposti sono stati notificati a mezzo posta ma la notifica sarebbe inesistente perchè:

la relata non risulta compilata secondo il modello legale; la mancanza della relata impedisce l'individuazione dell'agente notificatore; la busta contenente gli atti impositivi, oltre a non essere conforme al modello legale previsto dalla *L. n. 890 del 1982, art. 2*, non riporta il numero di cronologico del messo notificatore e la firma di quest'ultimo; gli avvisi di

accertamento ICI per gli anni 1999, 2000 e 2001 sono stati notificati nella medesima busta e con un'unica raccomandata.

La censura è infondata. In proposito, premesso che, come sopra rilevato, l'istituto dell'inesistenza è tuttora molto discusso in dottrina e giurisprudenza sia con riguardo alla disciplina degli atti processuali che con riguardo alla patologia negoziale e provvedimentale, occorre rilevare che nella specie le ragioni addotte a sostegno della asserita inesistenza delle notificazioni in questione hanno carattere formale e sono tali da comportare l'irregolarità o, al più, la nullità (sanabile in caso di raggiungimento dello scopo) delle suddette notificazioni.

Giova infatti rilevare che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, in tema di notificazione a mezzo del servizio postale, costituendo la relata di notifica momento fondamentale del procedimento notificatorio, sia ai sensi del codice di rito che delle norme speciali del processo tributario, la mancata apposizione della stessa sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario, ai sensi della *L. n. 890 del 1982, art. 3*, non comporta l'irregolarità - come pure affermato in alcune pronunce - ma la nullità della notificazione, con conseguente sanabilità (v. tra le altre cass. n. 9377 del 2009).

Peraltro, la giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha più volte avuto modo di chiarire che la notificazione può ritenersi inesistente solo quando manchi del tutto ovvero sia stata effettuata in un luogo o con riguardo a persona che non abbiano alcun riferimento con il destinatario della notificazione stessa, risultando a costui del tutto estranea, mentre è affetta da nullità (sanabile con effetto "ex tunc") quando, pur eseguita mediante consegna a persona o in luogo diversi da quello stabilito dalla legge, un collegamento risulti tuttavia ravvisabile, così da rendere possibile che l'atto, pervenuto a persona non del tutto estranea al processo, giunga a conoscenza del destinatario (v. tra le altre da ultimo cass. n. 25350 del 2009 e n. 621 del 2007).

Col quarto motivo, deducendo violazione o falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1991, art. 6, comma 1*, come modificato dalla *L. n. 662 del 1996*, mancata applicazione delle *Delib. di giunta n. 401 del 1998* e *Delib. n. 514 del 1999*, ai sensi del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7* e conseguente illegittimità degli avvisi relativi al 1999 e 2000 per incompetenza della giunta comunale alla deliberazione delle aliquote, la ricorrente rileva che il *D.Lgs. 504 del 1992, art. 6* nella versione applicabile *ratione temporis* fine all'entrata in vigore del *D.Lgs. n. 267 del 2000*, innovando la precedente formulazione, attribuiva al Comune (non alla giunta) il compito di deliberare le aliquote ICI, dovendosi intendere per Comune il consiglio comunale, posto che la *L. n. 142 del 1990, art. 32, comma 2*, attribuisce al consiglio comunale i compiti di istituzione e ordinamento dei tributi nonché compiti di disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e servizi.

La censura è fondata.

In proposito, la giurisprudenza di questo giudice di legittimità (alla quale il collegio intende dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene) ha avuto ripetutamente modo di affermare che la competenza a determinare l'aliquota ICI è appartenuta alla giunta comunale, alla quale era stata originariamente attribuita dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 6, comma 1*, (con efficacia derogatoria del criterio stabilito dalla *L. 8 agosto 1990, n. 142*, il cui art. 32 demandava alla competenza esclusiva del consiglio comunale l'istituzione e l'ordinamento dei tributi), fino alla sostituzione di tale norma operata, con decorrenza dal 1^o gennaio 1997, dalla *L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 53*, (che ha eliminato tale deroga), ed è stata poi alla giunta nuovamente assegnata dal *D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267*, in forza del carattere generale della previsione contenuta nell'art. 48 e dell'assenza di un'espressa riserva in favore del consiglio comunale, dovendo perciò ritenersi che la competenza in esame sia spettata al consiglio comunale a partire dal 1^o gennaio 1997 e fino all'entrata in vigore del citato *D.Lgs. n. 267 del 2000* (v. tra le altre cass. n. 12345 del 2005 e n. 6603 del 2008).

Da quanto esposto consegue che nella specie i giudici d'appello avrebbero dovuto rilevare l'illegittimità degli avvisi di accertamento relativi al 1999 e al 2000 per incompetenza della giunta comunale alla determinazione delle aliquote Ici ivi applicate.

Col quinto motivo la ricorrente deduce l'illegittimità costituzionale ex art. 76 Cost. del D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 42, comma 2 lett. f) posto che tale norma, attribuendo alla giunta la competenza alla determinazione delle aliquote già attribuita al consiglio comunale, introduce una disposizione innovativa che travalica i limiti imposti dalla delega di mero coordinamento contenuta nella L. n. 265 del 1999, art. 31, con conseguente violazione dell'art. 76 Cost..

La proposta questione di legittimità costituzionale è manifestamente infondata.

Deve infatti escludersi che nell'attribuire alla giunta la competenza alla determinazione delle aliquote Ici il D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 42, abbia valicato i limiti della delega di mero coordinamento contenuta nella L. n. 265 del 1999, posto che la Corte costituzionale, pronunciandosi proprio con riferimento al D.Lgs. n. 267 del 2000 (sia pure con riferimento ad altre norme) ha avuto modo di chiarire che il concetto di coordinamento, inteso in senso non meramente formale, comprende anche l'adeguamento della disciplina al nuovo quadro complessivo derivato dal sovrapporsi nel tempo di norme dettate in vista di situazioni e assetti diversi, nonché l'eliminazione dai testi legislativi di norme la cui ratio originaria non trova più rispondenza nell'ordinamento, e che quindi non appaiono più riconducibili, quanto meno nella loro portata originaria, all'assetto in vigore (v. C.Cost. n. 223 del 2003).

Col sesto motivo, deducendo violazione o falsa applicazione degli L. n. 212 del 2000, art. 7 e D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, la ricorrente si duole che i giudici d'appello non abbiano tratto le dovute conseguenze dalla circostanza che agli avvisi opposti non erano stati allegati gli atti ai quali si era fatto riferimento nella motivazione dei medesimi. La censura è in parte infondata e in parte inammissibile per inidoneità del relativo quesito di diritto che, non essendo adeguatamente circostanziato, non consente a questo giudice di formulare in risposta un principio di diritto idoneo a definire la questione controversa.

Giova infatti innanzitutto evidenziare che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, in tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), l'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, avendo la funzione di rendere comprensibili le ragioni della decisione, riguarda i soli atti necessari per sostenere quelle ragioni intese in senso ampio e, quindi, non limitate a quelle puramente giuridiche ma comprensive anche dei presupposti di fatto, con la conseguenza che sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli atti che si rivelano irrilevanti per il raggiungimento della detta funzione e gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione (v. cass. n. 25371 del 2008).

Inoltre, sempre secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, in relazione alla motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 3.: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e solo perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto che ad essi si richiama, con la conseguenza che, in caso di impugnazione dell'atto per violazione, sotto tale profilo, della L. n. 212 del 2000, art. 7, non è sufficiente che (come nella specie) il contribuente allegli e dimostri che nell'atto impositivo si è fatto riferimento ad altri atti senza

che gli stessi fossero ad esso allegati, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti era necessaria ad integrare la motivazione dell'atto impositivo e non risultava comunque in esso riportata (v. cass. n. 26683 del 2009).

Col settimo motivo, deducendo violazione o falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 1*, la ricorrente sostiene che la mancata dichiarazione di una unità immobiliare non era configurabile come omissione della dichiarazione ICI bensì solo come dichiarazione incompleta o infedele; posto che una dichiarazione era stata presentata, ma, in presenza di una pluralità di immobili posseduti, era sfuggita la dichiarazione relativamente ad una sola unità immobiliare.

La censura è infondata. L'obbligo di dichiarazione è configurabile in relazione a ciascun immobile posseduto, e, in caso di inottemperanza, è configurabile l'omessa dichiarazione, senza che in contrario rilevi la circostanza che il non-dichiarante sia possessore di altri immobili rispetto ai quali abbia assolto il proprio obbligo di dichiarazione.

In proposito, la giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha avuto modo di evidenziare che, in relazione all'imposta comunale sugli immobili, l'omessa indicazione, nella dichiarazione (come nella denuncia di variazione) di cui al *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, 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 del citato *D.Lgs.*, art. 14, comma 1, a titolo di "omessa presentazione della dichiarazione o denuncia" e non, ai sensi del comma 2 della stessa norma, quale "dichiarazione o denuncia ... infedeli", non essendo la dichiarazione ICI diretta a determinare il complessivo coacervo patrimoniale, unitariamente considerato a fini di una unica soggezione ad imposizione fiscale ed essendo equiparata, a livello sanzionatorio, la fattispecie di "omessa denuncia" a quella di "omessa dichiarazione" delle sopravvenute "modificazioni dei dati ed elementi dichiarati" (v. cass. n. 932 del 2009).

Con l'ottavo motivo, deducendo violazione del *D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 17*, la ricorrente si duole che i giudici d'appello non abbiano attribuito alcun rilievo alla circostanza che l'amministrazione, in violazione delle norme sopra esposte, non aveva indicato nell'atto di contestazione le norme applicate nell'irrogazione delle sanzioni tributarie.

La censura è infondata.

Dalla sentenza non emerge che la questione fu posta in primo grado e neppure la ricorrente lo sostiene, affermando invece di averla proposta nell'atto di costituzione in appello. Trattatasi pertanto di questione nuova che, come tale, ai sensi del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57*, non poteva essere proposta per la prima volta in appello, onde correttamente i giudici d'appello non si sono pronunciati su di essa, con decisione conforme a diritto, sia pure non assistita da esplicita motivazione, che deve perciò intendersi integrata nei termini sopra esposti.

Col nono motivo, deducendo omessa pronuncia e violazione del *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12*, la ricorrente afferma che, nell'ipotesi di accoglimento del ricorso principale nella parte in cui sostiene l'applicabilità della sanzione per ciascun anno di imposta, dovrebbe applicarsi il *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5*, relativo al concorso di violazioni commesse in periodi di imposta diversi.

La censura è inammissibile come tale, in quanto non colpisce alcuna corrispondente statuizione della sentenza impugnata ma esprime una sollecitazione rivolta al giudice che, in ipotesi di cassazione della sentenza impugnata per fondatezza del ricorso principale, debba pronunciarsi nel merito, e può perciò essere fatta valere o resistendo al ricorso principale (per l'ipotesi in cui il giudice di legittimità ritenga di pronunciarsi nel merito) ovvero dinanzi al giudice di rinvio.

Alla luce di quanto esposto, il primo e il secondo motivo del ricorso principale devono essere accolti, con assorbimento del terzo, e deve essere altresì accolto il quanto motivo del ricorso incidentale, con rigetto degli altri. La sentenza impugnata deve essere pertanto cassata in relazione ai motivi accolti. Poichè non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, dichiarando dovuta l'imposta Ici richiesta e le relative sanzioni

esclusivamente in relazione all'anno 2001. Essendovi riconoscimento esclusivamente in relazione ad un anno di imposta, non vi è modo di esaminare la sollecitazione (impropriamente esposta nel nono motivo del ricorso incidentale) all'applicazione della disposizione sul concorso di violazioni. Alla luce dello sviluppo processuale e dell'esito della controversia, si dispone la compensazione tra le parti delle spese dell'intero processo.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi. Accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo, accoglie il quarto motivo del ricorso incidentale, rigettati gli altri. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e decidendo nel merito dichiara dovuta l'imposta Ici e le relative sanzioni esclusivamente in relazione all'anno 2001. Compensa le spese dell'intero processo.

CORTE CASSAZIONE, SEZ. V, 10 dicembre 2010, n. 24958

Fatto - Il sig. S.T. ha impugnato il rigetto della richiesta di esenzione decennale dall'ILOR in relazione ad un fabbricato sito in Roma. L'amministrazione finanziaria ha ritenuto che non sussistessero i presupposti per l'esenzione prevista per le opere iniziate prima dell'1 settembre 1967. La CTR ha accolto il ricorso sulla base di un "verbale di ricevimento di dichiarazione resa in data 7.4.1992 dal quale risulta che il fabbricato ... è stato edificato antecedentemente al 1.9.1967".

L'amministrazione finanziaria ricorre contro gli eredi del sig. T., per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, sulla base di un unico motivo.

Gli intimati non hanno svolto attività difensiva.

Diritto - Il ricorso è fondato e va accolto.

La CTR ha accolto il ricorso sulla base di una non meglio specificata dichiarazione che non può avere alcun valore probatorio. Autocertificazioni e dichiarazioni sostitutive di atti di notorietà, secondo la giurisprudenza di questa Corte condivisa dal Collegio, non hanno valore di prova nel sistema dell'accertamento giudiziario delle vicende fiscali: "L'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova, con specifico riguardo al contenzioso tributario, ostacolo invalicabile nella previsione del D.Lgs. 546 del 1992, art. 7, comma 4, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo" (Cass. 6755/2007; conf. Cass. n. 703/2007).

Pertanto, anche la giurisprudenza, minoritaria, che ritiene ammissibile la produzione di atti notori chiarisce che questi hanno un mero "valore indiziario, quali documenti facenti fede solo riguardo alla data, all'esistenza ed alla provenienza delle dichiarazioni in essi scritte, ma non quanto all'attendibilità delle dichiarazioni medesime, da ritenersi soggette, allo stesso modo di qualsiasi altra scrittura privata, al vaglio del giudicante che deve tener conto di ogni elemento da cui possa desumersi la maggiore o minore veridicità delle stesse" (Cass. n. 724/2010).

Conseguentemente, la sentenza impugnata, basata sulla acritica fiducia attribuita al contenuto di una dichiarazione di parte, deve essere cassata con rinvio della causa, per nuova valutazione del merito, alla CTR del Lazio, altra sezione, e per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. - LA CORTE

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 08-10-2010, n. 20876

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. BOGNANNI Salvatore - Consigliere
Dott. MERONE Antonio - Consigliere
Dott. PERSICO Mariaida - rel. Consigliere
Dott. GIACALONE Giovanni - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 3351/2007 proposto da:

COMUNE DI CASTELNUOVO RANGONE (MODENA) in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA SESTIO CALVINO 33, presso lo studio dell'avvocato CANNAS Luciana, che lo rappresenta e difende, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

IMPRESA EDILE IDEA SRL;

- intimato -

sul ricorso 6871/2007 proposto da:

IMPRESA EDILE IDEA SRL in persona del Presidente del C.d.A., elettivamente domiciliato in ROMA VIALE GIULIO CESARE 14, presso lo studio dell'avvocato BARBANTINI FEDELI MARIA TERESA, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato TRICARICO GIUSEPPE, giusta delega a margine;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

COMUNE DI CASTELNUOVO RANGONE;

- intimato -

avverso la sentenza n. 89/2005 della COMM. TRIB. REG. di BOLOGNA, depositata il 01/12/2005;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 08/07/2010 dal Consigliere Dott. MARIAIDA PERSICO;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE NUNZIO Wladimiro, che ha concluso per l'inammissibilità di entrambi i ricorsi.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

La società Impresa Idea Edile s.r.l. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento e liquidazione della maggior imposta richiesta dal Comune di Castelnuovo Rangone per l'ICI relativa all'anno 2001 con riferimento a diversi appezzamenti di terreno, in parte agricolo ed in parte edificabile. Eccepiva il vizio di motivazione dell'atto impugnato e ne chiedeva l'annullamento nonché la disapplicazione delle relative sanzioni. Il Comune resisteva. La Commissione Tributaria Provinciale dichiarava non dovute le sanzioni e rigettava nel resto.

La relativa sentenza veniva impugnata dal Comune, che insisteva sulla legittimità delle sanzioni irrogate; la società controdeduceva sul punto e proponeva ricorso incidentale con riferimento ai vizi di motivazione dell'atto impugnato ed alla inidoneità dei documenti depositati dal Comune in riferimento all'onere probatorio sullo stesso gravante.

La Commissione Tributaria Regionale con la sentenza indicata in epigrafe respingeva gli appelli e confermava la decisione di primo grado.

Contro tale sentenza ricorre con motivo unico il Comune; la contribuente controdeduce e deposita ricorso incidentale fondato su di un unico motivo.

MOTIVAZIONE

Motivi della decisione

Devesi disporre, innanzitutto, la riunione del ricorso principale e di quello incidentale, ai sensi dell'art. 335 c.p.c., comma 5.

Nel ricorso principale il Comune ha dedotto, con motivo unico, la violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 5 e 10* e del *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59* e del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8* (art. 360 c.p.c., n. 3). Lamenta che i giudici di merito, dichiarando non applicabili ai sensi del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8*, le sanzioni amministrative, hanno dato un'erronea interpretazione di tale norma non tenendo in debito conto: - che l'accertamento ICI non presuppone che sia preventivamente attribuito il valore al suolo per metro quadro (in quanto il *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59*, attribuisce in tal senso una mera facoltà ai Comuni), ma piuttosto che vi sia il rispetto dei parametri di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*; che da tanto consegue la mancanza di un'obiettiva incertezza sulla portata della norma da applicare e quindi la mancanza di cause di non punibilità.

Tanto viene contrastato dalla contribuente che rileva come, stante la situazione di obiettiva incertezza sul valore venale dei terreni in assenza di una preventiva deliberazione del Comune sul valore al mq. delle aree edificabili, si debba ritenere l'inesistenza dell'elemento soggettivo, inteso come condotta non solo cosciente e volontaria ma anche colpevole, elemento necessario ai sensi del *D.Lgs. n. 472 del 1997*, per l'irrogazione della sanzione; eccepisce inoltre sia la violazione del *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12*, per avere il Comune, avanzando le medesime pretese per gli anni da 1997 al 2001, applicato il cumulo materiale, anzichè quello giuridico; sia la mancata individuazione dell'autore materiale al quale irrogare la sanzione, ai sensi del *D.Lgs. n. 472 del 1997*, applicabile *ratione temporis*.

La società inoltre, in via incidentale, lamenta con motivo unico, la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, art. 118 disp. att. c.p.c., e *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2*, nn. 2 e 4 (in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3) nonchè il vizio della motivazione su di un fatto controverso e decisivo (art. 360 c.p.c., n. 5). Ritiene infatti che la motivazione dell'impugnata sentenza sia meramente apparente, limitandosi a rinviare per *relationem* a quella di primo grado senza nè indicare nè vagliare criticamente le censure mosse.

Tale ultima censura, da esaminare in via logica prioritariamente, a prescindere dai profili di inammissibilità è infondata. Questa Corte ha già affermato (Cass. N. 15483 del 2008, Rv. 603367; 16981 del 2006, Rv. 591943; 2268 del 2006, Rv. 586571; 1539 del 2003, Rv. 560219).

"E legittima la motivazione "per *relationem*" della sentenza pronunciata in sede di gravame, purchè il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto. Deve viceversa essere cassata la sentenza d'appello allorquando la laconicità della motivazione adottata, formulata in termini di mera adesione, non consenta in alcun modo di ritenere che all'affermazione di condivisione del giudizio di primo grado il giudice di appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame".

Nel caso di specie il giudice di appello ha affermato; "Rileva la commissione di concordare pienamente con quanto motivato e deciso dai primi giudici e di dovere pertanto confermare la decisione appellata.

Infatti avendo i primi giudici convalidato i valori accertati il contribuente poteva comunque dimostrare la non congruità degli stessi. Purtroppo nessun elemento di prova o dimostrazione di ciò è stato addotto e pertanto nel punto l'appello va respinto". Con tale motivazione il giudice dell'appello esprime, anche se in modo sintetico, le ragioni, cioè la mancanza di una valida contestazione da parte dell'appellante, per le quali ritiene di confermare la sentenza di primo grado.

Nè tanto viene correttamente contestato dallo stesso ricorso per Cassazione, al riguardo sfornito della necessaria autosufficienza.

Con lo stesso si censura la sentenza di secondo grado sia per la ritenuta congruità della motivazione dell'atto impositivo, che non aveva tenuto conto della situazione di fatto e giuridica dei terreni in ciascun anno di accertamento (in particolare: se esisteva una concessione edilizia, se le aree erano già inserite in un piano particolareggiato, se le aree erano solo inserite in un P.R.G., tutti elementi rilevanti per determinare il valore dell'area secondo i criteri espressamente indicati dal cit. *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*); sia per aver ritenuto assolto l'onere probatorio attraverso i documenti depositati dal Comune nel corso del giudizio.

In verità questa Corte ha costantemente affermato (Cass. n. 15952 del 17/07/2007; Cass. n. 6542/2004; Cass. n. 10330/2003) "Il ricorso per cassazione - per il principio di autosufficienza - deve contenere in sè tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, altresì, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito." Nel caso di specie il ricorrente, disattendendo tale principio, ha in parte prospettato l'errore d'interpretazione del giudice di appello senza cogliere la "ratio decidendi" della sentenza di secondo grado, in parte ha sollecitato una diversa lettura delle risultanze processuali e/o documentali ad opera della Corte di legittimità, senza riportare in modo puntuale ed esauriente il contenuto degli atti asseritamente male o insufficientemente valutati dal giudice di merito.

Il ricorrente, infatti, ha omesso di riportare gli atti del giudizio precedente, onde dar modo alla Corte di controllare "ex actis" la veridicità delle sue asserzioni, prima di esaminare nel merito la questione stessa; la censura appare, pertanto, formulata in violazione del principio di autosufficienza del ricorso, dovendo ritenersi inidoneo il ricorso con cui, nel denunciare l'errata valutazione, da parte del giudice di merito, di una circostanza decisiva, ci si limiti a rinviare, con generico riferimento, alla documentazione esistente negli atti di causa (Cass. 13.9.99 n. 9734;

16.2.99 n. 1290; 14.8.98 n. 8013).

Il ricorso principale, non assorbito da quello incidentale essendo relativo all'applicabilità o meno alla fattispecie delle sanzioni, è a sua volta infondato. Con tale ricorso viene denunciata, con riferimento, come si legge nella impugnata sentenza, alla ritenuta sussistenza di "obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione delle disposizioni di cui all'art. 5, comma 5 del regolamento Comunale Ici" una violazione di legge concretizzatesi nell'erronea disapplicazione delle sanzioni scaturenti dall'insufficiente versamento per l'ICI 1999.

Le controdeduzioni presentate sul punto dalla contribuente, reiterative di quelle proposte in grado di appello contro la sentenza di primo grado, affrontano tale tematica con riferimento al più specifico concetto di colpevolezza di cui al *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 5*, e di non punibilità dell'autore della violazione "quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono" (cit. *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2*).

Orbene, va preliminarmente affermato che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte (n. 7765/2008; n. 24270/2007; n. 8187/2007; n. 2933/2007; del 2006 n. 27222, n. 24483, n. 23228, n. 23229, n. 22890, n. 15551, n. 15552, n. 14670, n. 13079, n. 2478;

nello stesso senso, a contrario, Corte di Cassazione 18 maggio 2007, n. 11586), essendo l'incertezza normativa oggettiva tributaria quella situazione giuridica oggettiva che coincide con il risultato inevitabilmente equivoco dell'interpretazione normativa condotta dal giudice (in tal senso Cass. 24670/2007), chiedere la verifica della sua esistenza, fermi l'accertamento dei fatti e la loro categorizzazione operati dal giudice di merito (come nella fattispecie in esame), significa proporre una questione di diritto, con la conseguenza che di essa può essere investito anche il Giudice di legittimità. Con riferimento alla problematica posta questa Corte (Cass. 24670/2007) ha già affermato il seguente principio di diritto, la cui formula è modellata per integrazione di quella della *L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, n. 1*: "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da incertezza normativa oggettiva tributaria, cioè dal risultato equivoco dell'interpretazione delle norme tributarie accertato dal giudice, anche di legittimità".

La più recente giurisprudenza di questa Corte (sentenze Cass. N. 19638 del 2009; n. 24670 del 2007; n. 7765 del 2008) ha affrontato tali concetti affermando che l'incertezza normativa oggettiva tributaria è la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito; solo in questo senso oggettivo, con esclusione di qualsiasi rilevanza sia delle condizioni soggettive individuali sia delle condizioni soggettive categoriali, l'incertezza normativa, in quanto esistente in sè, opera nei confronti di tutti.

Alla luce di tali principi, pienamente condivisi da questo collegio, non sembra che si possa ritenere nel caso di specie l'esistenza di un'obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*, essendo la stessa chiara nei suoi elementi, certa nell'applicazione, mai oggetto di contrasti giurisprudenziali o dottrinali.

Deve ancora essere esaminata l'incidenza sull'elemento soggettivo (sempre ai fini della ritenuta inapplicabilità della sanzione per mancanza dell'elemento soggettivo) dell'assenza del regolamento con il quale il Comune può determinare periodicamente il valore venale per zone omogenee, determinazione non effettuata dall'Ente benchè a tanto legittimato in virtù del disposto di cui al *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59*.

Nel caso di specie l'assunto del giudice di merito in ordine all'incertezza della normativa anche per tale carenza della norma regolamentare appare condivisibile. L'impugnata sentenza, infatti, fa riferimento alle norme del regolamento previsto dal *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 59*, con il quale i comuni hanno la facoltà (non l'obbligo) di "determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune". Tali norme anche se non hanno natura propriamente imperativa (Cass. n. 9216/2007) ma svolgono piuttosto una funzione analoga a quella dei cosiddetti studi di settore o dei redditometri, forniscono al contribuente le uniche indicazioni predeterminate per individuare il valore al metro quadro; in mancanza delle stesse il cittadino opera una mera previsione. Nell'ipotesi in cui tale previsione si riveli errata il contribuente sarà tenuto ad uniformarsi all'accertamento operato dall'ente impostore, ma, mancando - per l'assenza di una chiara e disattesa previsione normativa - qualsiasi volontarietà e colpevolezza (Cass. n. 22890/2006, Rv. 595873) della condotta, la stessa non potrà essere sanzionata.

In conclusione, In virtù dei principi affermati sia il ricorso principale che quello incidentale devono essere rigettati. Tenuto conto della reciproca soccombenza le spese vengono integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi principale ed incidentale; rigetta il ricorso principale e quello incidentale; compensa integralmente tra le parti le spese di giudizio.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 15-10-2010, n. 21306

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. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. CARLEO Giovanni - Consigliere

Dott. MARIGLIANO Eugenia - Consigliere

Dott. CAMPANILE Pietro - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE di CONEGLIANO, Elettivamente domiciliato in Roma, Via Sicilia, n. 66, nello studio degli Avv. Prof. Fantozzi Augusto, Tieghi Roberto e Giuliani Francesco, come da procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

IMMOBILIARE MOSELE TRE S.a.s. di Mosele G. e C. elettivamente domiciliata in Roma, Via Alberico II, n. 35, nello studio dell'Avv. Chiapparelli Franco, che la rappresenta e difende, unitamente agli Avv. Antonella Rosele e Antonio Maccari, giusta delega a margine del controricorso;

- controricorrente - nonchè sul ricorso incidentale, riunito al precedente proposto da:

IMMOBILIARE MOSELE TRE S.a.s. di Mosele G. e C. come sopra rappresentata;

contro

COMUNE di CONEGLIANO;

- intimato -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 44/31/05, depositata in data 8.8.2005;

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 4.5.10 dal Cons. Dott. Pietro Campanile;

Udito per il Comune di Conegliano l'Avv. Esposito Roberto, munito di delega dell'Avv. Roberto Tieghi;

Udito il P.M., nella persona del Sost. P.G. Dott. FUZIO Riccardo, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, assorbito l'incidentale.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

1.1 - La S.a.s. Immobiliare Mosele Tre impugnava gli avvisi di accertamento, notificati in data 21 gennaio 2002, con cui il Comune di Conegliano chiedeva il pagamento, per gli anni compresi fra il 1994 e il 1998, dell'ICI relativa al fabbricato di proprietà della stessa società, alla quale la rendita catastale era stata attribuita nell'anno 1999.

Veniva contestata - per altro nei confronti del solo Comune - l'attribuzione della rendita catastale; si deduceva altresì l'illegittimità degli avvisi di liquidazione.

1.2 - La Commissione tributaria provinciale di Treviso, previa riunione dei ricorsi, dichiarava inammissibili le opposizioni alla modifica catastale, accogliendo viceversa, le impugnazioni avverso gli avvisi di accertamento emessi dal Comune di Conegliano, condividendo le censure fondate sull'omessa allegazione degli atti posti alla base dell'accertamento.

1.3 - La Commissione tributaria regionale del Veneto, con la decisione indicata in epigrafe, rigettava l'appello proposto dall'ente soccombente, affermando, in particolare, l'inidoneità della notificazione delle rendite mediante pubblicazione nell'Albo Pretorio.

1.2 - Per la cassazione di tale decisione il Comune di Conegliano propone ricorso, affidato ad unico e complesso motivo. Resiste con controricorso, la S.a.s. Mosele Tre, proponendo ricorso incidentale, in relazione al quale il Comune non propone controricorso.

Motivi della decisione

2.1 - Va preliminarmente disposta la riunione dei ricorsi, ai sensi *dell'art. 335 c.p.c.*, in quanto proposti avverso la medesima decisione.

2.2 - Con il proprio motivo di ricorso il Comune ricorrente in via principale deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 342 del 2003, art. 74, comma 3, nonché del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 bis* in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3 sostenendo la legittimità degli avvisi sulla scorta di tali disposizioni.

2.3 - Il ricorso è fondato.

Si tratta, in primo luogo, di stabilire la portata della norma di cui alla *L. n. 342 del 2000, art. 74, comma 3* (secondo cui, "per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, non ancora recepiti in atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali"... "i soggetti attivi di imposta provvedono, entro i termini di prescrizione o decadenza previsti dalle norme per i singoli tributi, alla liquidazione o all'accertamento della eventuale imposta dovuta sulla base della rendita catastale attribuita e i relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della predetta rendita").

Ai sensi del secondo comma della norma in questione, "per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1 gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal *D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, u.c.*, primo periodo".

Attesa l'applicabilità del regime ordinario previsto dal secondo comma del citato del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5* non appare seriamente contestabile il potere del Comune di recuperare la maggiore imposta dovuta, non ostandovi il disposto dell'invocato *L. n. 342 del 2000, art. 74*. Invero, solo a decorrere dal 1 gennaio 2000 gli atti di attribuzione o di modifica della rendita catastale sono efficaci dal giorno della loro notificazione, giacché per gli atti comportanti attribuzione di rendita adottati entro il 31 dicembre 1999, ancor quando successivamente notificati, il comune può legittimamente richiedere l'ici dovuta in base al classamento, che ha effetto dalla data di adozione e non da quella di notificazione, non potendo trovare applicazione la *L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74, comma 1* concernente la diversa ipotesi in cui l'attribuzione della rendita catastale non solo sia stata notificata, ma anche effettuata dopo il 1 gennaio 2000.

Questa Corte, invero, ha affermato il principio, secondo cui in tema di imposta comunale sugli immobili la *L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74, comma 1* nel prevedere 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, implicitamente dispone, da un lato, che i medesimi atti, se adottati prima del 2000, sono sottoposti al regime di trasmissione della conoscenza fissato dal *R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652, art. 12, comma 2* - per il quale la tabella, ove è indicata la rendita catastale per ciascuna unità immobiliare, è pubblicata mediante deposito negli uffici comunali per il periodo di 30 giorni, pubblicizzato per manifesti, da parte del sindaco, con l'indicazione di modalità per l'esercizio del diritto di accesso per visione da parte del contribuente - e, dall'altro, che gli stessi, quando siano recepiti in un atto impositivo del comune non divenuto definitivo, sono efficaci retroattivamente fino all'epoca della verifica del fatto influente sull'ammontare della rendita catastale (Cass., 11 settembre 2009, n. 19640; Cass., 5 maggio 2010, n. 10801).

2.4 - Per quanto attiene all'altro aspetto, concernente il vizio degli avvisi derivante dall'omessa allegazione degli atti attributivi di rendita, deve richiamarsi l'orientamento di questa Corte secondo cui in tema d'imposta comunale sugli immobili, l'obbligo di allegazione all'atto impositivo, o di riproduzione al suo interno, di ogni altro atto dal primo richiamato, previsto dalla *L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7* (cosiddetto Statuto del contribuente), avendo la funzione di rendere comprensibili le ragioni della decisione, riguarda i soli atti necessari per sostenere quelle ragioni intese in senso ampio e, quindi, non limitate a quelle puramente giuridiche, ma comprensive anche dei presupposti di fatto. Ne deriva che sono esclusi dall'obbligo dell'allegazione gli atti che si rivelano irrilevanti per il raggiungimento della detta funzione e gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione. E' stato altresì precisato che esula "dall'obbligo di allegazione (all'atto amministrativo) l'eventuale documento probatorio del "fatto": in particolare, per quanto concerne l'ICI, non rientra tra gli atti "esterni" da allegare all'atto di imposizione fiscale quelle determinativi della rendita catastale atteso che per le parti del rapporto fiscale concernente l'imposta comunale quella rendita costituisce, appunto, solo un mero presupposto di fatto, bisognevole soltanto di dimostrazione in giudizio in ipotesi di avversa contestazione; nel caso, però, la ricorrente non accenna neppure ad una questione involgente un qualche elemento di fatto in contrasto da provare" (Cass. 17 ottobre 2008, n. 25371, in motiv.).

2.5 - D'altra parte va considerato che, sempre in tema di imposta comunale sugli immobili, il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2* introdotto dal *D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 6* nel prevedere che gli avvisi di accertamento o liquidazione motivati "per relationem" con rinvio ad altri atti, debbano allegare gli atti richiamati o riprodurne il loro contenuto essenziale, riprende sostanzialmente il disposto dalla *L. n. 212 del 2000, art. 7* (c.d. Statuto del contribuente), in parte attenuandolo, là dove equipara all'allegazione dell'atto richiamato la riproduzione del suo contenuto essenziale (Cass., 9 aprile 2010, n. 8504).

2.6 - All'accoglimento del ricorso principale, consegue la cassazione dell'impugnata decisione, emessa in violazione dei suindicati principi. Rimane assorbito il ricorso incidentale, inerente alla regolazione delle spese processuali dei gradi di merito, che, avuto riguardo alle incertezze all'epoca vigenti in ambito giurisprudenziale, vanno interamente compensate fra le parti.

2.7 - Ricorrono, per altro, gli estremi per decidere nel merito, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, e non potendo dubitarsi, in base al tenore della decisione impugnata, come, al di là dell'affermata efficacia non retroattiva della notificazione, nel ricorso introduttivo non si contestasse che le annualità per le quali erano stati emessi gli avvisi fossero successive all'attribuzione della rendita catastale.

2.8 - Le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

LA CORTE riunisce i ricorsi. Accoglie il ricorso principale, dichiara assorbito quello incidentale. Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente. Compensa fra le parti le spese processuali relative ai gradi di merito e condanna la controricorrente al pagamento in favore del Comune delle spese processuali relative al presente giudizio di legittimità, liquidate in Euro 800,00, di cui Euro 700,00 per onorari, oltre c.u. e accessori.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 29-10-2010, n. 22129

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ALTIERI Enrico - Presidente

Dott. D'ALONZO Michele - rel. Consigliere

Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere

Dott. DIDOMENICO Vincenzo - Consigliere

Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Comune di Bolzano, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato (giusta successivamente comunicazione) in Roma alla Via Flaminia n. 79 presso lo studio dell'avv. PLACIDI Giampiero che lo rappresenta e difende, insieme con gli avv. GUDRUN Agostino e Marco CAPPELLO, giusta delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

K.H., residente in (OMISSIS), elettivamente domiciliato in Roma alla Via Vallisneri n. 11 presso l'avv. PACIFICI Paolo che lo rappresenta e difende, insieme con l'avv. CLEMENTI Helmuth (del Foro di Bolzano), giusta procura speciale a margine (pag. 2) del controricorso;

- controricorrente -

AVVERSO la sentenza n. 23/01/06 depositata il 23 ottobre 2006 dalla Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano (notificata il 4 dicembre 2006).

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 6 luglio 2010 dal Cons. Dott. Michele D'ALONZO;

sentite le difese delle parti, perorate dall'avv. Giampiero PLACIDI, per il Comune, e dall'avv. Paolo PACIFICI, per il contribuente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE NUNZIO Wladimiro, il quale ha concluso per l'accoglimento del secondo motivo del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato a K.H. il 23 gennaio 2007 (depositato il 6 febbraio 2007), il Comune di Bolzano - premesso che il contribuente aveva impugnato i nove "avvisi di accertamento" (attinenti agli anni dal 2000 al 2004) "emessi per omessa denuncia e omesso pagamento dell'imposta ICI" ("comprese sanzioni e interessi") relativa all'"area edificabile ... p.f. 27/7 in C.C. Dodiciville, di complessivi mq. 420, classificata dal Piano Urbanistico Comunale Zona residenziale B5" asserendo che la stessa (sistemata e utilizzata a giardino) "costituirebbe ... pertinenza dell'adiacente abitazione costituita dalla p. ed. 1828" e, comunque, che, "nonostante la vocazione edificatoria", "sarebbe solo in parte utilizzabile a scopi edificatori essendo dotato di una cubatura meramente residua di mc. 262,12 e di una superficie edificabile ridotta di rag. 104, a causa del dovuto rispetto delle distanze legali dai fondi confinanti" -, in forza di due motivi, chiedeva di cassare la sentenza n. 16/01/06 della Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano (depositata il 23 ottobre 2006 e notificata il 4 dicembre 2006) che aveva recepito l'appello del contribuente avverso la decisione (52/01/05) della Commissione Tributaria di Primo Grado di Bolzano la quale aveva

annullato i quattro avvisi concernenti la "omessa denuncia" ("dato", si legge nella sentenza impugnata, che "il terreno era stato acquistato nel (OMISSIS) e quindi una denuncia dall'acquisto . . . per gli anni 2000 e seguenti non era per legge prevista") e respinto il ricorso del contribuente avverso gli altri avvisi ritenendo dovuta l'imposta "in quanto non sarebbe dimostrata la destinazione durevole del terreno come cosa accessoria della casa di abitazione adiacente".

Nel controricorso notificato il 5 marzo 2007 (depositato il 12 marzo 2007), il K. instava per il rigetto dell'impugnazione dell'ente impositore.

Il 14 gennaio 2010 ed il 10 febbraio 2010 il Comune e il contribuente depositavano le rispettive memorie ex *art. 378 c.p.c.*.

Motivi della decisione

1. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale - assunto che "se un terreno possa essere considerato come pertinenza di un fabbricato o meno si determina secondo *l'art. 817 c.c.* cioè in base al fatto che il terreno sia destinato o meno in modo durevole a servizio od ornamento del fabbricato stesso"; ritenuto "non ... determinante" il "fatto che il giardino costituisce una propria particella fondiaria" - ha accolto l'appello del contribuente affermando che "la particella fondiaria 27/7 ... è una pertinenza del fabbricato" in quanto:

- (1) "è utilizzata da cinquanta anni dagli inquilini della casa come giardino";
- (2) "particella fondiaria e particella edificale sono racchiuse da un recinto";
- (3) "la particella fondiaria è più piccola della particella edificale";
- (4) "il fabbricato sulla particella edificale ha già sfruttato, e quindi edificato gran parte della cubatura prevista per la particella fondiaria, cosicchè per la particella fondiaria rimane ancora solo una possibilità di edificazione residua pari a 262 mc. ... del tutto insufficiente per una casa autonoma e consentirebbe solamente un ampliamento della casa sita sulla particella fondiaria ...";
- (5) "la richiesta del Comune di tassare sia la casa con la sua completa cubatura come anche l'intero giardino, anche solo per la parte la cui cubatura è già stata edificata, appare come una doppia tassazione inammissibile".

In sintesi, per il giudice di appello, "nel caso concreto sussiste sia una pertinenza in base alla situazione effettiva, sia una pertinenza nel senso di una volontà del proprietario ad una simile durevole destinazione". 2. Il Comune censura tale decisione con due motivi.

A. Con il primo il ricorrente - assunto che "l'utilizzo del concetto di pertinenza civilistica" ("laddove l'asservimento è sostanzialmente rimesso alla destinazione del dominus") "in materia tributaria si presta a ... pretestuose strumentalizzazioni a danno delle amministrazioni comunali" - denuncia "violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1* in combinato disposto con il *D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16* convertito nella *L. n. 248 del 2005*" adducendo che l'"orientamento" secondo cui ai fini dell'ICI la "natura pertinenziale di un terreno deve avvenire unicamente ai sensi *dell'art. 811 c.c.*... appare in contrasto con il concetto legale di edificabilità introdotto dal *D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16* convertito nella *L. n. 248 del 2005*" in forza del quale "l'esatto momento in cui, ai fini impositivi, tutti i terreni ... devono essere qualificati .. . come aree edificabili, corrisponde ... con il momento in cui diviene definitiva l'approvazione dello strumento urbanistico generale ... e non rimane rimesso alla destinazione del dominus" di tal che "un'area, per il solo fatto di essere soggettivamente qualificata e destinata a giardino, non può essere esente da tassazione se essa, secondo gli strumenti urbanistici, è edificabile, se residua cubatura, e se non sussistono elementi oggettivi ostativi all'edificabilità".

Per il Comune, quindi ("nozione di pertinenza urbanistica"), "l'immobile per essere considerato pertinenza (...) deve essere non solo preordinato ad un'oggettiva esigenza dell'edificio principale e funzionalmente inserito al suo servizio, ma deve essere anche

sfornito di autonomo valore di mercato e dotato di volume modesto rispetto all'edificio principale in modo da evitare il c.d. carico urbanistico (...).

In conclusione il ricorrente chiede ("quesito") "se con la previsione di cui al *D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16* convertito nella *L. n. 248 del 2005* ... ai fini dell'art. 2, comma 1, rimane tuttora valevole il concetto di pertinenza civilistica, o se non sia più conforme allo spirito della normativa ICI il ricorso al concetto di pertinenza urbanistica valevole in materia di espropriazione per pubblica utilità".

B. Con l'altro motivo l'ente territoriale - affermato "emerge(re)" dalla "motivazione addotta dai giudici di appello" che la "natura pertinenziale della particella" è stata desunta dal fatto che la stessa è "sistemata a "giardino" e recintata assieme alla p. ed.

1828" - denuncia "violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a)* recte; lett. b) in combinato disposto *dell'art. 115 c.p.c.*" nonché "incongrua e insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo" ("p.f. 21/1 pertinenza agli effetti civili"; "valore di tale terreno, ai fini ICI, già contenuto nel valore . . . della p. ed. 1828") esponendo:

- "la sistemazione a giardino non è ... incompatibile con la vocazione edificatoria derivante dallo strumento urbanistico";

- "ai fini del riconoscimento della sussistenza del vincolo pertinenziale" *l'art. 817 c.c.* "richiede la specifica prova circa la presenza di un asservimento strumentale e funzionale necessario tra tale terreno nei confronti di altro edificio principale": "ciò presuppone che, in sede istruttoria, sia ... accertata ... la sussistenza di tale . . . nesso di strumentante necessario" mentre nella "sentenza impugnata . . . non si rileva . . . alcun cenno a un siffatto accertamento di fatto";

- il "ragionamento ... secondo cui l'assoggettamento della p.f. 27/7 al regime di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. b* ... determinerebbe una doppia tassazione" è "erroneo" perchè "il valore" di detta "p.f. . . . non è ... già compreso nei valori catastali attribuiti alla p. ed. 1828" essendo stata questa ..

"accatastata nella categoria A/2 ... non caratterizzata dalla presenza di aree esterne ad uso esclusivo"; "con la presenza di un giardino privato di ... oltre 400 mq, avente funzione esclusiva dell'edificio adiacente, l'edificio definito asservito avrebbe ... dovuto risultare accatastato nella categoria A/7 (abitazioni in villini)".

La doglianza si conclude con questo "quesito": "se la nozione di "pertinenza " civilistica, come delineata *dall'art. 817 cod. civ.*, in combinato disposto con *l'art. 115 c.p.c.*, richieda, se ed in quanto applicabile in campo dell'ICI, la prova da parte del contribuente circa la sussistenza di un complesso vincolo di strumentalità o complementarità funzionale necessario tra un terreno ed un immobile abitativo di sua proprietà e se, in caso di mancato assolvimento di tale onere di prova, l'area destinata dal PUC a terreno edificabile non vada assoggettata al regime del *D.Lgs. n. 404 del 1992, art. 2, lett. b)*". 3. Il K. oppone:

- sul primo motivo, che "la costanza giurisprudenza" di questa Corte "si esprime ... univocamente per una qualificazione civilistica *ex art. 811 c.c.* del concetto di "pertinenza" di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2*" per cui. il Comune "erra . . . riguardo all'assunto aspetto innovativo del *D.L. n. 203 del 2005*";

- sul secondo motivo, che:

(1) il giudice di appello ha "considerato e motivato in termini esaustivi la vertenza, correttamente applicando i principi giuridici desumibili dalle norme in materia, sì come interpretate" da questa Corte;

(2) lo stesso giudice non ha "desunto" ("si contesta recisamente che") "la natura pertinenziale della p.f. 27/7 dalla mera circostanza che si tratterebbe di un giardino recintato" essendo esso partito "dalla nozione di pertinenza *ex art. 817 c.c.*" ed avendo esposto "le plurime ragioni per la qualifica della p.f. 27/7 quale area pertinenziale";

(3) la "doglianza esposta" dal Comune "a pag. 15 ss. del ricorso non ha ragione d'essere" perchè (3a) "la sentenza ... va interpretata nel senso che . . . area pertinenziale è considerata

non tassabile e quindi priva di valore ai fini ICI", (3b) l'"excursus" relativo "alla categoria catastale attribuita alla p. ed. 1828 rappresenta ... un palese quid novum ... mai affrontato ... e quindi ... da considerarsi inammissibile", (3c) "l'accatastamento degli edifici avviene d'ufficio da parte" degli "uffici catastali competenti" e 3d) "la parte della sentenza" sul punto "rappresenta . . . una statuizione adottata incidenter tantum" (la stessa "non incide in maniera decisiva sulle conclusioni" di detto giudice).

4. Il primo motivo del ricorso del Comune deve essere respinto; il secondo, invece, va accolto.

A. La disposizione del comma sedicesimo del *D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11 quaterdecies* (aggiunto dall'allegato alla *L. 2 dicembre 2005 n. 248*, di conversione) - per il quale "ai fini dell'applicazione del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504*, la disposizione prevista dallo stesso decreto, art. 2, comma 1, lett. b) si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo" -, invero, non legittima in alcun modo la tesi, propugnata dal Comune, dell'introduzione (con tal norma) di un concetto di "pertinenza" (definita dall'ente) "urbanistica" diversa da quella comune, desumibile dall'*art. 817 c.c.*, comma 1, ("sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un' altra cosa"), cui questa Corte (cfr.

Cass., trib.: 25 marzo 2005 n. 6501 e n. 6504; 23 settembre 2004 n. 19161; 26 agosto 2004 n. 17035; 17 dicembre 2003 n. 19375) ha ritenuto doversi fare riferimento in materia di imponibilità, quanto all'imposta comunale sugli immobili (ICI), per l'interpretazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a)* che impone di considerare "parte integrante" del "fabbricato" oggetto dell'imposta (ovverosia, prosegue la norma, "l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano"), quindi non autonomamente imponibile, oltre che "l'area occupata dalla costruzione", anche "quella che ne costituisce pertinenza".

La norma indicata dal Comune, come chiarito dalle sezioni unite (sentenza 30 novembre 2006 n. 25506), ha "carattere interpretativo" di quella dettata dalla lett. b) dello stesso comma dell'*art. 2* detto (secondo cui "per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità") - solo in ordine alla quale si era riscontrato (nella giurisprudenza di questa sezione) quel "contrasto" che dette sezioni erano state chiamate a dirimere "il legislatore", è stato osservato, "e intervenuto quando già le SS. UU. erano state investite del contrasto e, quindi, era imminente la rimozione del contrasto stesso da parte di un giudice terzo, nell'esercizio della specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge (*R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, art. 65, comma 1*, e *art. 374 c.p.c.*, comma 2" -, perciò di una norma diversa da quella lett. a) che regola il regime delle "pertinenze" degli immobili ai fini dell'ICI. La tesi, peraltro e comunque, non spiega quale influenza possa desumersi dal chiarimento operato in proposito dal legislatore con la norma del 2005 atteso che nel caso è in contestazione non già la natura edificatoria considerata dalla lett. b) interpretata dell'area assoggettata ad imposizione ma la qualità pertinenziale ai sensi e per gli effetti previsti dalla lett. a) della stessa rispetto ad un edificio di proprietà del medesimo contribuente e tale qualità non trova nessun conforto nella nuova disposizione: questa, infatti, convive perfettamente (come quella originaria) con la qualità detta quanto alla possibile coesistenza, nella stessa porzione immobiliare, di "accessorietà ed edificabilità", non potendosi affermare (né tanto è stato espressamente sostenuto neppure dal Comune ricorrente) - né essendo, comunque, fondato (tenuto conto dell'univoco dettato testuale della complessiva regolamentazione), siccome determinante, altrimenti, un evidente effetto abrogativo della afferente norma - che un' "area" costituente

effettiva "pertinenza" (si consideri, in particolare, l'area posta a "servizio") di un fabbricato, in base alla norma interpretativa, debba ritenersi tassabile solo e perchè edificabile.

In definitiva, in tema di imposta comunale sugli immobili, va ribadito che (Cass. nn. 6501 e 6504 del 2005, citt.) il "trattamento fiscale" delle "porzioni immobiliari asservite ad immobile principale ... sancito nel paradigma del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. a* (trattamento "avente", comunque, "natura speciale") "rende irrilevante il regime di edificabilità, che lo strumento urbanistico nondimeno può loro attribuire, (cfr. Cass. n. 19735/2003) e preclude l'ingresso al relativo criterio di tassazione".

B. L'altro motivo di ricorso, come anticipato, invece, deve essere accolto.

B.1. Con le medesime decisioni del 2005 innanzi richiamate si è, invero, avvertito che lo specifico "regime ... trova applicazione solo se la natura pertinenziale resta convalidata mediante la verifica in concreto dei presupposti, oggettivo e soggettivo, posti dalla norma ordinaria".

Qui si deve semplicemente evidenziare la centralità - tenuto conto della univoca valenza fiscale dell'afferente accertamento, ostativa comunque (*art. 53 Cost.*) alla introduzione di una qualsiasi esenzione rimessa unicamente alla interessata volontà del contribuente - della "verifica" detta la quale deve essere tesa, fundamentalmente, ad accertare (excerpta ancora da dette decisioni) l'"esistenza", in base a concreti elementi fattuali (specie quelli catastali, se rafforzativi del "rapporto d'asservimento") dimostrativi, del necessario ed insostituibile "vincolo funzionale dell'area rispetto al manufatto principale", in particolare che l'area costituisce "parte integrante del fabbricato in relazione al quale era stata corrisposta per intero l'imposta".

B.2. Il *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, art. 25, comma 2* (nel testo sostituito dalla *L. 22 dicembre 1975, n. 694, art. 3*), come noto, alla lett. d), esenta (va) dall'imposta "di cui all'art. 3 gli incrementi di valore" sia "dei fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di diversa destinazione senza radicale trasformazione" che le "relative pertinenze".

In ordine a tale disposizione, questa sezione (sentenza n. 17035 depositata il 26 agosto 2004) ha precisato che l'accertamento dell'"esistenza" "ai sensi *dell'art. 817 c.c.*") del "vincolo pertinenziale", ovverosia del fatto oggettivo che "il bene sia effettivamente posto", "da parte del proprietario del fabbricato principale", "a servizio" (o "adornamento") "del fabbricato medesimo" postula anche quello dell'esistenza dell'"ulteriore requisito della non suscettibilità anche del bene" costituente pertinenza "di diversa destinazione senza radicale trasformazione": "altrimenti opinandosi", si è chiarito, "sarebbe agevole per il proprietario di un immobile - come questa Corte ha osservato nella ... sentenza n. 5320 del 1994 - godere dell'esenzione attraverso una destinazione pertinenziale rispetto ad un fabbricato" pur se detta "destinazione" possa "facilmente cessare senza, una radicale trasformazione dell'immobile stesso".

La pregnanza di quest'ultimo rilievo (evitare, cioè, che il contribuente possa "godere", nella sostanza, "dell'esenzione attraverso una destinazione pertinenziale" eliminabile solo per sua volontà e senza sacrificio) consente di considerare l'insuscettibilità di una "destinazione" del bene ritenuto pertinenziale "diversa senza radicale trasformazione", benchè presa in considerazione specificamente solo ai fini dell'esenzione dall'imposta sull'"Incremento di valore degli immobili siti nel territorio dello Stato" per "decorso del decennio" (c.d. INVIM decennale), se non un elemento costitutivo della fattispecie astratta, comunque quale criterio - indice di valutazione della rilevanza fiscale di una specifica pertinenza civile anche ai fini della norma di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a*: per l'*art. 817 cod. civ.*, infatti, "le cose" si considerano "pertinenze" di "un'altra cosa" non semplicemente perchè poste a "servizio o ad ornamento" della stessa ma solo se tale destinazione sia (soggettivamente ed oggettivamente) "durevole", ovverosia presenti segni concreti esteriori dimostrativi della volontà del titolare di imporre a quelle "cose" uno degli scopi considerati dalla norma civilistica.

Nella citata decisione n. 19161 del 2004, infatti, questa sezione ha evidenziato che per l'implicito riferimento alla definizione che di tale categoria di "bene fornisce il codice civile all'art. 817 c.c.", la "pertinenza" considerata dalla norma sull'ICI è "inequivocabilmente relazionata alla materiale condizione della res, vale a dire alla sua destinazione effettiva e concreta".

B.3. Sulla specifica questione, ancora, la sezione (sentenza 30 novembre 2009 n. 25127) ha, altresì, sottolineato:

- "in materia fiscale, attesa la indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale" ("che grava sul contribuente") "deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico" - "se la scelta pertinenziale non è giustificata da reali esigenze (economiche, estetiche o di altro tipo), non può avere valenza tributaria, perchè avrebbe l'unica funzione di attenuare il prelievo fiscale, eludendo il precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite" : "la simulazione intesa non in senso tecnico negoziale ma come rappresentazione di una apparenza di fatto) di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c. al fine di ottenere un risparmio fiscale va ... inquadrata nella più ampia categoria dell'abuso di diritto (v. Cass. SS. UU. 30055/2008)".

Nella medesima decisione, quindi, si è statuito: "perchè un'area fabbricabile perda il (plus)valore costituito ... dalla edificabilità, occorre che intervenga una aggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi, in concreto e stabilmente, lo ius edificandi, che non si risolva quindi in un mero collegamento materiale rimovibile ad libitum".

B.4. La rilevanza fiscale del preciso accertamento fattuale - diretto, naturalmente, ad evitare che il contribuente o corrisponda un'imposta non dovuta oppure non corrisponda un'imposta dovuta -, all'evidenza, esclude la stessa ammissibilità (quale quella sottesa alla sentenza impugnata) di qualsivoglia operazione logica di qualificazione come "pertinenza" del fabbricato di qualsiasi area edificabile limitrofa sol perchè considerata, od anche semplicemente utilizzata, dal proprietario del fabbricato a giardino: a prescindere alla insussistenza di una qualche nozione, se non giuridica, almeno tecnico - scientifica di "giardino" sulla cui base operare una qualificazione corretta (ben potendosi ritenere tale anche un'area semplicemente affidata alla vegetazione spontanea del luogo), detto uso, infatti, in carenza di ulteriori elementi concreti, non depone affatto per la sussistenza di un sicuro e durevole asservimento dell'area, nonostante la sua vocazione edificatoria (e, quindi, la lievitazione del suo valore economico), al "servizio" od all'"ornamento" dell'edificio (come richiede l'art. 817 cod. civ.) nè, ancora e soprattutto, che il valore di quell'area (perchè e proprio perchè asservita) sia stato considerato ai fini di determinare quello (catastalmente rilevante) del fabbricato cui si assume pertenerne: cioè, come vuole la norma, che "la pertinenza" costituisca (fiscalmente) "parte integrante de fabbricato". 5. In definitiva la sentenza impugnata deve essere cassata perchè affetta dagli evidenziati errori di diritto e la causa, siccome bisognevole degli opportuni, concreti accertamenti fattuali, deve essere rinviata a sezione diversa della stessa Commissione Tributaria Regionale che ha emesso la decisione annullata affinchè la stessa (a) in applicazione degli esposti principi di diritto (ivi compreso quello per il quale "un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale va ... inquadrato nella più ampia categoria dell'abuso di diritto"), valuti (dando esauriente conto del ragionamento determinativo della decisione adottata) la sussistenza di elementi dimostrativi dell'effettiva destinazione (giusta l'art. 817 cod. civ.), "in modo durevole", dell'area in questione a "pertinenza" del fabbricato del contribuente, cioè al "servizio" e/o all'"ornamento" dello stesso, e (2) provveda anche in ordine alle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

LA CORTE rigetta il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo; 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 di Secondo Grado di Bolzano.

TRIBUTI LOCALI
Cass. civ. Sez. V, Sent., 10-11-2010, n. 22844

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. PLENTEDA Donato - Presidente
Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere
Dott. DI IASI Camilla - Consigliere
Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere
Dott. BERTUZZI Mario - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

U.D. e P.O., rappresentati e difesi dall'avv. Marini Giuseppe, presso il quale sono elettivamente domiciliati in Rema in via dei Monti Paridi n, 48;
- ricorrenti -

contro

COMUNE DI BRESSANONE, in persona del Sindaco, rappresentato e difeso dall'avv. Sala Giovanni e dall'avv. Paoletti Nicolò, presso il quale è elettivamente domiciliato in Roma in via Tortolini n. 34;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano n. 11/3/04, depositata il 19 ottobre 2004.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12 luglio 2010 dal Relatore Cons. Dott. Antonio Greco;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Basile Tommaso, che ha concluso per l'inammissibilità ed, in subordine, per il rigetto del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

P.O. e U.D. impugnavano la sentenza di primo grado con la quale veniva rigettato il ricorso avverso gli avvisi di accertamento ai fini dell'ICI per gli anni dal 1997 al 2001, contestando che le particelle fondiari in Bressanone oggetto dell'accertamento fossero edificabili, in quanto, ai sensi del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 2*, il terreno circostante un'abitazione e destinato ad essere utilizzato come sua pertinenza dovrebbe considerarsi parte integrante dell'edificio.

La Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano, ritenuta non necessaria la consulenza tecnica, essendo sufficiente la documentazione agli atti, considerava congruamente motivata la sentenza impugnata.

In ordine alla effettiva cubatura edificabile sulle particelle, rilevava infatti come risultasse chiaramente dal piano di attuazione approvato dal Comune e dalla Provincia autonoma e dalla dichiarazione urbanistica del 20 dicembre 2002, documenti sui quali i contribuente non avevano formulato alcuna osservazione.

Quanto al carattere pertinenziale dell'area, esso era rimasto una mera asserzione, non essendone stata data dai ricorrenti alcuna dimostrazione, e non essendo stato presentato in proposito alcun documento o certificazione; nè alcuna manifestazione di volontà in tal senso

era stata presentata agli uffici competenti, risalendo il piano di frazionamento al 9 maggio 2001.

Nei confronti della decisione i contribuenti propongono ricorso per cassazione, affidato a tre motivi ed illustrato con successiva memoria.

Il Comune di Bressanone resiste con controricorso, illustrato con due successive memorie.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, denunciando la violazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. a)*, e dell'*art. 817 cod. civ.*, nonchè vizio di motivazione ed omessa attività istruttoria, i ricorrenti censurano la sentenza impugnata assumendo che la prova della natura pertinenziale dell'area era stata data, ed era costituita dall'adiacenza, risultante dalla planimetria prodotta, delle particelle fondiarie in questione alla particella 234 su cui insiste l'abitazione, e dal piano di frazionamento del 9 maggio 2001, con cui quelle particelle erano state soppresse cerne tali e accorpate a quest'ultima, nonchè dall'affermazione in proposito (cioè in ordine all'esistenza di un vincolo pertinenziale) di essi ricorrenti nel ricorso in appello.

Con il secondo motivo, denunciando violazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b)*, e art. 5, comma 6, nonchè vizio di motivazione, assumono che le aree individuate con le particelle in questione sarebbero "sostanzialmente prive di capacità edificatoria" per la vicinanza dei terreni ad un torrente, in relazione alla quale per l'edificabilità era prescritta una distanza di 10 metri dall'argine, fatto del quale il piano di attuazione non avrebbe tenuto conto.

L'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività, sollevata dal controricorrente, è infondata, dovendosi avere riguardo, ai fini della tempestività della notifica da parte del notificante, alla data di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario, nella specie compresa entro il termine di cui *all'art. 327 cod. proc. civ.*

Il primo motivo è infondato.

In tema di imposta comunale sugli immobili, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2*, il quale esclude l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, fonda l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio o ornamento di un'altra, secondo la relativa definizione contenuta *nell'art. 817 cod. civ.* Ne deriva che, per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificatale, è necessario che intervenga un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo "ius edificandi" e che non si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile "ad libitum"; nè rileva l'eventuale intervenuto frazionamento dell'area posta al servizio di un edificio, avente esclusivo rilievo formale (Cass. n. 25127 del 2009 e n. 19161 del 2005).

Il giudice di merito ha ritenuto che di una siffatta destinazione i contribuenti non avessero dato alcuna dimostrazione, limitandosi a mere affermazioni: e la censura mossa in proposito alla decisione è, a sua volta, limitata a mere asserzioni, per un verso, e al richiamo al piano di frazionamento che, a parte ogni altra considerazione in ordine alla sua rilevanza ai fini della pertinenzialità, è intervenuto solo il 9 maggio 2001, laddove; i periodi d'imposta oggetto dell'accertamento sono compresi tra il 1997 ed il 2001.

Il secondo motivo è del pari infondato, ove si consideri che, "a seguito dell'entrata in vigore del *D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11-quaterdecies, comma 16*, convertito con modificazioni dalla *L. 2 dicembre 2005, n. 248*, e del *D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2*, convertito con modificazioni dalla *L. 4 agosto 2006, n. 248*, che hanno fornito l'interpretazione autentica del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. b)*, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale;

adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. La natura edificabile non viene meno, trattandosi di evenienze incidenti sulla sola determinazione: del valore venale dell'area, nè per le ridotte dimensioni e/o la particolare conformazione del lotto, che non incidono su tale qualità (salvo che siano espressamente considerate da detti strumenti attributive della stessa), essendo sempre possibile l'accorpamento con fondi vicini della medesima zona, ovvero l'asservimento urbanistico a fondo contiguo avente identica destinazione, nè a seguito di decadenza del vincolo preordinato alla realizzazione dell'opera pubblica, da cui deriva non una situazione di totale inedificabilità, ma l'applicazione della disciplina delle cd. "zone bianche" (nella specie quella di cui alla *L. 28 gennaio 1977, n. 10, art. 4*, u.c., applicabile "ratione temporis"), che, ferma restando l'utilizzabilità economica del fondo, in primo luogo a fini agricoli, configura pur sempre, anche se a titolo provvisorio, un limitato indice di edificabilità (Cass. n. 25676 del 2008, Cass., sezioni unite, 30 novembre 2006, n. 25506).

Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti alla rifusione delle spese del giudizio, liquidate in Euro 2.200, ivi compresi Euro 200 per esborsi, oltre a spese generali e accessori di legge.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 10-12-2010, n. 24972

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. PLENTEDA Donato - Presidente
Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere
Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere
Dott. DIDOMENICO Vincenzo - rel. Consigliere
Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

C.L., legale rappresentante titolare dello stabilimento balneare "(OMISSIS)", elettivamente domiciliato in ROMA VIA SARDEGNA N. 38, presso lo studio dell'avvocato NICASTRO LUCIO, rappresentato e difeso dall'avvocato LATTANZI CARLO GIOVANNI, con procura speciale notarile del Not. Dr. ALESSANDRO MATTEUCCI in CARRARA, rep. n. 1424 del 06/04/2010;

- ricorrente - contro

COMUNE DI CARRARA SETTORE ENTRATE UFFICIO ICI, in persona del Vice Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA PIERLUIGI DA PALESTRINA 63, presso lo studio dell'avvocato CONTALDI MARIO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato BATISTONI FRANCO, giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 206/2005 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 16/12/2005;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 07/10/2010 dal Consigliere Dott. VINCENZO DIDOMENICO;

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

udito per il resistente l'Avvocato CONTALDI, che si riporta;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. CICCOLO Pasquale Paolo Maria, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

C.L., legale rappresentante della Coop. Clea a r.l. titolare dello stabilimento balneare "(OMISSIS)" in (OMISSIS), ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana dep. il 1 dicembre 2005 che aveva, rigettando l'appello del medesimo, confermato la decisione della CTP di Firenze che aveva rigettato il ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento e liquidazione del Comune di Carrara per ICI relativa allo stabilimento balneare per l'anno 2001.

La CTR, rigettate le eccezioni relative alla dedotta violazione della *L. n. 212 del 2000, artt. 7, 10 e 11* aveva ritenuto che il nuovo testo del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3* come modificato dalla *L. n. 388 del 2000, art. 18* giustificava l'imposizione tributaria. Il ricorrente affida il ricorso a cinque motivi fondati su violazione di legge e vizio motivazionale. Il Comune di Carrara ha resistito con controricorso. La causa è stata rimessa alla decisione in pubblica udienza e il ricorrente ha presentato memoria.

Motivi della decisione

Col primo motivo il ricorrente si duole di erronea applicazione degli *artt. 952 e 953 c.c.*; di violazione e falsa applicazione *dell'art. 36 c.n.* e segg. e dei corrispondenti articoli del

regolamento di esecuzione nonchè della legislazione in tema di concessioni del demanio marittimo e cioè del *D.P.R. n. 616 del 1977, art. 59* e *L. n. 409 del 1993, art. 1* e segg.; in particolare assume il contribuente che da nessuna delle superiori disposizioni emergerebbe che la concessione del demanio marittimo facesse insorgere in capo al concessionario una proprietà superficaria e come tale tassabile ai fini ICI. Col secondo motivo deduce falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3* come modificato dalla *L. n. 388 del 2000, art. 18* nel senso che tale intervento legislativo, parziale, non aveva immutato la precedente disciplina delle concessioni in area demaniale e, in particolare, sull'automatico acquisto della proprietà da parte del concessionario.

Col terzo motivo deduce insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia in quanto la CTR aveva, con richiamo generico a dottrina e giurisprudenza, ritenuto che la concessione facesse insorgere diritti reali in capo al concessionario, laddove la giurisprudenza del S.C. imponeva l'analisi dell'atto di concessione.

I motivi, che per la stretta coerenza logica e giuridica devono essere esaminati congiuntamente, sono infondati. Le censure, nei termini sopra esposti, sono in parte pertinenti alla disciplina normativa e relativa interpretazione giurisdizionale anteriore all'intervento legislativo di cui dalla *L. n. 388 del 2000, art. 18* del quale il ricorrente non valuta adeguatamente la portata. Invero le SS.UU. di questa Corte (sent. n. 3692/2009), benchè chiamate a dirimere il contrasto su diversa questione (la proponibilità del ricorso cumulativo), hanno - esaminando gli altri motivi - rilevato che *L. n. 388 del 2000, art. 18*, modificando il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 2* - pur non applicabile al caso esaminato perchè relativo ad ICI per gli anni dal 1995 al 1998 - ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai concessionari di aree demaniali precedentemente non soggetti all'imposta; hanno poi osservato che, ciò nonostante, l'assoggettabilità ad ICI del proprietario di un immobile costruito, in forza di concessione, su un'area demaniale, doveva ritenersi incontrovertita già sotto la precedente normativa e interpretazione giurisprudenziale; hanno richiamato le sentenze Cass. n. 22757/04 e n. 8637/05 che avevano affermato che il provvedimento amministrativo di concessione ad aedificandum su un area demaniale poteva in astratto dare luogo sia ad un diritto di natura reale, riconducibile alla proprietà superficaria (cfr. Cass. 1718/07 e 21054/07, proprio con riferimento all'ipotesi di stabilimento balneare), sia ad un diritto di natura personale, che poteva essere fatto valere nei confronti del solo concedente, gravando sulla parte che invocasse tale seconda configurazione giuridica l'onere di dedurre chiari indici rilevatori (Cass. 4402/98, 7300/01, 9938/08), tra i quali rilievo decisivo doveva essere attribuito alla destinazione dell'opera costruita dal concessionario al momento della cessazione del rapporto, "dato che è evidente che, se essa torna nella disponibilità del concedente, ci troviamo in presenza di un rapporto obbligatorio" (così Cass. 22757/04 e da ultimo Cass. 24498/2009); hanno concluso che il relativo accertamento, integrando una questione di fatto, andava rimesso al giudice del merito, e sottolineavano che, nel caso di proprietà superficaria, l'assoggettamento dell'immobile all'ICI derivava dal testo originario del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3* (v. Cass. 7273/99) e non dalla modifica apportatavi dal *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, comma 1*, che ha espressamente ricompreso tra i soggetti passivi il titolare del diritto di superficie, essendo pacifico nella giurisprudenza di questa Corte il carattere meramente interpretativo della norma del 1997 (Cass. n. 242/04, n. 17730/06 e altre).

Le SS.UU. hanno, pertanto, apposto il loro autorevole suggello a quanto (Cass. n. 1718/2007) "in siffatta prospettiva" questa Corte aveva ripetutamente affermato e cioè che "il diritto del concessionario di uno stabilimento balneare, il quale abbia ottenuto, nell'ambito della concessione demaniale, anche il riconoscimento della facoltà di edificare e mantenere sulla spiaggia una costruzione, più o meno stabile, e consistente in vere e proprie strutture edilizie o assimilate (sale ristoranti, locali d'intrattenimento o da ballo, caffè, spogliatoi muniti di servizi igienici e docce, etc), integra una vera e propria proprietà superficaria, sia pure

avente natura temporanea e soggetta ad una peculiare regolazione in ordine al momento della sua modificazione, cessazione o estinzione..... Non solo, ma il concessionario in una siffatta ipotesi è soggetto ad ICI (Cass. n. 22757 del 2004), considerato anche che il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 1*, stabilisce - anche nella formulazione anteriore al *D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 58, comma 1*, (Cass. n. 17730 del 2006) - che siano soggetti ICI anche i titolari del diritto di superficie e degli altri diritti reali".

Questa Corte aveva altresì osservato (Cass. n. 24498/2009) che " nel suo testo originario, il *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 3, comma 1*, individuava i "soggetti passivi" dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) nel "proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1" ovvero nel "titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione sugli stessi..."; il comma 2, poi, disponeva che " per gli immobili concessi in superficie, enfiteusi o locazione finanziaria" soggetto passivo era "il concedente" (sia pure "con diritto di rivalsa, rispettivamente, sul superficiario, enfiteuta o locatario") e la Corte Costituzionale (sent. n. 200 del 1999) chiamata a dirimere il dubbio di legittimità costituzionale dell'art. 3 comma 2 dopo aver precisato che "il diritto di superficie cui ha riguardo il legislatore delegato è una situazione diversa dalla proprietà superficiaria che nasce successivamente alla esecuzione della costruzione", ha evidenziato che "in tale ipotesi... pur esistendo due beni, la costruzione ed il suolo, oggetto di distinti diritti di proprietà, l'ICI... sarà dovuta, ai sensi di quanto disposto dal...

D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, n. 1, soltanto dal proprietario superficiario del fabbricato, restandone, invece, escluso il concedente, proprietario del suolo", per "l'ovvia ragione che il suolo sul quale insiste il fabbricato, non essendo qualificabile nè come area edificabile, nè come terreno agricolo (cfr. *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, lett. b*) e e), non rientra nel novero di quei beni che l'art. 1 dello stesso *D.Lgs.* dichiara tassabili ai fini ICI" con conseguente "assoggettabilità all'ICI del proprietario superficiario del fabbricato".

Lo stesso giudice delle leggi, di poi (ordinanza 21 luglio 2000 n. 331), aveva confermato che "nel caso di proprietà superficiaria, il soggetto passivo dell'imposta va individuato, ai sensi del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 1*, nel proprietario dell'edificio realizzato su suolo altrui e non già nel concedente".

In coerenza con tali principi, questa Corte (Cass. 2006 n. 17730;

2002 n. 18062; 2003 n. 1419; 2002 n. 11460; 2000 n. 10137; 2000 n. 12810; 2000 n. 11776; 1999 n. 9644; 1999 n. 7273; 1999 n. 6809; 1999 n. 5802) ha reiteratamente affermato (con riguardo a terreno comunale concesso in superficie a cooperativa edilizia per la costruzione di alloggi economici e popolari) che l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'ICI a carico della cooperativa stessa o degli assegnatari in veste di proprietari del manufatto che insiste sul suolo o su parti di esso.

Tale excursus giurisprudenziale, confermato nelle ultime pronunzie relative alla problematica in esame per gli anni anteriori al 2001 (Cass. n. 9935/2008; n. 22522/2009; n. 15470/2010), evidenzia che la necessità ermeneutica -oggetto di specifica censura in questa sede, in particolare, nel terzo motivo - di partire dall'esame del contenuto della concessione e, cioè, se la stessa fosse ad effetti di tipo reale (idoneo, pertanto, a costituire un diritto superficiario oggetto di tassazione ai fini ICI a norma del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 3, comma 2* poi unificato col comma 1 nella modifica operata dal *D.Lgs. n. 46 del 1997, art. 58, lett. a*) ovvero di tipo obbligatorio e, pertanto, non tassabile, dipendeva proprio dal fatto che bisognava trovare un fatto genetico idoneo di tal tipo di diritto tassabile.

Riconosciuta dall'art. 18 in esame la soggettività d'imposta del concessionario, la questione se il diritto in capo al concessionario dipenda da concessione ad effetti reali o ad effetti obbligatori diventa irrilevante, in quanto il diritto in capo al concessionario è sempre tassabile ai fini ICI, proprio perchè il concessionario è divenuto soggetto di imposta.

Continuare a pretendere, come fa il ricorrente nei superiori motivi, la necessità di un tale esame che sarebbe stato omesso dalla CTR, significa ignorare - come sopra premesso - la

portata dell'intervento normativo e, contraddittoriamente, pretendere un accertamento non più rilevante.

L'intervento normativo di cui alla *L. n. 388 del 2000, art. 18* appare poi in stretta connessione, anche temporale, con la superiore pronunzia del giudice delle leggi, al fine di evitare lacune normative colmate in via interpretativa dalla Corte costituzionale medesima e dalla giurisprudenza di questa Corte.

Si può, pertanto, affermare che la individuazione legislativa del concessionario quale soggetto d'imposta a norma del predetto art. 18, a datare dalla data di applicabilità della nuova disciplina (nel caso in esame anno 2001) rende il concessionario obbligato non solo sostanziale (quale obbligato per rivalsa del concedente secondo la giurisprudenza costituzionale di cui sopra) ma anche formale, senza più necessità di accertare se la concessione che gli attribuiva il diritto di costruire immobili sul demanio avesse effetti reali (con la conseguenza della tassabilità degli immobili ai fini ICI in capo al concessionario) o obbligatori (con la diversa conseguenza della intassabilità).

Per quanto in particolare dedotto nel terzo motivo con cui si deduce vizio motivazionale in ordine alla indicazione generica di dottrina e di giurisprudenza, deve osservarsi che il vizio di motivazione può riguardare solo un accertamento di fatto, onde sotto tale aspetto si appalesa inammissibile; il riferimento poi alla necessità di motivare sulla interpretazione dell'atto di concessione, al fine di verificare la costituzione di un diritto reale o meramente obbligatorio, non è pertinente al caso in esame in quanto tale attività ermeneutica, come sopra osservato, era imposta solo per le annualità anteriori all'applicabilità dell'art. 18 più volte citato che riconoscendo l'espressa imponibilità, ai fini ICI, del concessionario, esclude la necessità di tale indagine. Col quarto e quinto motivo il ricorrente deduce violazione della *L. n. 212 del 2000, art. 7* per avere la CTR assunto che "l'accenno alla trasmissione di documentazione da parte del Ministero" era clausola di mero stile.

Il motivo presenta palesi profili d'inammissibilità, non evidenziandosi le ragioni di rilevanza di tale documentazione contro una valutazione nel superiore senso da parte della CTR. Col quinto motivo deduce violazione della *L. n. 212 del 2000, artt. 10 e 11* per avere la CTR ritenuto non necessario per l'ufficio instaurare un contraddittorio col contribuente e non avere ritenuto inapplicabili le sanzioni.

Il motivo è inammissibile investendo valutazioni di mero fatto sulla natura dell'atto inviato dal contribuente al Comune, al quale la CTR nega con adeguata motivazione la natura di interpello e, consequenzialmente, nega gli effetti ricollegati dalla norme predette a tal tipo di atto.

Col sesto motivo deduce violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57* in quanto il rilievo della CTR che il contribuente avesse sollevato tardivamente l'eccezione di mancata comunicazione della rendita non era pertinente avendo egli sollevato sin dall'inizio l'eccezione di impraticabilità della determinazione della base dell'imposta su un valore presunto, non essendo stati i beni accatastati.

Il motivo è inammissibile perchè, a parte la novità della censura come correttamente ritenuta dalla CTR e come è reso palese dai termini della doglianza, ogni questione relativa alla rendita andava proposta nel relativo giudizio in cui legittimata era solo l'Agenzia del Territorio (Cass. n. 25678/2008; n. 2785/2006; n. 6386/2006).

Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

La natura delle questioni trattate (la giurisprudenza ha trattato principalmente la questione dell'ICI per gli anni anteriori al 2001) rende giusta la compensazione delle spese.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE Rigetta il ricorso e compensa le spese.