

Applicazione dell'ICI ai fabbricati rurali

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, 15 settembre 2008, n. 23596

Svolgimento del processo

La C.T.P. di Reggio Emilia, previa riunione, respingeva i ricorsi proposti dalla Cantina Sociale di Puianello s.c.a.r.l. avverso avvisi di accertamento ICI emessi dal Comune di Quattro Castella per gli anni 1993, 1994 e 1995.

La C.T.R. Emilia Romagna rigettava l'appello proposto dalla Cooperativa, rilevando che il D.Lgs. n. 504 del 1992 non prevede agevolazioni legate alla pretesa ruralità degli immobili di proprietà della Cooperativa e che peraltro, nella specie, non sussisterebbe neppure la dedotta ruralità degli immobili in questione per carenza dei requisiti di cui al D.L. n. 557 del 1993, art. 9 conv. in L. n. 133 del 1994, mancando la diretta strumentalità dell'immobile all'attività agricola esercitata dai soci, non potendo accogliersi la tesi della appellante circa la natura interpretativa del D.P.R. n. 139 del 1998, art. 2, comma 1, in assenza di qualsivoglia elemento idoneo a far ritenere la sussistenza di tale carattere e dovendo perciò escludersi l'applicabilità alla fattispecie del D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis.

Avverso questa sentenza ricorre per cassazione la Cantina Sociale di Puianello e Coviolo s.c.a.r.l. (già Cantina Sociale di Puianello); resiste con controricorso il Comune di Quattro Castella. Entrambe le parti hanno depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

Con un unico motivo, deducendo violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1 e 2, D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 32 e 42, del D.L. n. 557 del 1993 conv. in L. n. 133 del 1994, nonché del D.P.R. n. 139 del 1998, art. 2, la ricorrente rileva che nella specie la natura di fabbricato rurale strumentale dello stabilimento vinicolo della Cooperativa costituirebbe accertamento oggetto di giudicato, posto che il primo giudice constatò la ruralità dello stabilimento ma non considerò il requisito idoneo a determinare l'esenzione da ICI e sul punto la sentenza non fu impugnata dal comune. Ai fini dell'esenzione le sentenze di primo e secondo grado non avrebbero ritenuto determinante la ruralità del fabbricato in difetto del requisito soggettivo della coincidenza nel medesimo soggetto della proprietà del terreno e del fabbricato strumentale, ma la sufficienza e l'idoneità del requisito oggettivo ai fini dell'esenzione dall'ICI è stata affermata dalla cassazione con sentenza 6884 del 2005, e a tale risultato ermeneutico potevano giungere anche i giudici d'appello applicando il consolidato principio secondo il quale la natura agricola della cooperativa non viene meno per non essere l'attività esercitata dal singolo agricoltore ma in forma associata.

Nella nuova definizione di imprenditore agricolo fissata dal D.Lgs. n. 226 del 2001, D.Lgs. n. 227 del 2001, e D.Lgs. n. 228 del 2001 del 2001 si riscontra l'elemento fortemente innovativo del rapporto produzione-terra, mentre non è innovativo il riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo alle cooperative, dovendo riconoscersi natura dichiarativa e interpretativa al D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 1, comma 2, posto che il principio per il quale l'attività delle cooperative deve ritenersi sostitutiva di quella dei singoli imprenditori agricoli è stato costantemente affermato dal legislatore, che da ultimo ha notevolmente ridotto i requisiti previsti per il conseguimento da parte delle cooperative della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Le censure sopra esposte sono in parte infondate e in parte inammissibili e la sentenza impugnata, che ha correttamente ritenuto dovuta dalla cooperativa ricorrente l'ICI richiesta sugli immobili in questione, deve essere confermata, anche se la relativa motivazione deve essere corretta ed integrata nei seguenti termini.

E' preliminarmente da rilevare che (v. Cass. n. 13334 del 2006) **"il regime dell'ICI e delle relative esenzioni non puo' essere ricavato dalla disciplina normativa regolante l'imposizione diretta, e quindi essenzialmente dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, (T.U.I.R.), bensì dalle disposizioni specificamente inerenti alla stessa imposta comunale sugli immobili"** e che (v. Cass. n. 16701 del 2007) **"la strumentalità dei fabbricati rispetto all'esercizio dell'agricoltura (...) considerata dal TUIR non ha assunto significato in materia di imposta comunale sugli immobili"** (neanche, come si vedrà, dopo l'aggiunta della L. n. 133 del 1994, art. 9, comma 3 bis, operata con il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 2 e successive modifiche e/o integrazioni). E' inoltre da rilevare che l'Imposta Comunale sugli Immobili - istituita (con decorrenza "dall'anno 1993") dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 -, per le sue caratteristiche strutturali, in base alle tradizionali classificazioni dottrinarie, puo' essere definita come un'imposta territoriale (in considerazione della identica natura dell'ente pubblico impositore "ciascun comune"-), diretta (perche' colpisce una immediata manifestazione di capacita' contributiva) e reale siccome considera, **come "base imponibile", il valore in se' del bene immobile, a prescindere, in linea generale, da qualsivoglia condizione personale del titolare del diritto reale sullo stesso considerato dalle afferenti norme** (salvo, ex art. 7, che ai fini dell'"esenzione"). "Presupposto" dell'imposta, come stabilito dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. istitutivo, e' il "possesso" (a) di "fabbricati", (b) di "aree fabbricabili", (c) di "terreni agricoli", siti nel territorio dello Stato, "a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa". Per il n. 1, successivo art. 2, poi, per "fabbricato" si intende l'"unita' immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano.

Ogni "unita' immobiliare" gia' iscritta o che, per le sue caratteristiche, deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, quindi, costituisce, per definizione della legge in esame, "fabbricato" assoggettato all'imposta, con la conseguenza che il "possesso" di una "unita' immobiliare" da considerare come "fabbricato" (perche' iscritta o da iscrivere nel catasto detto) fa sorgere in capo al "soggetto passivo" (art. 3) l'obbligo di corrispondere l'ICI afferente. "Per i fabbricati iscritti in catasto", prosegue l'art. 5, il "valore" costituente la "base imponibile" e' determinato "applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1 gennaio dell'anno di imposizione,, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalita' previsti dal primo periodo del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, u.c.". Dalle norme richiamate si evince la stretta ed imprescindibile relazione, da esse posta ai fini della individuazione della "base imponibile" - necessaria per la successiva determinazione (con l'applicazione dell'aderente "aliquota vigente" art. 6, comma 3, D.Lgs.) del quantum dell'imposta dovuta -, tra iscrizione (o necessaria iscrivibilita') in catasto di una "unita' immobiliare" (con il connesso necessario riferimento alla nozione catastale di "unita' immobiliare") e rendita catastale "vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione" (art. 5, comma 2). Dalla medesima correlazione, inoltre, discende che il "dato" - sia relativo all'iscrizione che alla classificazione ed alla misura della rendita attribuite dal competente organo pubblico (dal primo gennaio 2001, l'Ufficio locale dell'Agenzia del Territorio; in precedenza, l'Ufficio Tecnico Erariale dell'allora denominato Ministero delle Finanze) - del singolo "fabbricato", quale risultante dal "catasto", ai fini dell'assoggettamento all'imposta e della determinazione del quantum dovuto a titolo di ICI, costituisce un "fatto oggettivo", non contestabile da nessuna delle parti (Comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente questa imposta, neppure in via incidentale e limitata a tale rapporto, come impone di ritenere l'inciso dell'art. 5, comma 2 a mente del quale (come visto) "per i fabbricati iscritti in catasto, il valore" della "base imponibile" e' costituito "da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto" (cioe' iscritte in catasto), "vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori" validi ai fini dell'imposta di registro, ivi richiamati.

La suddetta incontestabilita', siccome limitata allo specifico rapporto d'imposta, ovviamente non esclude ne' limita il potere del contribuente di chiedere la modifica (eventualmente in via di autotutela) ovvero di impugnare (in sede giurisdizionale) l'atto di accatastamento e/o di attribuzione delle rendite, con naturale ripercussione (effetto vincolante per le parti del rapporto ICI) del provvedimento definitivo.

La espressa sottoposizione ad imposta di tutti gli immobili indicati nella norma -

inequivocamente desumibile dalla dichiarata irrilevanza (a) della destinazione dell'"uso" di ognuno e (b) dalla natura strumentale o "alla cui produzione o scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa" degli stessi -, insieme con la (facilmente rilevabile) inesistenza., sia nella legge istitutiva che in altre, di una espressa menzione della specifica qualita' come scriminante in proposito, **consentono di rilevare e impongono, quindi, di affermare che, in linea di principio, alla "ruralita'" del "fabbricato" non puo' essere riconosciuta nessuna valenza diretta per escludere l'assoggettamento dell'immobile all'imposta de qua.** L'exkursus che precede impone di confermare che (v. Cass. n. 18853 del 2005) "secondo l'originario sistema delineato dal D.Lgs. n. 504 del 1992 e tenuto conto della disciplina normativa del catasto edilizio urbano (R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652; D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142) vigente, ratione temporis, al 1 gennaio 1993, data di entrata in vigore dell'imposta comunale sugli immobili (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 50), i fabbricati rurali non erano soggetti all'I.C.I., nel senso che il possesso di tali fabbricati non costituiva presupposto del tributo, in quanto gli stessi alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 504 del 1992 non erano iscritti nel "catasto edilizio urbano a norma del R.D.L. n. 652 del 1939, art. 4 e del D.P.R. n. 1142 del 1949, artt. 38 e 39".

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

L'esposto, originario, tessuto normativo (come gia' rilevato da Cass. n. 6884 del 2005) e' stato "profondamente" inciso dal D.L. 30 dicembre 1993, n. 553, art. 9 (convertito in L. 26 febbraio 1994, n. 133) il quale - al fine (si legge nella decisione teste' richiamata) di "scoraggiare" (o, forse, regolamentare e/o fronteggiare, tenuto conto delle finalita' "ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica" perseguite dal D.L.) "il dilagante fenomeno di spacciare per rurali delle costruzioni che tali non erano" - "ha demandato al Ministero delle Finanze il compito di provvedere al censimento di tutti i fabbricati rurali ed alla loro iscrizione nel catasto edilizio urbano che per questo motivo, avrebbe perduto l'originaria denominazione per assumere quella di catasto dei fabbricati": "dopo tale iscrizione, pero', i predetti fabbricati avrebbero potuto continuare a godere dei benefici fiscali della ruralita'" solo in presenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi previsti dalla norma.

Con la L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 156, poi, il legislatore ha incaricato il Governo di emanare uno o piu' regolamenti che tenessero "conto del fatto che la normativa" doveva "essere applicata soltanto all'edilizia, rurale abitativa. ... e che" si doveva "provvedere all'istituzione di una categoria d'immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali, ivi compresi quelli destinati all'attivita' agrituristica": in esecuzione di tale delega, il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, art. 2 ha modificato il predetto art. 9 e, posta la distinzione tra fabbricati a seconda della loro utilizzazione o meno come abitazione, ha stabilito (excepta da Cass. 6884/2005 cit.) che "la previgente normativa continuava ad essere applicabile soltanto per i primi, dato che per i secondi doveva riconoscersi carattere rurale a tutte le costruzioni strumentali alle attivita' agricole di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 29 ovvero destinate all'agriturismo od alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli oppure alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione".

Il riconoscimento del "carattere rurale" delle "costruzioni strumentali alle attivita' agricole di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 29" (come delle altre destinate ai fini appena ricordati) per effetto del D.L. n. 553 del 1993, art. 9, pero' - diversamente da quanto concluso con le citate decisioni nn. 6884 e 18853 del 2005 di questa Corte, che sul punto, pertanto, il collegio ritiene di non condividere -, non ha determinato nessuna automatica ne' necessaria esclusione di quelle "costruzioni" dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) perche', avendo le sopravvenute modifiche legislative sostituito il preesistente (allora nuovo) catasto urbano con il piu' generale catasto dei fabbricati, il riferimento al precedente catasto, contenuto nell'art. 2, richiamato comma 1, lett. a), deve intendersi di poi relativo al neo-istituito "catasto dei fabbricati", **con la conseguenza che l'iscrizione (o la necessita' di iscrizione) nel "catasto dei fabbricati" di una "unita' immobiliare" costituisce, in base all'art. 1, comma 2, presupposto (necessario ma anche) sufficiente per la qualifica di tale "unita'" come fabbricato ai fini dell'ICI e, quindi, per l'assoggettamento a tale imposta di quell'immobile.**

E' infatti da evidenziare, anche a conferma della gia' rilevata "incontestabilita'" del dato catastale nel processo riguardante l'ICI, che (v. Cass. n. 3077 del 2005) "il principio generale al quale il legislatore dell'ICI si e' ispirato per la determinazione della base imponibile dei fabbricati e' quello della utilizzazione delle rendite catastali" (verosimilmente per agevolare al massimo il contribuente nella determinazione della base imponibile e dell'imposta, attraverso una semplice utilizzazione delle risultanze catastali facilmente acquisibili e per escludere qualunque forma di discrezionalita' nella individuazione del valore dei fabbricati, discrezionalita' che avrebbe potuto creare un contenzioso abbastanza nutrito) e che "il principio della capacita' contributiva per l'ICI relativa ai fabbricati e' espresso in via definitiva e per la totalita' dei fabbricati ... iscritti dalle risultanze catastali" (con la conseguenza che "quando il contribuente ha chiesto nelle forme di legge l'attuazione del principio della capacita' contributiva, diventa del tutto irrilevante sul piano giuridico il tempo entro il quale l'ufficio emana l'atto").

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

Da tale corretta lettura del conferente complesso normativo discende l'inopponibilita' al Comune di qualsivoglia questione che incida sulla classificazione catastale del fabbricato e/o sulla rendita attribuita allo stesso, come, in specie, della sua "ruralita'" ai sensi del D.L. n. 557 del 1993, art. 9: tale disposizione/ come le modifiche e le integrazioni ad essa apportate (con il D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 e, di recente, con la L. 29 novembre 2007, n. 222, art. 42 bis, di conversione del D.L. 1 ottobre 2007, n. 159), infatti, hanno influito (per cosi' dire, "a monte" dell'ICI) sui criteri della classificazione catastale e dell'attribuzione della rendita ma non hanno comportato il non assoggettamento all'ICI del fabbricato qualificato "rurale": l'esclusione dall'ICI di un fabbricato "rurale", infatti, puo' discendere solo dalla eventuale non attribuzione allo stesso di una rendita catastale perche' agli effetti dell'imposta in esame l'iscrizione nel catasto dei fabbricati e l'attribuzione della rendita costituiscono presupposti necessari e sufficienti per l'assoggettamento dell'immobile all'imposta stessa (negli stessi termini v. tra le altre Cass. n. 15321 del 2008, decisa alla medesima udienza). Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere rigettato. In relazione alla sussistenza di un quadro giurisprudenziale non omogeneo, si dispone la compensazione delle spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese del presente giudizio di legittimita'.