

Corte di Cassazione – Sezioni Unite
Sentenza n. 18565/2009 del 21 agosto 2009

Massima

TRIBUTI. IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI. ICI. FABBRICATI RURALI. ESENZIONE. PRESUPPOSTI. SOGGEZIONE ALL'IMPOSTA. RILEVANZA. LIMITI. CRITERI.

In tema di ICI, non e' soggetto all'imposta, ai sensi del combinato disposto dell'art. 23 comma 1- bis del d.l. n. 207 del 2008, conv. in l. n. 14 del 2009 e 2, comma 1, lett. a) del d.lgs n. 504 del 1992, l'immobile che sia stato iscritto nel catasto dei fabbricati come rurale, con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10).

L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralita' del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune dovra' impugnare l'attribuzione della categoria catastale D/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta.

Per i fabbricati non iscritti in catasto, invece, l'esenzione dall'imposta e' possibile solo qualora sia accertato in concreto il requisito della ruralita', accertamento questo che puo' essere condotto anche dal giudice tributario, investito della domanda di rimborso proposta dal contribuente.

Svolgimento del processo

La controversia origina dall'impugnazione proposta dalla societa' contribuente avverso il rigetto da parte del Comune di Egna dell'istanza di rimborso ICI per le annualita' dal 2000 al 2003, relativamente ad un fabbricato, classificato in categoria D/8, e utilizzato dalla predetta societa' come bene strumentale all'attivita' agricola di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti agricoli provenienti dalla coltivazione dei fondi dei soci agricoltori - produttori e conferiti alla cooperativa.

A supporto della richiesta di rimborso la societa' contribuente deduceva il carattere rurale del fabbricato ai sensi del D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, in quanto strumentale all'attivita' agricola dalla stessa esercitata, ritenendo che tali fabbricati non fossero assoggettati a ICI.

La Commissione adita rigettava il ricorso sulla base di una duplice argomentazione:

a) per poter godere dell'esenzione ICI il fabbricato deve appartenere al proprietario o al titolare di altro diritto sul fondo cui l'immobile rurale e' asservito (c.d. identita' soggettiva, inesistente nelle fattispecie);

b) il possessore del fabbricato deve avere, fra l'altro, un volume d'affari che derivi, per almeno la meta', dalla propria attivita' agricola. Il giudice di primo grado riteneva, in sintesi, che nel caso di specie mancassero i requisiti previsti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 29, in relazione al combinato disposto del D.L. n. 557 del 1993, art. 9.

L'appello della societa' cooperativa era rigettato, con la sentenza in epigrafe, la quale riteneva convincente l'argomento dell'identita' soggettiva dell'utilizzatore del bene strumentale e del proprietario del (o titolare di altro diritto sul) fondo asservito, gia' posto dal giudice di prime cure a fondamento della sua decisione, identita' pacificamente da escludere nel caso di specie, nel quale il bene strumentale appartiene ad una persona giuridica, che, oltretutto ha natura di societa' di capitali e svolge attivita' di prevalente carattere industriale e commerciale.

Avverso tale sentenza, la societa' cooperativa F.K. - U. propone ricorso per cassazione con sei motivi. Resiste il Comune di Egna con controricorso.

La causa e' stata rimessa al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite in ragione del contrastante orientamento riscontrato nella giurisprudenza della Corte in materia di assoggettamento ad ICI dei fabbricati rurali ed essendo tale questione di massima di particolare importanza. Entrambi le parti hanno depositato memorie.

Motivi della decisione

Con il primo ed il secondo motivo di ricorso, che possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di connessione logica, la societa' cooperativa denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. n. 557 del 1993, art. 9, commi 3 e 3 bis, (conv. con L. n. 133 del 1994), cosi' come sostituiti dal D.P.R. n. 139 del 1998, art. 2, in collegamento al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, e del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 24, 29 e 39, (nella formulazione precedente alla riforma del 2004).

Ad avviso della ricorrente il giudice di merito non ha correttamente valutato che, a norma del D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, (unica norma regolante la materia dell'ICI per quanto riguarda i fabbricati rurali), "il carattere rurale spetta automaticamente alla costruzione strumentale all'attivita' agricola ed e' sganciato dalla necessita' di requisiti specifici": quadro nel quale e' del tutto irrilevante l'identita' soggettiva tra titolare del bene strumentale e titolare del fondo asservito. La norma in questione esclusivamente "regola il carattere rurale dei fabbricati strumentali alle attivita' agricole": l'unico criterio oggettivo previsto dalla norma e' "il riconoscimento della ruralita' della costruzione in se e per se considerata, a prescindere dalla circostanza se la stessa sia di proprieta' di una persona fisica ovvero di una persona giuridica, a prescindere se vi sia una coincidenza soggettiva tra proprietario del terreno agricolo e fabbricato rurale ed a prescindere dalla forma (agrario o d'impresa) del reddito prodotto".

Inoltre e' errato, in ogni caso, considerare la cooperativa come "un ente diverso dai singoli soci proprietari agricoli", i quali sono i veri proprietari dei fabbricati strumentali: l'attivita' agricola dei soci e quella della cooperativa deve essere considerata unitariamente, "essendo la seconda complementare oltre che strumentale al servizio della prima", con la conseguenza "della necessaria identita' soggettiva fra la proprieta' dell'immobile ed il singolo coltivatore ed imprenditore agricolo".

Ne' e' rilevante la circostanza che il fabbricato de quo risulti iscritto nel catasto fabbricati, in quanto lo scopo del predetto catasto e' solo inventariale, e non puo' modificare la concreta realta' del carattere rurale del fabbricato stesso alla luce delle chiare disposizioni di cui al citato D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis.

In tal modo il ricorso pone la questione relativa alla imponibilita' ai fini ICI dei c.d. "fabbricati rurali", questione sulla quale varie volte questa Corte e' stata chiamata a pronunciarsi, con soluzioni differenziate, ma sempre condizionate principalmente dalla inesistenza di una specifica norma in materia di ICI che esentasse direttamente i fabbricati rurali e dalla necessita' di percorrere sentieri interpretativi collocati su un altro versante

normativo, al fine di individuare le caratteristiche di ruralità dei fabbricati in questione, con difficoltà accresciute dal susseguirsi di interventi legislativi comunque estranei alle specifiche norme sull'ICI e spesso non formulati con la chiarezza e precisione che la delicatezza del problema avrebbe imposto.

Il più recente di questi interventi legislativi è rappresentato dal D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009, che recita: "Ai sensi e per gli effetti della L. 27 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 iscrिवibili 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".

La norma, mediante il richiamo alla L. n. 212 del 2000, art. 1, comma 2, è dichiarata espressamente disposizione di interpretazione autentica ed è quindi applicabile retroattivamente: invero, secondo l'orientamento già espresso da queste Sezioni Unite, "la qualificazione di una disposizione di legge come norma di interpretazione autentica - al di là del carattere effettivamente interpretativo della previsione - esprime univocamente l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore, dovendosi escludere, in applicazione del canone ermeneutico che impone all'interprete di attribuire un senso a tutti gli enunciati del precetto legislativo, che la disposizione possa essere intesa come diretta ad imporre una determinata disciplina solo per il futuro" (Cass. S.U. n. 9941 del 2009). Si tratta in ogni caso di una norma che ha effettivamente carattere interpretativo intervenendo su una materia oggetto di differenziati orientamenti interpretativi, sia in giurisprudenza che in dottrina, per chiarire definitivamente, dopo tante incertezze, che i fabbricati rurali non sono soggetti ad ICI: e lo fa colmando una lacuna avvertita da tutti gli interpreti, stabilendo cioè un diretto collegamento tra riconoscimento della ruralità e normativa ICI, definendo il senso della disposizione fondamentale in materia circa il concetto di "fabbricato" il cui possesso è presupposto dell'imposizione.

Alla luce di siffatta disposizione non può più essere mantenuta l'interpretazione condivisa dal più recente orientamento di questa Corte in ordine all'applicabilità dell'ICI ai fabbricati rurali, secondo il quale, "in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il requisito della "ruralità" del fabbricato, ai fini del trattamento agevolato, non esclude l'assoggettamento del medesimo all'imposta, ma produce effetti solo ai fini dell'accatastamento e dell'eventuale attribuzione della rendita, poiché l'iscrizione nel catasto dei 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. 30 dicembre 1993, n. 567, art. 9, (convertito in L. 26 febbraio 1994, n. 133) e le successive modifiche ed 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. n. 15321/2008, in senso conforme Cass. n. 20532/2008).

Tuttavia, lo *ius superveniens* in qualche misura valorizza la scelta esegetica compiuta dal ricordato orientamento giurisprudenziale, portando l'attenzione sulla decisiva vita della classificazione catastale come elemento determinante per escludere (o per affermare) l'assoggettabilità ad ICI di un "fabbricato". La norma interpretativa sostanzialmente conferma che la "ruralità" del fabbricato direttamente e immediatamente rileva ai fini della relativa classificazione catastale, ma ricollega a questa conseguita classificazione

l'esclusione del "fabbricato (catastalmente riconosciuto come) rurale" dalla (stessa) "nozione" di "fabbricato imponibile" (ai fini ICI): le disposizioni di cui al D.L. n. 557 del 1993, art. 9, (convertito dalla L. n. 133 del 1994), e successive modificazioni, giocano, quindi, il loro ruolo, peraltro in perfetta coerenza con la ratio e persino con lo stesso titolo assegnato alla norma dal legislatore ("Istituzione del catasto fabbricati"), nella determinazione della categoria catastale nella quale il "fabbricato" e' classificabile, con la conseguenza che il fabbricato che sia stato classificato "rurale", con attribuzione della relativa categoria, perche' in possesso dei requisiti indicati dalla richiamata norma, sara' automaticamente escluso dall'area di imponibilita' ai fini ICI, per effetto della disposizione di interpretazione autentica piu' volte ricordata. Cio' significa che qualora un "fabbricato" sia stato catastalmente classificato come "rurale" (categoria A/6 per le unita' abitative, categoria D/10 per gli immobili strumentali alle attivita' agricole) resta precluso ogni accertamento, in funzione della pretesa assoggettabilita' ad ICI del fabbricato in questione, che non sia connesso ad una specifica impugnazione della classificazione catastale riconosciuta nei riguardi dell'amministrazione competente: allo stesso modo, e in senso inverso, qualora il "fabbricato" non sia stato catastalmente classificato come "rurale", il proprietario che ritenga, tuttavia, sussistenti i requisiti per il riconoscimento come tale, non avra' altra strada che impugnare la classificazione operata al fine di ottenerne la relativa variazione.

L'accertamento dei predetti requisiti in difformita' della attribuita categoria catastale non puo', tuttavia, essere incidentalmente compiuto dal giudice tributario che sia stato investito della domanda di rimborso dell'ICI da parte del contribuente.

Il classamento, infatti, e' rispetto alla pretesa tributaria concretamente opposta, l'atto presupposto e in ragione del "carattere impugnatorio del processo tributario, avente un oggetto circoscritto agli atti che scandiscono le varie fasi del rapporto d'imposta, e nel quale il potere di disapplicazione del giudice e' limitato ai regolamenti ed agli atti amministrativi generali, ... legittimati a contraddire in merito all'impugnativa dell'atto presupposto (possono essere) unicamente gli organi che l'hanno adottato", ossia (prima l'UTE, ora) l'Agenzia del Territorio (Cass. nn. 6386/2006, 15449/2008).

Tra la controversia relativa all'ICI e quella relativa al classamento vi e' un rapporto di pregiudizialita', che esclude il "litisconsorzio necessario fra l'Agenzia del territorio ed il Comune, privo di autonoma legittimazione nella causa relativa alla rendita catastale, il provvedimento di attribuzione della quale, una volta divenuto definitivo, vincola non solo il contribuente, ma anche l'ente impositore, tenuto ad applicare l'imposta unicamente sulla base di quella rendita, costituente il presupposto di fatto necessario ed insostituibile per tutta l'imposizione fiscale che la legge a tale dato commisura" (Cass. nn. 9203/2007, 25278/2008; anche Cass. nn. 6386/2006 e 26380/2006).

Per i fabbricati non iscritti in catasto, invece, l'accertamento della "ruralita'" puo' essere direttamente e immediatamente compiuto dal giudice che sia investito dalla pretesa del contribuente di conseguire il rimborso dell'ICI pagata per il fabbricato al quale ritenga spetti il riconoscimento come "fabbricato rurale": in questo caso, trattandosi di domanda fondata su una pretesa esenzione dall'imposta, spettera' al contribuente dimostrare la sussistenza dei requisiti indicati nel D.L. n. 557 del 1993, art. 9, commi 3 e 3 bis.

Tra i predetti requisiti, per quanto concerne gli immobili strumentali, deve escludersi la necessita' dell'identita' soggettiva del titolare del diritto sui fabbricato e del titolare del diritto sul fondo asservito, in quanto il D.L. n. 557 del 1993, art. 9, comma 3 bis, non solo non indica, diversamente da quanto fa il comma 3, della medesima disposizione per i fabbricati adibiti ad abitazione, tra le condizioni elencate, la necessita' che chi utilizzi il fabbricato sia anche proprietario (o titolare di altro diritto) sul terreno "per esigenze connesse all'attivita' agricola svolta", ma espressamente prevede il carattere strumentale degli immobili ove le cooperative, o i loro consorzi, svolgono attivita' di "manipolazione,

trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli" conferiti dai soci.

Pertanto deve essere affermato il seguente principio di diritto: ***"in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'immobile che sia stato iscritto nel catasto fabbricati come rurale, con l'attribuzione della relativa categoria (A/6 o D/10), in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, conv. con L. n. 133 del 1994, e successive modificazioni, non e' soggetto all'imposta ai sensi del combinato disposto del D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009, e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a). L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralita' del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune dovra' impugnare l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta.***

Per i fabbricati non iscritti in catasto l'assoggettamento all'imposta e' condizionato all'accertamento positivamente concluso della sussistenza dei requisiti per il riconoscimento della ruralita' del fabbricato previsti dal D.L. n. 557 del 1993, art. 9, e successive modificazioni che puo' essere condotto dal giudice tributario investito dalla domanda di rimborso proposta dal contribuente, sul quale grava l'onere di dare prova della sussistenza dei predetti requisiti.

Tra i predetti requisiti, per gli immobili strumentali, non rileva l'identita' tra titolare del fabbricato e titolare del fondo, potendo la ruralita' essere riconosciuta anche agli immobili delle cooperative che svolgono attivita' di manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci".

Nel caso di specie, l'applicazione dell'enunciato principio conduce al rigetto del ricorso in quanto l'immobile in questione risulta pacificamente classificato nella categoria D/8, e la societa' cooperativa non ha impugnato tale classificazione, nei confronti dell'Agenzia del Territorio, al fine di ottenerne la variazione in D/10, dimostrando, come in questa sede pretenderebbe di dimostrare, che il fabbricato de quo e' un fabbricato strumentale alle attivita' agricole cui dapprima si e' fatto riferimento. Restano cosi' assorbiti gli ulteriori motivi di ricorso, funzionali a censurare la sentenza impugnata sotto il profilo del mancato accertamento della ruralita' del fabbricato.

A questo punto deve essere precisata l'irrelevanza, ai fini della definizione del presente giudizio, della questione di legittimita' costituzionale della L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 4, sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia - Romagna, Sede di Parma, con ordinanza del 12 marzo 2008, e dalla Commissione Tributaria Provinciale di Chieti, con ordinanza del 27 maggio 2008: questione risolta positivamente, nel senso della dichiarazione di illegittimita' costituzionale della denunciata disposizione, dalla Corte costituzionale con sentenza n. 227 del 14 luglio 2009 (udienza 7 luglio 2009).

Lo stesso giudice delle leggi, confermando il carattere di interpretazione autentica della norma di cui al D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, afferma che questa disposizione non incide direttamente sulla questione oggetto del giudizio di costituzionalita', ne' consente una diversa interpretazione della norma sospettata di illegittimita', alla quale non puo' darsi altro significato che quello di impedire il recupero di un tributo il cui pagamento non era dovuto.

E in cio' sta la ragione evidente dell'irrelevanza della norma censurata di illegittimita' costituzionale nel presente giudizio: poiche' lo scopo della disposizione di cui alla L. n. 244

del 2007, art. 2, comma 4, e', appunto, quello di impedire il rimborso di un tributo non dovuto, il che ne determina la illegittimita' costituzionale secondo il ribadito orientamento del giudice delle leggi, occorre, perche' la medesima norma rilevi, che sussistano in concreto le condizioni per le quali il tributo non sia dovuto.

Il che, per le motivazioni esposte, nel caso di specie non e', non spettando alla ricorrente cooperativa il rimborso richiesto, stante la non impugnata classificazione catastale, la quale non ha riconosciuto il carattere rurale del fabbricato per cui e' causa.

Pertanto devono essere rigettati il primo e il secondo motivo di ricorso, assorbiti gli altri.

Le incertezze interpretative registrate e l'intervento dello ius superveniens giustificano la compensazione delle spese della presente fase, del giudizio.

P.Q.M.

La corte suprema di cassazione

Rigetta il primo e il secondo motivo di ricorso, assorbiti gli altri.

Compensa le spese.