



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**

MERCOLEDI' 10 FEBBRAIO 2010

9.30 – 13.00 14.00 – 17.30

Camera di Commercio - SALA PANINI

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, editorialista "Azienditalia Finanza e Tributi"

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

MATERIALE DI STUDIO

INDICE

Dottrina

1. La certificazione ICI dei fabbricati non iscritti in catasto e degli ex rurali pag. 5
2. ICI - Esenzione prima casa - Parere risolutivo della Corte dei Conti pag. 13
3. Nuovi strumenti urbanistici e nozione di area fabbricabile ai fini ICI pag. 17
4. ICI - Possibilità di possedere una doppia abitazione principale pag. 23

Giurisprudenza

1. Cassazione, SS.UU., Civ. sentenza n.675 del 19/01/2010 pag. 29
(Contenzioso, il comune può impugnare la rendita catastale innanzi al TAR)
2. Corte Costituzionale, sentenza n. 321 del 4/12/2009 pag. 33
(Contenzioso, deposito atto appello segreteria CTP entro 30 giorni a pena di inammissibilità)
3. Cassazione, S. V, sentenza n.26657 , dep. 18/12/2009 pag. 41
(ICI, Ente ecclesiastico, occupazione occupata da religiose- Esente)
4. Cassazione, S. V, sentenza n.26651, dep. 18/12/2009 pag. 45
(ICI l'atto di rettifica di un precedente atto di accertamento non può contenere fabbricati non presenti nell'atto di accertamento originario oggetto di rettifica)
5. Cassazione, S. V, sentenza n.26268, dep. 15/12/2009 pag. 49
(ICI, il regolamento comunale aree fabbricabili deve essere conosciuto dal Giudice anche se non agli atti del giudizio; Il processo tributario è di "impugnazione-merito" e non di impugnazione-annullamento")
6. Cassazione, S. V, sentenza n.25127, dep. 30/11/2009 pag. 53
(ICI, area fabbricabile pertinenziale – abuso di diritto – assoggettabilità)
7. Cassazione, S. V, sentenza n.23587, dep. 06/11/2009 pag. 57
(ICI,fabbricato condonato – ultimazione lavori condonati- rilevanza ai fini dell'assoggettabilità)
8. Cassazione, S. V, sentenza n.21761, dep. 14/10/2009 pag. 63
(ICI,area fabbricabile condotta da s.r.l. imprenditore agricolo – non spettano le agevolazioni)
9. Cassazione, S. V, sentenza n.21868, dep. 14/10/2009 pag. 67
(ICI,la riduzione per inagibilità non dipende dal mancato rilascio del certificato comunale)
10. Cassazione, S. V, sentenza n.19639, dep. 11/09/2009 pag. 69
(ICI,area fabbricabile pertinenziale è tale se dichiarata come pertinenza)
11. Cassazione, SS.UU., Civ. sentenza n.18565 del 21/08/2009 pag. 79
(ICI, fabbricati rurali esenti/esclusi solo se accatastati in categoria A/6 e D/10)
12. CTR Milano, Sez. XLIV, sentenza n.143, dep.21/07/2009 pag. 85
(ICI,non si può possedere una doppia abitazione principale)
13. Cassazione, S. V, sentenza n.16030, dep. 08/07/2009 pag. 89
(ICI,fabbricati ANAS – debenza imposta comunale)
14. Cassazione, S. V, sentenza n.15719, dep. 03/07/2009 pag. 93
(ICI,rendita proposta con DOCFA equivale rendita presunta- legittimo il recupero)
15. Cassazione, S. V, sentenza n.15558, dep. 02/07/2009 pag. 97
(ICI,mancata comunicazione attribuzione natura area fabbricabile ex art.31, comma 2 Legge n.289/2002 – non comporta l'illegittimità atto accertamento ICI)
16. Cassazione, S. V, sentenza n.14145, dep. 18/06/2009 pag. 99
(ICI,area fabbricabile coltivata da società s.p.a.- non competono agevolazioni)
17. Cassazione, SS.UU., Civ., sentenza n.9669, dep. 23/04/2009 pag. 105
(Contenzioso, non impugnabilità del diniego di annullamento di atto definitivo)
18. Cassazione, S. V, sentenza n.5378, dep. 05/03/2009 pag. 107
(ICI,area fabbricati D – spetta rimborso per scritture contabili superiori rendita)

19. Cassazione, SS.UU., Civ., sentenza n.3698, dep. 16/02/2009 <i>(Contenzioso, non impugnabilità del diniego di annullamento di atto definitivo)</i>	pag. 109
20. Cassazione, S. V, sentenza n.4760, dep. 27/02/2009 <i>(ICI,divieto impugnazione diniego rimborso ICI relativo atto accertamento non impugnato)</i>	pag. 111
21. Cassazione, S. V, sentenza n.4448, dep. 24/02/2009 <i>(ICI,notifica atto di accertamento con raccomandata semplice, legittimità)</i>	pag. 121
16. Cassazione, S. V, sentenza n.14145, dep. 18/06/2009 <i>(ICI,area fabbricabile coltivata da società s.p.a.- non competono agevolazioni)</i>	pag. 123

Documenti

1. Corte Conti E.R. , Sezione Regionale di Controllo, parere n. 243/2009 <i>(Esenzione ICI abitazione - Residenti all'estero)</i>	pag. 129
2. Corte Conti E.R. , Sezione Regionale di Controllo, parere n.01/2010 <i>(Area Urbanizzabile PSC – è area fabbricabile soggetta ad ICI)</i>	pag. 133
3. Corte Conti Lombardia, Sezione Regionale di Controllo, parere n. 1004/09 <i>(Delibera determinazione valori aree fabbricabili – non è aumento tributi)</i>	pag. 141

Imposta comunale sugli immobili

La certificazione Ici dei fabbricati non iscritti in catasto e degli ex rurali¹

di Pasquale Mirto

La legge 23 dicembre 2009, n. 191 (legge finanziaria 2010)² prevede la trasmissione entro il 31 marzo 2010, ai fini della riduzione dei trasferimenti erariali, della certificazione relativa alla maggiore Ici accertata nel 2009 per i fabbricati non iscritti in catasto e per quelli ex rurali, per i terreni che hanno subito variazioni colturali, per i fabbricati che dalla categoria E sono transitati in categoria soggetta all'imposta comunale, ed infine, per i fabbricati di categoria B per i quali il moltiplicatore di 100 è stato aumentato a 140

Premessa

L'allargamento della base imponibile Ici ed il conseguente maggior gettito previsto dal D.L. n. 262/2006 si è rilevato per i comuni un (quasi) inutile dispendio di risorse umane e finanziarie. Infatti, più che maggior gettito Ici per i comuni si è trattato di maggior gettito per lo Stato, visto che l'Ici incamerata dai comuni si è trasformata in un taglio ai trasferimenti erariali di pari importo.

Ad onor del vero, i c. 39 e 46 del D.L. n. 262/2006 prevedono che non siano ridotti i trasferimenti erariali in relazione all'eventuale quota di maggior gettito aggiuntivo rispetto a quello previsto, ma tale norma è inattuabile, perché le previsioni di gettito sono state completamente sbagliate.

Relativamente al 2007 (primo anno di taglio ai trasferimenti) lo Stato aveva previsto una maggior Ici, e quindi una minor spesa per trasferimenti erariali agli enti locali, pari a circa 609 milioni di euro. La stima operata successivamente dall'Agenzia del territorio riduceva la previsione di incasso a 117 milioni. La prima certificazione presentata dai comuni per l'anno 2007 esponeva un importo complessivo di euro 74.139.380,82, conseguentemente anche le previsioni per gli anni 2008 (789 milioni) e 2009 (819 milioni) sono risultate inesatte.

Peraltro, i comuni hanno subito disagi da queste errate previsioni, visto che in prima battuta lo Stato ha effettuato tagli ai trasferimenti erariali nella misura inizialmente prevista, anche se risultata errata. Le somme decurtate in eccesso sono state, tuttavia, restituite integralmente sia per il 2007 che per il 2008.

L'importo della prima certificazione, presentata per l'anno 2007, è destinato ad incrementarsi, visto che esso doveva tener conto, in base a quanto previsto dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'interno del 17 marzo 2008, delle rendite/redditi iscritti nella banca dati catastale alla data del 31 dicembre 2007, mentre gli elenchi dei fabbricati non iscritti in catasto e dei fabbricati che hanno perso i requisiti di ruralità sono stati pubblicati dall'Agenzia del territorio verso fine dicembre 2007, sicché era

¹ Articolo in corso di pubblicazione sulla rivista *Azienditalia Finanza e Tributi*, n.4/2010.

² Cfr. in *Azienditalia Finanza tributi* n. 3/2010 a pag. 110.

materialmente impossibile che un fabbricato incluso nell'elenco fosse stato iscritto in catasto con rendita da lì a pochi giorni.

Conseguentemente, i comuni, relativamente alla voce maggior gettito da fabbricati ex rurali o non iscritti in catasto, hanno inserito un importo pari a zero.

Occorre, infine, premettere, che la certificazione da presentare per l'anno 2009 dovrà riguardare tutte le casistiche previste dal D.L. n. 262/2006; conseguentemente il comune potrà, eventualmente, modificare/rettificare i dati già certificati.

La legge finanziaria 2010

La legge 23 dicembre 2009, n. 191 all'art. 2, c. 24 prevede che "ai fini della riduzione dei trasferimenti erariali di cui ai commi 39 e 46 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, e successive modificazioni, i comuni trasmettano, entro il termine perentorio del 31 marzo 2010 e a pena di decadenza, al Ministero dell'interno un'apposita certificazione del maggior gettito accertato a tutto l'anno 2009 dell'imposta comunale sugli immobili, derivante dall'applicazione dei commi da 33 a 38, nonché da 40 a 45 del medesimo articolo 2 del decreto-legge n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 286 del 2006, e successive modificazioni, con modalità e termini stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno"³.

Oggetto della certificazione è quindi la "maggior Ici" conseguita dai comuni per effetto⁴:

- delle variazioni colturali dei terreni agricoli in base ai dati Agea (art. 2, c. 33 del D.L. n. 262)
- dell'accatastamento dei fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali sono venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali (art. 2, c. 36);
- dell'accatastamento dei fabbricati che non risultano dichiarati al catasto (art. 2, c. 36);
- dell'accatastamento dei fabbricati non più rurali per l'assenza di iscrizione alla Cciaa (art. 2 comma 37);
- della variazione dei fabbricati classati in categoria E destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi (art. 2, comma 40);
- della rivalutazione del 40 per cento del moltiplicatore dei fabbricati accatastati in categoria B (art. 2 comma 45).

La certificazione dovrà, salvo diverse istruzioni impartite con il decreto ministeriale previsto dalla legge finanziaria, esporre la maggior Ici incassata dai comuni per l'anno 2009.

Si è detto che il 2007 è stato già oggetto di certificazione, con le modalità stabilite dal decreto 17 marzo 2008.

³ Identica previsione era contenuta nell'art. 2, c. 1 del D.L. 23 novembre 2009, n. 168, col quale, inoltre, venivano dettate istruzioni per "restituire" ai comuni, relativamente all'anno 2009, quanto provvisoriamente decurtato in sede di assegnazione dei trasferimenti erariali.

⁴ Si precisa che alla data di stesura del presente scritto il decreto ministeriale non risulta ancora emanato.

Per quanto riguarda il 2008 si ritiene che, per espressa previsione normativa, debbano considerarsi validi gli importi già certificati per il 2007, infatti, il D.L. 7 ottobre 2008, n. 154, prevede all'art. 2 che "per l'anno 2008 conservano validità i dati certificati dai singoli comuni in base al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze in data 17 marzo 2008".

D'altro canto, dovendo fare riferimento all'effettiva Ici incamerata, rispetto alla certificazione 2007, le fattispecie che avrebbero dovuto comportare un maggior gettito sono date dai fabbricati ex rurali o non iscritti in catasto e dai fabbricati che hanno perso la ruralità per l'introduzione dell'ulteriore requisito dell'iscrizione alla Cciaa, fabbricati per i quali il termine ultimo per l'accatastamento è stato prorogato rispettivamente a luglio ed ottobre 2008, sicché difficilmente il loro accatastamento, nonostante la normativa prevedesse che gli effetti fiscali comunque decorressero dal 1° gennaio 2007, ha portato ad un maggior introito Ici già dal 2008.

La legge finanziaria per il 2010 prevede che la certificazione deve essere presentata "a pena di decadenza" entro il "termine perentorio" del 31 marzo 2010.

Nel caso in cui il comune non presenti alcuna dichiarazione, o la presenti in ritardo, si ritiene che la riduzione dei trasferimenti non possa continuare ad essere quantificata in base alla certificazione del 2007, ma che quanto meno il Ministero dell'interno possa far riferimento, in base a quanto stabilito dall'art. 3, c. 2, D.L. 2 luglio 2007, n. 81, alla maggiore Ici quantificata dall'Agenzia del territorio, consultabile sul sito dello stesso Ministero dell'interno.

Terreni oggetto di variazione colturale

L'Agenzia del territorio ha trasmesso ai comuni un elenco contenente la particella e il nuovo reddito dominicale, peraltro tale elenco è su file pdf e quindi non immediatamente incrociabile con la banca dati Ici. Inoltre, i terreni agricoli sono stati inizialmente dichiarati ai fini Ici facendo riferimento alla partita catastale terreni, mentre successivamente è stato fatto riferimento alla particella, sicché diventa difficile, almeno per i terreni ancora dichiarati con la partita, effettuare qualsiasi incrocio.

Anche il dato complessivo di aumento del reddito dominicale, individuato dall'Agenzia del territorio per ciascun comune e pubblicato sul sito del Ministero degli interni, non si traduce automaticamente in aumento di base imponibile e quindi di Ici, come invece è ipotizzato nella legenda a commento delle tabelle pubblicate sul sito ministeriale.

Infatti, occorre tener conto del sistema di riduzioni previste dall'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992 che prevede una vera e propria esenzione per basi imponibili inferiori ad euro 25.822,84 ed un sistema di riduzioni d'imposta che vanno dal 70 al 25 per cento per basi imponibili superiori alla predetta somma.

È evidente, che tale meccanismo può in alcuni casi non portare alcun maggior gettito Ici, laddove anche con l'aumento della base imponibile il soggetto passivo non superi gli euro 25.822,84 di base complessiva.

A ciò si aggiunga che in molti casi i redditi dominicali dei terreni sono ancora oggetto di controversia con l'Agenzia del territorio e quindi, anche se iscritti negli

atti catastali, non hanno finora prodotto alcun "maggior gettito Ici", per cui non possono essere oggetto di certificazione.

L'unico modo per verificare il reale incremento di Ici è quello di fare un controllo per singolo soggetto, controllo che appare di difficile realizzazione, in quanto occorre verificare l'Ici pagata per i terreni agricoli nel 2006 e l'Ici pagata sempre per gli stessi terreni agricoli nel 2009, ovviamente a parità di condizioni, quali la stessa aliquota e la stessa condizione soggettiva, giacché un incremento di gettito derivante dal pensionamento di un coltivatore diretto che non coltiva più i terreni (e quindi non beneficia delle agevolazioni di cui all'art. 9 della normativa Ici) non potrà ovviamente essere preso in considerazione.

Alternativamente, il comune potrebbe stimare l'incremento di gettito guardando alla differenza d'incasso registrata tra il 2006 e il 2009, a parità di aliquote; tuttavia, anche questa operazione può risentire delle variazioni derivanti dall'ammontare complessivo delle riduzioni concesse ai sensi dell'art. 9 della normativa Ici oltre che da variazioni significative apportate con gli strumenti urbanistici generali.

Per i comuni che hanno ricevuto elenchi di variazione colturali successivi a quelli pubblicati nel 2007, occorrerà far riferimento all'ultimo aggiornamento, sempre che il comune abbia conseguito un effettivo maggior gettito Ici.

Fabbricati ex rurali

Il D.L. n. 262/2006 prevede all'art. 2, c. 36, che l'Agenzia del territorio, anche sulla base delle informazioni fornite dall'Agea e delle verifiche amministrative, da telerilevamento e da sopralluogo sul terreno, dalla stessa effettuate nell'ambito dei propri compiti istituzionali, individua i fabbricati iscritti al catasto terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali. L'Agenzia del territorio ha reso noto, con comunicato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, la disponibilità, per ciascun comune, ad accedere all'elenco degli immobili ex rurali, la pubblicazione è avvenuta verso fine dicembre 2007⁵. I soggetti possessori dei fabbricati confluiti nell'elenco avevano sette mesi⁶ dalla data di pubblicazione del comunicato sulla Gazzetta Ufficiale per provvedere all'accatastamento, in difetto, la normativa prevede l'intervento sostitutivo dell'Agenzia del territorio, con spese a carico del contribuente.

L'elenco pubblicato contiene solo gli identificativi catastali dei "fabbricati rurali" iscritti al catasto terreni che dagli incroci effettuati dall'Agenzia del territorio non dovrebbero più rispettare i requisiti di ruralità, nessun riferimento è fatto all'intestatario del fabbricato.

L'unico modo per effettuare la verifica del maggior gettito Ici è quello del controllo puntuale, fabbricato per fabbricato.

Operativamente il comune deve interrogare il catasto terreni e verificare se quegli identificativi sono stati soppressi oppure sono rimasti invariati, in quest'ultimo caso si tratta di fabbricato rurale che continua ad essere tale e quindi non v'è alcun gettito da certificare.

⁵ Sul sito dell'Agenzia del territorio sono consultabili, per ciascun comune, le date di pubblicazione dell'elenco sulla Gazzetta Ufficiale.

⁶ Inizialmente era previsto un termine di novanta giorni, poi portato (con l'art. 26 bis del D.L. n. 248/2007, convertito con legge n. 31 del 28 febbraio 2008) a sette mesi.

Può verificarsi l'ipotesi che il fabbricato ex rurale sia stato soppresso dal catasto terreni e che dopo la presentazione del "tipo mappale" il contribuente non abbia presentato alcun Docfa, in tal caso il fabbricato si trova in una sorta di limbo, perché alla cancellazione dal catasto terreni non è seguita l'iscrizione al catasto fabbricati e anche in tale ipotesi non c'è maggiore Ici da certificare.

Può anche verificarsi che il fabbricato "ex rurale" sia ancora iscritto al catasto terreni per mero errore, in quanto, ad esempio, demolito da tempo oppure già accatastato all'urbano.

Normalmente, però, alla soppressione dal catasto terreni segue la costituzione in catasto fabbricati di una nuova unità immobiliare, in tale ipotesi occorre tener conto che questi fabbricati vengono accatastati con la dicitura "costituzione" che è la stessa utilizzata per i fabbricati di nuova costruzione. La certezza che si tratti di un fabbricato ex rurale la si ottiene solamente visionando il Docfa, scaricabile dal "Portale dei comuni", dove viene indicato come anno di costruzione il "1942" o comunque un anno antecedente a quello di presentazione dell'accatastamento.

Verificata l'iscrizione al catasto fabbricati occorre verificare se tale iscrizione ha determinato un introito Ici, perché se:

- a) il fabbricato benché iscritto al catasto fabbricati presenta ancora i requisiti di ruralità, allora è escluso/esente da Ici, e quindi non v'è alcun importo da certificare;
- b) il fabbricato è utilizzato come abitazione principale dal possessore, allora anche in questo caso non si registra maggiore Ici;
- c) il fabbricato è stato accorpato ad altro già esistente, determinando una maggiore rendita, allora l'Ici dovrà essere calcolata facendo riferimento solo alla differenza tra la nuova rendita e quella preesistente;
- d) il fabbricato è stato accatastato ed il soggetto ha pagato l'Ici nel 2009, allora occorre certificare il maggior gettito;
- e) il soggetto ha accatastato il fabbricato nel corso del 2009, pagando solo per alcuni mesi, allora l'Ici da certificare corrisponde a quella effettivamente incamerata.

La verifica da effettuare è quindi abbastanza complessa, perché occorre interrogare sia il catasto terreni che il catasto fabbricati e successivamente verificare nella banca dati Ici se c'è stato un effettivo incremento di gettito Ici, in quanto l'oggetto della certificazione è solo tale incremento.

Si ritiene, che in sede di certificazione il comune non debba verificare la sussistenza di eventuali inadempienze da parte del contribuente, in altre parole il comune non può certificare un importo "non riscosso" ma che può essere comunque recuperato con un atto di accertamento, perché la certezza che quella Ici sia effettivamente dovuta dal contribuente la si avrà solo con la definitività dell'atto di accertamento che si andrà ad emettere.

Vale la pena anche di precisare che non tutti i fabbricati confluiti nell'elenco e che hanno determinato un effettivo maggior gettito Ici devono essere oggetto di certificazione.

Si ritiene, infatti, che oggetto di certificazione sia solo il maggior gettito Ici conseguente all'attività posta in essere dall'Agenzia del territorio.

I fabbricati ex rurali individuati dal comune attraverso la propria attività di verifica, comprovata dall'emissione di atti di accertamento, ed indipendentemente dal fatto che per questi si sia attivata la procedura prevista dall'art. 1, c. 336 della legge n. 311/2004, non determinano un maggior gettito Ici da certificare, in quanto la loro iscrizione in catasto non è conseguente ad attività posta in essere dall'Agenzia del territorio ai sensi dell'art. 2, c. 36 del D.L. n. 262/2006, e ciò vale anche nel caso in cui i fabbricati già oggetto di accertamento da parte del comune siano poi confluiti nell'elenco pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale.

Parimenti non sono oggetto di certificazione quei fabbricati che sono stati accatastati su iniziativa del proprietario stesso e che, pertanto, non siano stati oggetto di verifica né da parte del comune né da parte dell'Agenzia del territorio.

Fabbricati non dichiarati al catasto

Quanto previsto per i fabbricati ex rurali vale anche per i fabbricati non dichiarati al catasto, sempre disciplinati dall'art. 2, c. 36 del D.L. n. 262/2006.

Questi fabbricati sono confluiti in un altro elenco, ottenuto per sovrapposizione tra i dati ottenuti dal telerilevamento e le mappe catastali. Si tratta in buona sostanza di fabbricati che non risultano essere introdotti nelle mappe catastali. Le motivazioni, però, possono essere diverse e non tutte imputabili ai contribuenti.

Una buona fetta di questi "fabbricati fantasma" in realtà non è tale perché si tratta di fabbricati regolarmente dichiarati dai proprietari e non introdotti, all'epoca dell'accatastamento, nelle mappe catastali, operazione questa allora posta a carico della stessa Agenzia del territorio.

Un'altra bella fetta è costituita da fabbricati "in corso di costruzione", che in quanto tali non erano ancora da accatastare, anche se visibili dalle foto aeree.

Poi si hanno numerose tettoie, gazebo, ma anche fabbricati per i quali si pone il problema della verifica della loro legittimità.

Anche in questo caso occorre vedere se c'è stato l'accatastamento e se questo ha determinato un maggior gettito Ici.

Tuttavia, molti dei fabbricati di questo elenco sono ancora oggi iscritti al catasto terreni e in quanto tali non hanno determinato alcun maggior gettito Ici. Ciononostante, si ritiene che il comune sia comunque tenuto a verificarne la legittimità, perché se molti di essi probabilmente non erano da accatastare (piccoli manufatti, gazebo, tettoie, ecc.)⁷ molti altri, invece, rappresentano una vera e propria unità immobiliare soggetta ad autonomo accatastamento per la quale si pone anche il problema della verifica di un eventuale edificazione abusiva.

⁷ L'Agenzia del territorio ha precisato, sul proprio sito web, che a meno di una ordinaria autonoma suscettibilità reddituale, non costituiscono oggetto di inventariazione i seguenti immobili:

- manufatti con superficie coperta inferiore a 8 mq;
- serre adibite alla coltivazione e protezione delle piante sul suolo naturale;
- vasche per l'acquacoltura o di accumulo per l'irrigazione dei terreni;
- manufatti isolati privi di copertura;
- tettoie, porcili, pollai, casotti, concimaie, pozzi e simili, di altezza utile inferiore a 1,80 m, purché di volumetria inferiore a 150 metri cubi;
- manufatti precari, privi di fondazione, non stabilmente infissi al suolo.

Comunque sia, anche per questa fattispecie il comune dovrà certificare esclusivamente la maggior Ici accertata.

Fabbricati non più rurali per l'assenza di iscrizione alla Cciaa

L'art. 2, c. 37 del D.L. n. 262/2006 ha aggiunto ai requisiti di ruralità catalogati nell'art. 9, c. 3 del D.L. n. 557/1993 un ulteriore requisito: l'iscrizione nel registro delle imprese.

Il successivo c. 38, come modificato prima dall'art. 3 del D.L. n. 81/2007 e poi dall'art. 26 bis del D.L. n. 248/2007, prevede che i fabbricati che non possono essere più considerati rurali a seguito dell'introduzione di questo ulteriore requisito debbono essere dichiarati in catasto entro e non oltre il 31 ottobre 2008, fermo restando che gli effetti fiscali decorrono dal 1° gennaio 2007.

In tale fattispecie rientrano esclusivamente quei fabbricati che non sono più rurali per l'assenza dell'iscrizione alla Camera di commercio, in altre parole si tratta di fabbricati che presentavano già tutti i requisiti richiesti dall'art. 9, c. 3 del D.L. n. 557/1993 e che perdono la ruralità per l'assenza dell'ulteriore requisito dell'iscrizione alla Cciaa.

Nella pratica, finora è avvenuto che in presenza di tutti gli altri requisiti richiesti dall'art. 9, i titolari hanno provveduto a iscriversi alla Camera di commercio, sicché l'effetto pratico, in tema di maggior Ici, dovrebbe essere irrisorio.

Fabbricati classati in categoria E destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi

La fattispecie è disciplinata dall'art. 2, c. 4 del D.L. n. 262/2006: in merito, l'Agenzia del territorio ha fornito puntuali chiarimenti con circolare n. 4 del 13 aprile 2007.

I fabbricati non più classificabili in categoria E dovevano essere riaccatastati entro il 3 luglio 2007, anche se gli effetti fiscali comunque decorrevano dal 1° gennaio 2007.

La fattispecie in esame ha rilevanza solo per le grandi città, dotate di grandi stazioni ferroviarie, aeroporti e fiere.

Per gli altri comuni il riaccatastamento doveva essere effettuato per pochi e marginali casi, quali ad esempio i bar delle stazioni di carburante oppure le edicole.

Rivalutazione del 40 per cento del moltiplicatore dei fabbricati accatastati in categoria B

Dalle tabelle pubblicate sul sito dell'Agenzia del territorio emerge chiaramente che il maggior gettito Ici stimato per questa fattispecie è eccessivo.

Probabilmente, nelle stime effettuate non si è tenuto conto che la maggior parte dei fabbricati accatastati in categoria B presenti nel territorio comunale sono o esclusi dall'Ici, in quanto di proprietà dello stesso comune, o esenti, ai sensi dell'art. 7 del D. Lgs. n. 504 del 1992, perché di proprietà di altri enti pubblici.

Inoltre, non si è considerato che una parte significativa di tali immobili è d'interesse storico, con base imponibile determinata prendendo a riferimento la tariffa d'estimo più bassa prevista per le abitazioni. Per tali immobili, quindi, non solo non si applica la rendita catastale iscritta in catasto ma neanche si tiene

conto della rivalutazione del 40 per cento del moltiplicatore, visto che per essi continua a trovare applicazione il moltiplicatore pari a 100 previsto per le abitazioni.

Si evidenzia, infine, che nella certificazione si dovrà tener conto anche del caso di fabbricato inagibile o inabitabile, cui consegue una riduzione del 50 per cento dell'imposta dovuta.

Ai fini della certificazione, il comune potrà applicare alla base imponibile dei fabbricati di categoria B risultanti nella propria banca dati la maggiorazione del 40 per cento, prestando tuttavia attenzione ai fabbricati di interesse storico ed a quelli esenti, che pur essendo presenti nella banca dati comunale non corrispondono più l'imposta comunale, come ad esempio gli oratori.

Si precisa infine, che benché tale fattispecie sia stata già oggetto di certificazione per l'anno 2007, il comune nel "ricertificarla" per l'anno 2009 potrà tener conto di eventuali variazioni intervenute successivamente alla prima certificazione, così, ad esempio, se un fabbricato di categoria B/1, già oggetto di certificazione per il 2007, è stato demolito nel 2008 e quindi non ha determinato alcun maggior gettito per l'anno 2009, lo stesso ovviamente non dovrà essere certificato.

Imposta comunale sugli immobili

Esenzione prima casa: parere risolutivo della Corte dei Conti

di Pasquale Mirto

La Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, con delibera n.8 del 22 giugno 2009, interviene sul delicato tema dell'esenzione ICI per la prima casa, fornendo, da un lato, linee interpretative volte ad evitare il proliferare di pareri contrastanti resi dalle varie sezioni regionali di controllo, e dall'altro lato, indicazioni operative in merito alla verifica delle certificazioni relative alla perdita di gettito subita dai comuni.

Le abitazioni principali assimilate

In tema di esenzione ICI per le abitazioni assimilate con delibera o regolamento comunale, si è registrato negli ultimi tempi il proliferare di pareri resi da varie sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, pareri che sono risultati a volte contrastanti tra loro, ed a volte contrastanti con le varie (ed a loro volta contrastanti) risoluzioni ministeriali⁸.

L'ultimo (in ordine temporale) chiarimento ministeriale è contenuto nella risoluzione n.1/DF del 4 marzo 2009, dove si afferma che l'esenzione può operare esclusivamente per quei casi di assimilazione previsti da norme statali, ovvero quelli previsti dall'art.3, comma 56 della legge n.662/1996 e dall'art.59, comma 1, lettera e) del D.Lgs. n.446/1997. Nella risoluzione si precisa anche che «i comuni devono provvedere al recupero del tributo nei confronti dei contribuenti che non hanno effettuato il versamento dell'ICI relativa all'anno 2008 ritenendo, sulla base delle precedenti indicazioni fornite, di rientrare nelle condizioni di esenzione».

La risoluzione n.1/DF/2009 è stata poi richiamata (e quindi fatta propria) dal decreto del Ministero dell'interno del 1° aprile 2009, con il quale si sono fornite indicazioni ai comuni in merito alla certificazione della perdita di gettito ICI conseguente all'esenzione dell'abitazione principale.

Senonché, quanto statuito nella risoluzione n.1/DF/2009 non è stato condiviso in diversi pareri della Corte dei Conti⁹, e stante anche il ruolo di controllore della "veridicità" delle certificazioni presentate dai comuni attribuito alla Corte dall'art.2, comma 7 del D.L. n.154/2008, molto opportunamente la Sezione delle autonomie della Corte dei Conti ha ritenuto di intervenire per uniformare i pareri, resi e da rendere, delle sezioni regionali di controllo.

In tema di abitazioni assimilate la delibera n.8/2009 conferma integralmente l'interpretazione ministeriale espressa nella risoluzione n.1/DF/2009, ritenendo che la perdita di gettito ICI inseribile nella certificazione sia solo quella relativa alle «fattispecie per le quali la legge ha dato facoltà ai Comuni di considerare

⁸ Per un commento critico al parere del 13 maggio 2009 reso dalla Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia, si veda P. Mirto, "Esenzione prima casa: la confusione continua", in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.13/2009, pag. 692.

⁹ Si veda oltre al parere richiamato nella nota precedente anche il parere n.4/2009 della Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna.

specifiche situazioni assimilabili all'abitazione principale, ai fini dell'applicazione delle disposizioni sulle riduzioni e detrazioni di cui all'art. 8 del D.Lgs. 504/1992 e cioè : 1) l'art. 3 – comma 56 - della legge 23.12.1996, n. 662, ossia le unità immobiliari possedute da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente; 2) l'art. 59 – comma 1 - lett. e) del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, e cioè le unità immobiliari concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale (e non agli affini)».

Le abitazioni dei residenti all'estero

La delibera delle Sezioni delle autonomie tace, invece, con riferimento alle abitazioni dei residenti all'estero.

Per tali abitazioni, la relazione governativa al D.L. n. 93/2008 ipotizzava la sola applicazione della detrazione per abitazione principale ma non l'esenzione.

La risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 (operando una completa inversione di rotta rispetto all'interpretazione fornita con la risoluzione n.5/DPF) ha escluso che per tali fabbricati operi ex lege l'esenzione, la quale, pertanto, andrebbe riconosciuta nel sol caso di avvenuta assimilazione, da parte del comune, con regolamento o delibera comunale. Tuttavia, tale interpretazione risulta ora completamente superata dalla risoluzione n.1/DF/2009, dal momento che l'assimilazione non derivando direttamente da una norma statale non porterebbe comunque all'esenzione.

L'unico modo di considerare esenti le abitazioni dei residenti all'estero è quindi di ritenere che per esse operi un'assimilazione ex lege, visto che l'art.1, comma 4 ter del D.L. n.16/1993 prevede che ai fini dell'applicazione «dell'art.8, comma 2 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.504, per i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, si considera direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata». La norma, attraverso il rimando all'art.8, comma 2 - che contiene la definizione di abitazione principale – sembra operare un'assimilazione piena, per cui, con la normativa previgente, i fabbricati in questione godevano sia dell'aliquota prevista per l'abitazione principale sia della detrazione.

Tuttavia, un recente parere della Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna, reso con delibera n.243 del 26 giugno 2009, ha escluso che possa operare l'esenzione in quanto «non si rinviene nella normativa statale, relativamente al caso prospettato nel quesito, per le abitazioni dei cittadini italiani residenti all'estero, il potere di assimilare con regolamento all'abitazione principale, come è stato invece espressamente disposto per i casi di cui all'art.59, comma 1° lett. e) del D.Lgs. n.446/1997 ed all'art.3, comma 56 della legge 662/1996».

Alla luce di tale ultimo parere, ma anche della sua mancata trattazione nella delibera n. 8 della Sezione Autonomie, si deve ritenere che le abitazioni dei residenti all'estero, anche se equiparate con regolamento comunale all'abitazione principale non possono comunque considerarsi esenti ma debbono corrispondere l'ICI come le altre abitazioni principali (A/01, A/08 e A/9), con applicazione dell'aliquota deliberata per l'abitazione principale e della detrazione.

La verifica della veridicità delle certificazioni comunali

Le certificazioni relative al rimborso della minore imposta ICI per l'anno 2008 sono state presentate dai comuni lo scorso 30 aprile. L'art.2, comma 7 del D.L. 7 ottobre 2008, n. 154 prevede che tale certificazione, sottoscritta dal responsabile dell'ufficio tributi, dal segretario comunale e dall'organo di revisione, sia trasmessa alla Corte dei Conti per "la verifica della veridicità".

La Sezione delle autonomie, con la delibera n. 8 si è preoccupata di dare indicazioni alle varie sezioni regionali di controllo circa le operazioni da compiere per attuare la verifica prevista dalla normativa.

La Sezione ritiene che debba essere esclusa l'interpretazione letterale della norma, dato che con essa le Sezioni regionali di controllo sarebbero impegnate "nella preliminare ed esatta ricostruzione della base imponibile e, quindi, nell'individuazione delle unità immobiliari adibite, o considerate, abitazioni principali e, poi, sulla base della rendita catastale aggiornata, dell'aliquota applicata e delle detrazioni spettanti, stabilire se il dato certificato sia, o meno, veridico", ed il tutto considerando che le abitazioni principali stimate a livello nazionale sono oltre 14 milioni e settecentomila.

Esclusa l'interpretazione letterale la Sezione giunge ad individuare la "ratio" della norma nella valutazione di "attendibilità" del dato certificato, o meglio di coerenza di questo con le risultanze contabili pregresse. Difatti, viene considerata "attendibile la certificazione che espone un dato contabile, relativo al mancato gettito ICI accertato, che alla luce di dati consolidati relativi al gettito e/o di altri parametri riferiti agli elementi strutturali del rapporto d'imposta ICI (es: stima della consistenza delle unità abitative, stima della consistenza della base imponibile) e tenuto conto della dinamica del tributo, confermi una sostanziale concordanza con l'andamento del gettito d'imposta".

L'interpretazione fornita è certamente condivisibile e di facile attuazione, almeno con riferimento alle sole abitazioni principali.

Difatti, il dato relativo al gettito da abitazione principale è già da tempo comunicato dai comuni nel certificato al conto consuntivo del bilancio, che contiene le stesse informazioni di dettaglio presenti nei bollettini di versamento ICI, anche se con alcuni limiti, ed in particolare:

- a) gli importi non tengono conto del recupero dell'evasione (che quindi viene "spalmato" dai comuni sulle voci di dettaglio);
- b) non è quantificata l'ICI versata dalle pertinenze dell'abitazione principale, che confluisce nella voce "altri fabbricati";
- c) non è quantificata l'ICI versata dalle abitazioni assimilate, che confluisce nella voce "altri fabbricati".

Chiarite le modalità con le quali deve essere effettuata la verifica della veridicità delle certificazioni, la Sezione delle autonomie si sofferma sugli effetti della verifica, anche nel caso in cui dovesse esserne riscontrata la non attendibilità.

La Sezione chiarisce fin da subito che la verifica non investe il merito della certificazione "inteso quale congrua, o incongrua, espressione dell'apprezzamento tecnico-discrezionale della quantificazione del mancato gettito accertato, al fine di sostituirsi a detto apprezzamento che, invece, rimane il

risultato dell'esercizio delle specifiche attribuzioni istituzionali dei sottoscrittori del certificato", con l'ulteriore conseguenza che la valutazione operata dalla Corte non produce effetti interdittivi dell'erogazione dei rimborsi ai comuni, non potendo la valutazione, motivata, di non attendibilità della certificazione costituire contestazione nel merito della quantificazione oggetto della certificazione.

La Sezione autonomie prende poi atto che la normativa non prevede alcun effetto/sanzioni per le certificazioni non veritiere, con la conseguenza che un eventuale giudizio di non attendibilità "esaurisce i suoi effetti formali e sostanziali, nella manifestazione di giudizio in cui si estrinseca".

Ciononostante, avendo comunque il legislatore posto l'esigenza che sia tutelata la veridicità della certificazione, per i riflessi finanziari che essa comporta a carico del bilancio dello Stato, una eventuale valutazione di non attendibilità dovrebbe, comunque, portare il comune ad una revisione della stima del mancato gettito certificato, tenendo conto dei parametri utilizzati dalla Sezione regionale per addivenire al giudizio di non attendibilità.

L'impossibilità dei comuni di apportare modifiche al regime esonerativo

L'art.1, comma 2 del D.L. 27 maggio 2008, n. 93 prevede che l'esenzione si applichi alle abitazioni principali ed a quelle ad esse assimilate dal comune con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del decreto legge.

Il chiaro tenore della norma porta a ritenere che i comuni non possano modificare il regime esonerativo vigente alla data di entrata in vigore del D.L. n. 93/2008, ovvero non possono, neanche esercitando la propria potestà regolamentare, ampliare o restringere le esenzioni allora vigenti. Certo il comune che non avesse disciplinato l'assimilazione all'abitazione principale delle abitazioni concesse in comodato a parenti può ancora oggi disporre l'assimilazione, riconoscendo l'esenzione o la sola applicazione dell'aliquota per l'abitazione principale, ma con oneri a carico del bilancio comunale e non di quello statale.

Peraltro, le manovre comunali devono comunque tener conto del vincolo imposto dall'art.1, comma 7 dello stesso D.L. n.93/2008 con il quale è stato sospeso il potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote.

Tale divieto rappresenta un impedimento per quei comuni che vogliono completamente abolire l'aliquota per l'abitazione principale, ancora oggi applicabile alle abitazioni di categoria A/01, A/08 e A/09, dato che una sua abolizione implicherebbe, anche se per una ristretta categoria di contribuenti, un aumento del prelievo fiscale.

In tal senso si è già espressa la Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia Romagna, con deliberazione n.352 del 14 luglio 2009.

Imposta comunale sugli immobili

Nuovi strumenti urbanistici e nozione di area fabbricabile ai fini ICI¹⁰

di Pasquale Mirto

Il recente parere n.9/2009 del 28 aprile 2009 della Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna¹¹, supportato dalla risposta prot. n.21774/2008/DF/DFD del Ministero dell'Economia e delle Finanze¹² chiarisce che lo strumento urbanistico generale necessario a qualificare un terreno come area fabbricabile ben può coincidere con i nuovi strumenti urbanistici disciplinati da varie leggi regionali, e nel caso specifico analizzato, di quello della regione Emilia Romagna.

I nuovi strumenti urbanistici

Va preliminarmente rilevato che le argomentazioni e le conclusioni contenute tanto nel parere della Corte dei Conti tanto nella risposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze risultano perfettamente coincidenti con quelle già riportate in passato sulle pagine di questa rivista ¹³.

Il caso sottoposto all'attenzione del Ministero e della Corte dei Conti riguarda i nuovi strumenti urbanistici disciplinati, in sostituzione del PRG, dalla legge regionale dell'Emilia Romagna n.20 del 24 marzo 2000.

La legge regionale individua vari strumenti di pianificazione urbanistica.

L'art.28 disciplina il Piano strutturale comunale (PSC), definito come "strumento di pianificazione urbanistica generale", che classifica il territorio comunale in "urbanizzato, urbanizzabile e rurale"; esso individua anche le zone che possono essere attuate attraverso un intervento diretto.

L'art.30 disciplina il Piano operativo comunale (POC) che è lo strumento urbanistico che individua e disciplina gli interventi da realizzare nell'arco temporale di cinque anni; il POC è predisposto in conformità alle previsioni del PSC e non può modificarne i contenuti; con tale strumento si individuano, tra l'altro, gli indici di edificabilità.

L'art.31 definisce i Piani urbanistici attuativi (PUA); si tratta di strumenti urbanistici di dettaglio necessari ad attuare gli interventi di nuova urbanizzazione e di riqualificazione disposti dal POC.

In sede di prima applicazione della legge regionale ci si è posti subito il problema di individuare quale fosse lo strumento urbanistico in grado di imprimere al terreno la qualifica di area fabbricabile, e quindi di permettere l'imposizione in base al valore venale in luogo del reddito dominicale.

¹⁰ Articolo pubblicato sulla rivista Azienditalia Finanza e Tributi n.19/2009, pag.916

¹¹ Pubblicato su questo numero della rivista a pag.

¹² Pubblicata su questo numero della rivista a pag.

¹³ Cfr. P. Mirto, "L'intervento risolutivo della Corte costituzionale per le aree fabbricabili", in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.10/2008, Inserto.

Fin da subito è nato un contrasto tra chi considerava sufficiente per poter qualificare il terreno come area fabbricabile l'inserimento dello stesso nel PSC e chi invece riteneva necessario il suo inserimento nel POC, dato che solo quest'ultimo strumento poteva assimilarsi al PRG.

Occorre anche rammentare che su tale questione ha preso posizione la stessa Regione Emilia Romagna, che con nota del 29 maggio 2006, ha fornito indicazioni che oggi risultano avvalorate dai due recenti interventi interpretativi.

I chiarimenti giurisprudenziali e normativi sul concetto di area fabbricabile

Sia la nota del Ministero dell'Economia e delle Finanze sia quella della Corte dei Conti arrivano all'imponibilità ICI delle aree urbanizzabili individuate dal PSC attraverso il richiamo della giurisprudenza di legittimità e costituzionale formatasi in tema di imponibilità ICI delle aree fabbricabili prive di strumenti urbanistici attuativi.

Si ricorderà che tutta la discussione è nata con la sentenza n.21644 del 15 novembre 2004, con la quale la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'area fabbricabile da sottoporre ad imposizione è solo quella inserita nei piani particolareggiati e che pertanto non è sufficiente l'inserimento nel PRG.

La Corte di Cassazione, preso atto del contrasto esistente all'interno della propria sezione tributaria, ha chiesto, con le ordinanze n.10062 dell'8 marzo 2005 e n.3504 del 24 novembre 2005, l'intervento delle sezioni unite.

Il legislatore, tuttavia, ha anticipato i pronunciamenti delle Sezioni Unite con due interventi normativi.

Il primo chiarimento è contenuto nell'art.11 quaterdecies del decreto legge 30 settembre 2005, n.203: «Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera b), dello stesso decreto 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».

Il secondo chiarimento normativo è contenuto nell'art.36 del decreto fiscale n.223 del 4 luglio 2006: «Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo».

Successivamente sono intervenute le sezioni unite della Corte di Cassazione, con sentenza n.25506 del 2006.

Secondo le Sezioni Unite, l'inizio della procedura di "trasformazione" urbanistica di un suolo comporta, di per sé, una "trasformazione" economica dello stesso, che determina la valutazione del suolo non più come terreno agricolo, e quindi sulla base del reddito dominicale, ma come area fabbricabile, e quindi sul valore venale, e ciò perché è di "comune esperienza" che nel momento in cui la

vocazione edificatoria di un suolo viene formalizzata in uno strumento urbanistico, ancorché non operativo, il valore del suolo subisce un incremento.

La circostanza che il suolo non sia immediatamente utilizzabile a scopo edificatorio non influisce sulla sua qualificazione, come tale, ai fini ICI, e ciò sulla base della diversa finalità della legislazione urbanistica rispetto a quella fiscale; diversità, che come si veda infra, sarà richiamata anche dalla Corte Costituzionale.

Secondo le Sezioni Unite, «la prima tende a garantire il corretto uso del territorio urbano, e, quindi, lo *ius aedificandi* non può essere esercitato se non quando gli strumenti urbanistici siano perfezionati (garantendo la compatibilità degli interessi individuali con quelli collettivi); la seconda, invece, mira ad adeguare il prelievo fiscale alle variazioni dei valori economici dei suoli, che si registrano e progrediscono, in parallelo, dal sorgere della mera aspettativa dello *ius aedificandi*, fino al perfezionamento dello stesso». Precisa, infine, la Corte che «è evidente che, in sede di valutazione, la minore o maggiore attualità e potenzialità della edificabilità dovrà essere considerata ai fini di una corretta valutazione del valore venale delle stesse».

La Corte Costituzionale ha chiuso definitivamente la *vexata quaestio* con l'ordinanza n.41 del 27 febbraio 2008.

La questione è stata sottoposta al giudice delle leggi con due ordinanze, una della Commissione tributaria regionale del Lazio e l'altra della Commissione tributaria provinciale di Piacenza, con le quali si dubitava della legittimità costituzionale tanto dell'art.11 quaterdecies del D.L. n.203/2005 tanto dell'art.36 del D.L. n.223/2006.

La Corte Costituzionale ha ritenuto preliminarmente che l'unica norma potenzialmente oggetto di censura è solo l'ultima citata, in quanto questa «in forza dell'efficacia retroattiva riconosciutagli da entrambe le ordinanze di rimessione, ha sostituito con effetto *ex tunc*, abrogandola, la disciplina dettata» dal D.L. n.203/2004.

Il Giudice delle leggi, confermando quanto già enunciato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, riconosce al decreto 223 natura di interpretazione autentica dell'art.2, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n.504/1992, recando l'art.36 una disposizione compatibile con la formulazione letterale della normativa ICI.

La questione relativa all'attrazione ad imposizione di un'area non immediatamente edificabile, per l'assenza di strumenti attuativi, viene risolta dalla Corte ponendo un netto distinguo tra normativa fiscale e normativa urbanistica.

Nell'ordinanza n.41/2008, si osserva, infatti che è del tutto ragionevole che il legislatore:

a) attribuisca alla nozione di "area edificabile" significati diversi a seconda del settore normativo in cui detta nozione deve operare e, pertanto, distingua tra normativa fiscale, per la quale rileva la corretta determinazione del valore imponibile del suolo, e normativa urbanistica, per la quale invece rileva l'effettiva possibilità di edificare, secondo il corretto uso del territorio, indipendentemente dal valore venale del suolo;

b) muova dal presupposto fattuale che un'area in relazione alla quale non è ancora ottenibile il permesso di costruire, ma che tuttavia è qualificata come

"edificabile" da uno strumento urbanistico generale non approvato o attuato, ha un valore venale tendenzialmente diverso da quello di un terreno agricolo privo di tale qualificazione;

c) conseguentemente distingue, ai fini della determinazione dell'imponibile dell'ICI, le aree qualificate edificabili in base a strumenti urbanistici non approvati o non attuati (e, quindi, in concreto non ancora edificabili), per le quali applica il criterio del valore venale, dalle aree agricole prive di detta qualificazione, per le quali applica il diverso criterio della valutazione basata sui redditi dominicali.

Secondo la Corte, inoltre, «la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici solo in itinere o ancora inattuati, costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art. 53 Cost., in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante (...) che, inoltre, il criterio del valore venale non comporta affatto - come, invece, sembrano ritenere i rimettenti - una valutazione fissa ed astratta del bene, ma consente di attribuire al terreno (già qualificato come edificabile dallo strumento urbanistico generale) il suo valore di mercato, adeguando la valutazione alle specifiche condizioni di fatto del bene e, quindi, anche alle più o meno rilevanti probabilità di rendere attuali le potenzialità edificatorie dell'area».

Le argomentazioni sopra riassunte sono state poi nuovamente ed integralmente confermate dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza n.266 del 10 luglio 2008.

L'interpretazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Sulla scorta del quadro giurisprudenziale e normativo sopra riassunto, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ritenuto, con nota prot. n.21574/2008/DF/DFD del 19 novembre 2008, che le aree considerate urbanizzabili dal PSC possano considerarsi area fabbricabili, e quindi soggette ad ICI in base al valore venale e non al reddito dominicale.

Ad avviso del Ministero il PSC rappresenta lo "strumento urbanistico generale adottato dal comune" cui fa riferimento l'art.36, comma 2, del D.L. n.223/2006; tale strumento, infatti, seppur in fase embrionale, classifica il territorio in urbanizzato, urbanizzabile e rurale conferendo, dunque, allo stesso una connotazione sulla sua sorte futura che sarà successivamente sviluppata e puntualizzata nel P.O.C. Neanche «la mancata indicazione nel P.S.C. dell'indice di edificabilità costituisce ostacolo al riconoscimento dell'edificabilità delle aree in esso inserite, in quanto, come emerge dagli insegnamenti dei massimi organi giurisprudenziali, per la valutazione delle aree soccorrono gli altri parametri fissati dalla legge; in particolare si dovrà necessariamente tener conto del diverso stadio di definizione dello strumento urbanistico, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie e della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore venale in comune commercio dello stesso».

Infine, viene precisato che, anche al fine di fornire necessari elementi di valutazione per i contribuenti, «eventuali aspetti critici che potrebbero sorgere in ordine alla quantificazione del valore delle aree in questione potrebbero essere

agevolmente superati attraverso l'esercizio del potere riconosciuto agli enti locali dall'art. 59, comma 1, lettera g) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in base al quale i comuni possono "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 qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso".

Il parere della Corte dei Conti

La Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna, con il parere n.9/2009 del 28 aprile 2009, ritiene condivisibile la tesi sostenuta dal Ministero «in base alla quale la potenzialità edificatoria dell'area sia desumibile già a seguito dell'approvazione del Piano Strutturale Comunale, in quanto già in quello strumento compare, con sufficiente chiarezza, l'indice di capacità contributiva ai fini dell'imponibilità ICI».

La Corte rileva, poi, che se anche l'indice di edificabilità è determinato dal POC e non dal PSC, tale circostanza non è da sola sufficiente ad escludere l'imponibilità del suolo sulla base del valore venale, in quanto «la giurisprudenza della Cassazione ha fornito sul punto una serie di elementi ugualmente idonei a consentire un'attendibile valutazione dei beni oggetto dello strumento di pianificazione generale, anche in mancanza di strumenti urbanistici attuativi. Tali sono la maggiore o minore attualità della potenzialità edificatoria, il diverso stadio di definizione dello strumento urbanistico e la possibile incidenza degli oneri di urbanizzazione sul valore venale del bene».

Imposta comunale sugli immobili

È possibile possedere una doppia abitazione principale?¹⁴

di Pasquale Mirto

La Corte di Cassazione ha ritenuto, con sentenza n. 25902 depositata il 29 ottobre 2008¹⁵, che il contribuente può utilizzare contemporaneamente due abitazioni ed applicare per entrambe l'aliquota agevolata.

La tesi, benché di fonte autorevole, non convince pienamente¹⁶.

Il Caso

Il caso sottoposto al Giudice di legittimità riguarda l'ipotesi, molto frequente nella realtà, in cui il contribuente utilizza contemporaneamente due abitazioni, che benché autonomamente accatastate, rappresentano di fatto un'unica abitazione.

La possibilità di utilizzare per entrambe le abitazioni l'aliquota deliberata dal comune per l'abitazione principale era stata già negata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, con risoluzione n.6/DPF del 7 maggio 2002.

In tale risoluzione il Ministero ritiene che non è corretto affermare che il contribuente dimora in un'unica unità immobiliare che si presenta divisa catastalmente con attribuzione di due rendite catastali, perché in tal caso ci si trova, in realtà, in presenza di due unità immobiliari, di cui una va assoggettata ad ICI come abitazione principale, l'altra invece va considerata come seconda abitazione, con applicazione dell'aliquota ordinaria.

Nella sentenza in commento, il comune aveva sostenuto le proprie ragioni anche richiamando la risoluzione ministeriale, che però non è stata condivisa dai giudici di piazza Cavour.

Le argomentazioni del giudice di legittimità

La ratio decidendi della sentenza si regge sul teorema che nell'ICI il concetto di "abitazione principale" è svincolato dal concetto di "unità immobiliare", prevalendo il dato fattuale sul dato catastale.

Tale teorema viene dimostrato attraverso il richiamo a quelle norme che hanno a vario titolo agevolato le abitazioni principali, come la disposizione di favore per le abitazioni concesse in uso gratuito a parenti, sempre che il comune abbia regolamentato ex art.59 del D.Lgs. n.446/1997; a tale "agevolazione" la Cassazione affianca anche quella prevista dall'art.5 bis, comma 4 del D.L. 86/2005¹⁷, che tuttavia appare inconferente, o quanto meno non determinante.

¹⁴ Pubblicato su *Azienditalia Finanza e Tributi* n.10/2009 – Inserto

¹⁵ La sentenza è stata pubblicata in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.24/2008, Inserto.

¹⁶ Per un primo contributo cfr. G. Ielo, "ICI – Agevolazione abitazione principale per due appartamenti", in *Azienditalia Finanza e tributi*, n.24/2008, Inserto.

¹⁷ La norma dispone che «al fine di incrementare la disponibilità di alloggi da destinare ad abitazione principale, i comuni possono deliberare la riduzione, anche al di sotto del limite minimo previsto dalla legislazione vigente, delle aliquote dell'imposta comunale sugli

In realtà, nell'ampio panorama legislativo che si è occupato di concedere agevolazioni ICI per le abitazioni principali, occorre distinguere le norme che nel tempo hanno permesso di ridurre l'aggravio impositivo sull'abitazione principale posseduta ed utilizzata come tale dal contribuente¹⁸, fino ad arrivare all'esenzione della stessa ad opera del D.L. n.93/2008, da quelle che hanno concesso agevolazioni ai soggetti passivi proprietari di fabbricati a condizione che tali fabbricati diventassero abitazione principale di soggetti evidentemente estranei al rapporto tributario ICI¹⁹.

È evidente che tutte queste norme mirano a favorire sia l'abitazione principale del soggetto passivo - dapprima attraverso la possibilità data ai comuni di disporre facoltativamente riduzioni, e successivamente attraverso l'esenzione disposta ad opera del D.L. n.93/2008 – sia quei soggetti che mettono a disposizione, a titolo gratuito od oneroso, fabbricati che diventano abitazione principale di altri soggetti, anche estranei al rapporto tributario d'imposta.

L'evidente favore del legislatore per l'abitazione principale tuttavia non può essere utilizzato per ampliare ulteriormente la casistica, come sembra fare proprio la Corte di Cassazione, anzi proprio l'esistenza di numerosi casi, tutti però minuziosamente disciplinati dal legislatore, ed in buona parte rimessi peraltro alle libere scelte discrezionali dei comuni, inducono a ritenere che l'abitazione del soggetto passivo può essere una sola, ed alla "propria" abitazione principale se

immobili stabilite per gli immobili adibiti ad abitazione principale del proprietario, a condizione che resti invariato il gettito totale dell'imposta comunale e previo contestuale incremento delle aliquote da applicare alle aree edificabili, anche in deroga al limite massimo previsto dalla legislazione vigente e con esclusione dei casi in cui il proprietario delle aree fabbricabili si impegni all'inalienabilità delle stesse nei termini e con le modalità stabilite con regolamento comunale».

¹⁸ Rientrano in tale casistica, ad esempio l'art.8, comma 3 del D.Lgs. n.504/1992 («A decorrere dall'anno di imposta 1997, (...) l'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo può essere ridotta fino al 50 per cento; in alternativa, l'importo di lire 200.000, (...) , può essere elevato, fino a lire 500.000, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. La predetta facoltà può essere esercitata anche limitatamente alle categorie di soggetti in situazioni di particolare disagio economico-sociale, individuate con deliberazione del competente organo comunale») oppure l'art.58, comma 3 del D.lgs. n.446/1997 («limitatamente all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, la detrazione di cui all'art. 8, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.504/1992, (...) può essere stabilita in misura superiore a lire 500.000 e fino a concorrenza dell'imposta dovuta per la predetta unità. In tal caso il comune che ha adottato detta deliberazione non può stabilire una aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliare tenute a disposizione del contribuente»).

¹⁹ Oltre ai fabbricati dati in comodato a parenti, disciplinati dall'art.59 del D.Lgs. n.446/1997, occorre ricordare, tra le tante agevolazioni, anche: a) l'art. 3, comma 115 della legge n.350/2003 che prevede la possibilità di disporre la riduzione dell'aliquota ICI per interventi volti alla costruzione o al recupero di fabbricati siti in comuni ad alta tensione abitativa e destinati ad essere locati a titolo di abitazione principale; b) l'art.3, comma 56, legge n.662/1996 che permette di considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituto di ricovero o sanitari, a condizione che la stessa non risulti locata; c) l'art.2, comma 4, legge n.431/1998 che permette di deliberare aliquote più favorevoli per i proprietari che concedono in locazione (con i c.d. contratti d'affitto concordati) a titolo di abitazione principale; d) l'art.4, comma 1 del D.L. 437/1996 che permette ai comuni di deliberare un'aliquota ridotta per le abitazioni principali e per "quelle locatate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale.

ne potranno aggiungere "altre", ma solo nella misura in cui siano state operate scelte regolamentari in tal senso. In altre parole il contribuente non potrà autonomamente "aumentare" il numero delle abitazioni principali, se non nella misura in cui tale aumento è autorizzato da una norma di legge o dal regolamento comunale.

L'unità immobiliare abitazione principale

Ad avviso dei giudici di legittimità nella disciplina ICI per abitazione principale si intende "l'immobile nel suo complesso" e l'"accatastamento unitario" si "rileva mero escamotage fattuale non rispettoso della evidenziata finalità legislativa di ridurre il carico fiscale sugli immobili adibiti ad abitazione principale".

Tale modo di ragionare sembra tuttavia non conforme né alla normativa ICI né ad altra giurisprudenza della stessa Corte di Cassazione.

Il presupposto dell'ICI è il possesso di fabbricati (art.1, c.2); per fabbricato «si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto» (art.2, comma 1, lettera a).

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.

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. A ciò si aggiunga che il medesimo art.8 prevede per l'abitazione principale una detrazione che però può arrivare al massimo dell'ICI dovuta per tale unità immobiliare. È evidente che tale meccanismo presuppone il calcolo dell'ICI dovuta per una sola unità immobiliare, diversamente, seguendo il ragionamento della Cassazione, dovremmo considerare le due unità immobiliari utilizzate in contemporanea come se fossero un'unica abitazione, evidentemente sommando le due rendite catastali, e solo dall'imposta dovuta in base a tale somma sottrarre la detrazione per abitazione principale, con l'effetto pratico, poi, che se la detrazione assorbe per intero l'imposta di uno dei due fabbricati, essa potrà essere usata, sempre nella ricostruzione operata dalla Cassazione, anche per ridurre l'imposta sulla "seconda" abitazione principale.

Meccanismo questo però sicuramente vietato dall'art.8 che autorizza l'utilizzo della detrazione solo "fino a concorrenza" dell'ammontare dovuto per la specifica unità immobiliare destinata ad abitazione principale, non potendo l'eventuale "credito di detrazione" essere utilizzato per ridurre l'imposta dovuta per altri immobili posseduti dal contribuente.

Dalle norme richiamate è evidente che l'abitazione principale coincide con una sola unità immobiliare, in conformità, peraltro, alla stessa struttura del tributo comunale, ove si dà rilievo esclusivamente alla singola unità immobiliare, come peraltro, da ultimo, ricorda la stessa Corte di Cassazione.

Nella sentenza n.932 depositata il 16 gennaio 2009 la Corte ha rilevato la peculiarità della normativa ICI, nella quale, rispetto ad altre imposte, rileva «la assoluta peculiarità di ciascuna unità immobiliare soggetta all'imposta de qua e,

quindi, la necessità di specifica ed autonoma dichiarazione (e, se del caso, denuncia) di ciascuna di esse sì che la dichiarazione di ogni unità non perde la sua individua necessità neppure quando effettuata insieme con le altre unità possedute dal dichiarante»; l'assoggettamento ad imposta di ogni autonoma unità immobiliare implica poi che «la dichiarazione (come l'eventuale denuncia delle successive variazioni) deve essere effettuata per ciascuna unità immobiliare soggetta all'imposta comunale e l'omessa indicazione (o denuncia di afferente variazione) di una qualche unità immobiliare costituisce omessa dichiarazione per ciascuna delle unità non dichiarate o non denunciate e non già mera infedeltà della dichiarazione presentata per altre unità».

La rigidità del dato catastale

È ormai pacifico nella giurisprudenza della Corte di Cassazione che l'ICI è imposta reale legata indefettibilmente al dato catastale.

Il modo in cui è stato accatastato un fabbricato/unità immobiliare, sia in termini di categoria e classe che di rendita, rappresenta «un "fatto oggettivo" non contestabile da nessuna delle parti (Comune e contribuente) del rapporto obbligatorio concernente questa imposta, neppure in via incidentale e limitata a tale rapporto, come impone di ritenere l'inciso dell'art. 5, comma 2 a mente del quale (come visto) "per i fabbricati iscritti in catasto, il valore" della "base imponibile" è costituito "da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto" (cioè iscritte in catasto), "vigenti al primo gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori" validi ai fini dell'imposta di registro» (in tal senso Cassazione, sentenza n.15321/2008, ma si vedano anche le sentenze nn. 9203/2007, 18271/2004, 2785/2006, 6386/2006, 26380/2006).

Nella sentenza in commento la Cassazione sembra avvalorare di fatto un comportamento omissivo del contribuente; nel caso analizzato, infatti, due appartamenti, posti su due livelli, erano di fatto utilizzati come un'unica abitazione. Tale circostanza, in realtà nasconde tutta una serie di omissioni.

Da un punto di vista catastale, il contribuente era tenuto a presentare all'Agenzia del Territorio una pratica di "fusione" delle due unità immobiliari; e l'omissione, diversamente da quanto pare ritenere la Corte di Cassazione, non è irrilevante, in quanto la rendita catastale dell'unità immobiliare risultante dalla fusione non necessariamente è uguale alla somma delle rendite catastali dei due fabbricati fusi, anzi normalmente, la fusione determina un miglioramento della classe, e quindi un aumento della rendita.

Da un punto di vista edilizio probabilmente sono state fatte delle modifiche non autorizzate dal comune, giacché, ad esempio in caso di fusioni di due appartamenti normalmente una delle due cucine viene eliminata.

Da un punto di vista ICI, il contribuente avrebbe dovuto dichiarare l'unica abitazione utilizzando una rendita presunta, non necessariamente, per quanto detto supra, uguale alla somma delle due unità immobiliari preesistenti.

La prevalenza del dato catastale sul dato fattuale, ed a maggior ragione quando tale discrasia deriva da inadempimenti del contribuente, è stata di recente posta in rilievo dalla Corte di Cassazione che ha negato la possibilità di considerare abitazione principale, e quindi di godere dell'aliquota agevolata e della

detrazione, una unità immobiliare che invece di essere classata nel gruppo A, che contraddistingue le abitazioni, era ancora classata nel gruppo D, pur in presenza di un'accertata destinazione di fatto a dimora abituale del contribuente.

Nella sentenza n.21332, depositata il 7 agosto 2008, la Corte di Cassazione ha ritenuto che «la detrazione d'imposta sull'abitazione principale costituisce, d'altronde un'agevolazione fiscale, cui il contribuente ha diritto solo se abbia operato in conformità alle norme di legge che la prevedono; fermo restando che l'interpretazione di tali norme, di natura eccezionale, dev'essere rigorosa per rispetto del principio stabilito dall'articolo 14 delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile (Cass. nn.14938/2006, 14658/2005, 10889/2003, 1613/2002, 13502/1991)».

Per quanto detto supra, è evidente che le omissioni commesse dal contribuente nel caso analizzato dalla Corte di Cassazione sono tutt'altro che irrilevanti, in quanto la mancata fusione delle due unità immobiliari non solo può portare al pagamento di una minore ICI, nella misura in cui la rendita dell'unica unità abitativa sia superiore a quella delle due preesistenti, ma può oggi determinare o meno la debenza dell'intera ICI, in quanto dalla fusione di due fabbricati ben può derivare un'abitazione di categoria A/1 che come tale non è esente da ICI.

In conclusione, sembra che la Corte di Cassazione nella sentenza in commento si sia preoccupata più di dare una soluzione concreta al caso posto alla sua attenzione, piuttosto che enunciare un "principio di diritto", che in quanto tale fosse suscettibile di applicazione generale.

La giurisprudenza di legittimità in tema di imposta di registro

La sentenza in commento considera perfettamente mutuabile nell'ICI una consolidata giurisprudenza in tema di agevolazione per l'acquisto della prima casa.

Preliminarmente, si evidenzia che in passato la Cassazione aveva escluso la possibilità di interpretare analogicamente l'ICI in base a quanto previsto in altri regimi tributari, ed anzi, tale esclusione era stata più volte evidenziata proprio con riferimento all'imposta di registro, anche se con riferimento all'"immobile" area fabbricabile (cfr. Cassazione nn. 16751/2004 e 15078/2004).

In tema di imposta di registro la Corte di Cassazione ha ritenuto che spettano le agevolazioni per la prima casa nel caso in cui il contribuente acquisti contemporaneamente due fabbricati che nel loro insieme sono destinati a diventare l'unica abitazione principale, sempreché l'alloggio complessivamente realizzato rientri, per superficie, numero di vani ed altre caratteristiche tra i fabbricati non di lusso; tali concetti sono espressi inizialmente nelle sentenze nn.5433/1998 e 563/1998 e successivamente ripresi pedissequamente in numerose altre sentenze, tra le quali si segnalano le nn. 4739/2008 e 24986/2006.

Si evidenzia comunque che la Cassazione richiede, ai fini della concessione dei benefici, la "contemporaneità" dell'acquisto delle due abitazioni. Nella recente sentenza n.2129, depositata il 28 gennaio 2009, la Cassazione ha infatti ritenuto che «requisito per la spettanza del beneficio è la contemporaneità dell'acquisto, perché solo in questo caso esso è di una prima casa (...), l'applicazione del beneficio al successivo acquisto di una seconda unità costituisce una evidente

applicazione estensiva della norma non consentita dall'art.14 preleggi, trattandosi di norma eccezionale».

Quanto appena riportato, unitamente a quanto sostenuto nella sentenza in commento – che richiede comunque che «il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che la compongono» - rende palese l'inattuabilità pratica della tesi formulata dal giudice di legittimità.

Difatti, e comunque, la condizione richiesta dalla Cassazione che "il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che la compongono" non potrà che essere verificato solo con l'accatastamento unitario, giacché tale verifica non può che essere rimessa alla competente Agenzia del Territorio.

Inoltre, sempre mutuando i principi dettati in materia di imposta di registro, come si deve comportare il Comune nel caso di contemporaneo utilizzo ad abitazione principale di due fabbricati, uno dei quali è acquistato in epoca posteriore al primo?

A chi scrive pare che anche la giurisprudenza formatasi in materia di imposta di registro poco centri con il caso prospettato in tema di ICI. Infatti, quella giurisprudenza si è occupata dell'acquisto di due fabbricati, che nel loro insieme sono "destinati" a diventare l'abitazione principale, e quindi, ad essere accatastati unitariamente evidentemente in un secondo tempo, nel caso ICI analizzato nella sentenza n. 25902/2008 invece siamo in presenza di due fabbricati già utilizzati come unica abitazione.

GURISPRUDENZA

Cass. civ. Sez. Unite, Ord., 19-01-2010, n. 675

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. VITTORIA Paolo - Presidente di sezione
Dott. PAPA Enrico - Presidente di sezione
Dott. ELEFANTE Antonino - Presidente di sezione
Dott. FINOCCHIARO Mario - Consigliere
Dott. MAZZIOTTI DI CELSO Lucio - Consigliere
Dott. SALME' Giuseppe - Consigliere
Dott. SEGRETO Antonio - Consigliere
Dott. SALVAGO Salvatore - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:
ordinanza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI SOMMA LOMBARDO, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIALE GIULIO CESARE 14, presso lo studio dell'avvocato PAFUNDI GABRIELE, rappresentato e difeso dall'avvocato LOSA LIBERTO, per procura a margine del ricorso;
- ricorrente -

contro

AGENZIA DEL TERRITORIO, in persona del Direttore generale pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis; ALITALIA - LINEE AEREE ITALIANE S.P.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso la CANCELLERIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato DITTRICH LOTARIO, per procura in calce al controricorso;

- controricorrenti - e contro

SEA - ESERCIZI AEROPORTUALI S.P.A., DISMA S.R.L., LIGABUE GATE GOURMET MILANO S.P.A., LSG SKY CHEF S.P.A., SERVAIR AIR CHEF S.R.L.;

- intimati -

per regolamento di giurisdizione in relazione al giudizio pendente n. 953/2005 del TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE di MILANO;

udito l'avvocato Stefano SANTARELLI per delega dell'avvocato Liberto Losa;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 01/12/2009 dal Consigliere Dott. SALVAGO Salvatore;

lette le conclusioni scritte dal Sostituto Procuratore Generale dott. APICE Umberto, il quale che venga dichiarata la giurisdizione del giudice amministrativo.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con due ricorsi dell'11 maggio 2005, il comune di Somma Lombarda ha chiesto al TAR per la Lombardia ed alla Commissione Tributaria provinciale di Milano

l'annullamento del provvedimento in data 23 dicembre 2004, con cui l'Agenzia del territorio - Direzione Generale della Lombardia ha confermato l'esito della dichiarazione DOCFA presentata dalla s.p.a. SEA, dalla s.p.a. Alitalia, dalla s.r.l. Servair Air Chef e da altre società private che prevedeva l'inserimento catastale di alcuni loro immobili ubicati nel territorio comunale, nel gruppo (OMISSIS) (comprendente beni particolari a destinazione pubblica o di interesse collettivo), sottocategoria (OMISSIS) (destinazione a stazioni di servizi di trasporti terrestri, marittimi ed aerei), in tal modo rendendoli esenti da ICI; laddove si trattava di fabbricati autonomi rispetto alla stazione aeroportuale, adibiti ad attività commerciali e produttive. Nella resistenza delle soc. SEA, Alitalia e Servair, nonché dell'Agenzia del Territorio, la Commissione tributaria adita, con sentenza del 5 luglio 2006, ha dichiarato il proprio difetto di giurisdizione in quanto in materia catastale la giurisdizione tributaria è limitata alle sole controversie promosse dai singoli possessori degli immobili, destinatari degli atti di classamento dei comuni.

Il Comune di Somma Lombarda con ricorso del 20 giugno 2007 ha proposto regolamento di giurisdizione a questa Corte deducendo di avere interesse a conoscere il giudice cui è attribuita la giurisdizione nella presente controversia, attesa la possibilità che anche il TAR Lombardia per le incertezze giurisprudenziali al riguardo, declinasse la propria giurisdizione: in quanto seppure la controversia andava attribuita alla giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo, trattandosi di impugnazione di provvedimenti applicativi delle disposizioni che governano il classamento catastale, non era neppure da escludere la giurisdizione tributaria, avente ormai per il disposto del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2* carattere generale; e comprendente ex art. 19 di detta legge anche le controversie inerenti al classamento delle singole unità immobiliari, ancorata all'impugnazione di atti tipici e nominati.

Al ricorso resistono l'Agenzia del territorio, nonché la s.p.a. Alitalia. Il comune ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Il ricorso, pur se privo di quesiti di diritto ex art. 366 bis c.p.c. è ammissibile, avendo le Sezioni Unite affermato che la disposizione suddetta non si applica al regolamento preventivo di giurisdizione:

non costituendo lo stesso un mezzo di impugnazione, bensì uno strumento apprestato per consentire alle parti di ottenere, già nel corso del procedimento di primo grado - e a condizione che la causa non sia stata ancora decisa né nel merito, né su questioni processuali - una pronuncia definitiva sulla giurisdizione (Cass. sez. un. 7442/2008; 5924/2008).

Hanno rilevato, altresì, che la disposizione del *D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 2* il quale attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari e l'attribuzione della rendita catastale, si applica esclusivamente alle controversie tributarie in senso stretto, quali sono quelle - risultanti dallo stesso tenore letterale della norma - instaurate dai privati possessori nei confronti dell'amministrazione finanziaria che abbiano ad oggetto operazioni di intestazione o di variazione catastale operate da quest'ultima e necessarie al fine della imposizione di tributi (Cass. sez. un. 16429/2007; 13691/2006).

Il *R.D.L. n. 652 del 1939, art. 2* demanda, infatti, "all'amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali" le procedure di classificazione catastale degli immobili

nonche' l'adozione dei relativi provvedimenti; la relativa procedura ha inizio con la prescritta dichiarazione redatta dal proprietario per ogni unita' immobiliare (artt. 3 e 6); "l'assegnazione di ciascuna unita' immobiliare, alla categoria ed alla classe relativa, nonche' l'accertamento della consistenza delle singole unita' immobiliari ed il calcolo delle relative rendite catastali, sono eseguite dall'Ufficio tecnico erariale, che compila una tabella nella quale, per ciascun Comune o porzione di Comune, in corrispondenza a ciascuna ditta e distintamente per unita' immobiliare, sono indicate le rispettive categorie e classi nonche' la consistenza" (art. 12 come sostituito dal *D.Lgs. n. 514 del 1948, art. 2*). Ed infine (art. 23) "La rendita catastale calcolata ai sensi dei precedenti articoli per ciascuna unita' immobiliare, costituisce la base per la determinazione, nei modi che saranno stabiliti per legge, del reddito imponibile soggetto alle imposte ed alle sovrainposte" (cfr: per l'imposta di registro, il *D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 4*;

per l'INVIM, il *D.P.R. n. 643 del 1972, art. 19*; per l'imposizione dei redditi, il *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 22*; per l'ICI, il *D.L. n. 504 del 1992, art. 5*).

Per cui questa Corte ha ripetutamente affermato: a) che le questioni di merito e di valutazione dell'atto di classamento, nonche' della rendita catastale devono essere fatte valere con l'impugnazione da parte del contribuente destinatario dei relativi provvedimenti di attribuzione in un giudizio nel quale il contraddittore e' individuato necessariamente nel (solo) Ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio; b) che detti provvedimenti, una volta divenuti definitivi (per mancata impugnazione da parte del contribuente, unico legittimato a tanto, o per intervenuta definitivita' del relativo giudizio di impugnazione), vincolano non solo il contribuente, ma anche l'ente impositore tenuto (per legge) ad applicare l'imposta unicamente sulla base di quella rendita; la quale, infine, costituisce il presupposto di fatto necessario ed insostituibile per tutta l'imposizione fiscale che la legge commisura a tale dato; c) che conseguentemente il comune in questo giudizio, devoluto dal menzionato art. *D.Lgs. n. 546 del 1992* alla giurisdizione delle Commissioni tributarie non solo non puo' essere parte, ma non puo' intervenire neppure adesivamente poiche' nel processo tributario, non e' ammissibile l'intervento adesivo dipendente, il quale e' incompatibile con la natura impugnatoria del giudizio, la cui introduzione e' subordinata ad un termine di decadenza; e perche' il successivo art. 14 consentendo all'interveniente di proporre domande diverse da quelle avanzate dalle parti originarie soltanto qualora l'intervento abbia luogo entro il termine assegnato per l'impugnazione, riconosce la legittimazione ad intervenire ai soli soggetti che, in qualita' di destinatari dell'atto o parti del rapporto controverso potrebbero proporre autonoma impugnazione: escludendo quindi la possibilita' di spiegare intervento a tutela di ogni altro interesse sul quale l'atto puo' produrre un effetto di pregiudizio o di vantaggio (Cass. sez. un. 9203/2007; 24064/2006; 18271/2004).

La tutela di detti soggetti, diversi da quelli considerati dall'art. 2 e le relative azioni, esulanti dell'ambito della controversia tipicamente tributaria di cui si e' detto restano soggette alle ordinarie regole di ripartizione della giurisdizione: che appartiene pertanto al giudice ordinario tutte le volte in cui la contestazione coinvolga sostanzialmente la titolarita' del diritto dominicale, come esemplificativamente avviene allorché abbia per oggetto astenie la delimitazione dei confini di una unita' immobiliare oggetto del classamento rispetto ad un'altra. Laddove rientra nella giurisdizione di legittimita' del giudice amministrativo ove si impugnino le operazioni di classificazione ed i provvedimenti conclusivi dell'amministrazione per denunciarne i vizi tipici previsti dalla *L. n. 1034 del 1971, art. 2* e segg.: come e' avvenuto nella fattispecie in cui il comune di Somma Lombarda e' insorto per dedurre le asserite illegittimita' anche sotto diversi profili di eccesso di potere, dei provvedimenti di classamento nel gruppo (OMISSIS), sottocategoria

(OMISSIS), aventi particolari destinazioni pubbliche, degli immobili appartenenti alle società intimate da parte dell'UTE, che avevano finito per renderli esenti dall'ICI; e perciò pregiudicato il suo diritto ad imporre il pagamento del tributo di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992.

Le Sezioni Unite devono, pertanto dichiarare la giurisdizione del giudice amministrativo a conoscere della controversia, e provvedere sulle spese processuali in base al criterio legale della soccombenza come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, a sezioni unite, rigetta il ricorso, dichiara la giurisdizione del giudice amministrativo, e condanna il comune ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore dell'Agenzia del territorio, nonché della s.p.a. Alitalia che liquida in favore di ciascuno dei controricorrenti, in complessivi Euro 3.200,00 di cui Euro 3.000,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 1 dicembre 2009.

Depositato in Cancelleria il 19 gennaio 2010

SENTENZA N. 321
ANNO 2009

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Ugo DE SIERVO; Giudici : Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Maria Rita SAULLE, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Alessandro CRISCUOLO, Paolo GROSSI,
ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 53, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), periodo introdotto dal comma 7 dell'art. 3-bis del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dal comma 1 dell'art. 1 della legge 2 dicembre 2005, n. 248, promosso con ordinanza depositata il 9 febbraio 2009 dalla Commissione tributaria regionale della Puglia, nel giudizio vertente tra l'Associazione Green Park Club e l'Agenzia delle entrate, ufficio di Bari, iscritta al n. 148 del registro ordinanze 2009 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 21, prima serie speciale, dell'anno 2009.
Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;
udito nella camera di consiglio del 4 novembre 2009 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto in fatto

1. – Nel corso di un giudizio d'appello promosso dall'Associazione Green Park Club con atto notificato mediante consegna diretta all'Agenzia delle entrate, ufficio di Bari, in data 6 luglio 2007, la Commissione tributaria regionale della Puglia, con ordinanza depositata il 9 febbraio 2009, ha sollevato, in riferimento agli artt. 2, 3 e 24 della Costituzione, questioni di legittimità dell'art. 53, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), come modificato dall'art. 3-bis, comma 7, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248, nella parte in cui stabilisce che «Ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata».

2. – Il giudice rimettente premette, in punto di fatto, che: a) la predetta Associazione aveva impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Bari, con distinti ricorsi, alcuni avvisi di irrogazione di sanzioni emessi nei suoi confronti dall'Agenzia delle entrate per l'asserita violazione della normativa dell'IRPEF, con riferimento agli anni dal 1992 al 1994; b) l'adita Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 176/08/2006, aveva riunito i ricorsi e li aveva dichiarati inammissibili per la mancata indicazione di motivi specifici; c) l'Associazione aveva appellato detta sentenza, ma, pur avendo notificato l'atto di gravame mediante consegna diretta, non aveva adempiuto il prescritto obbligo di depositare nella segreteria della Commissione tributaria provinciale una copia dell'appello proposto; c) la

Commissione tributaria regionale della Puglia, investita dell'appello, aveva rinviato la trattazione della controversia in attesa della decisione della Corte costituzionale su identiche questioni sollevate dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Caltanissetta, con ordinanza r.o. n. 793 del 2007; d) in relazione a dette questioni, la Corte costituzionale, con ordinanza n. 199 del 2008, aveva restituito gli atti al rimettente giudice tributario di Caltanissetta per una nuova valutazione della rilevanza, alla luce della sopravvenuta sentenza della stessa Corte n. 130 del 2008 in tema di giurisdizione tributaria ed in considerazione del fatto che la controversia trattata nel giudizio principale non aveva natura tributaria.

3. – Il giudice rimettente premette altresì, in punto di diritto, che: a) poiché le suddette questioni di costituzionalità sollevate dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia non sono state decise dalla Corte costituzionale, è necessario sottoporle nuovamente all'esame di tale Corte, con riferimento al caso di specie; b) in particolare, la decisione sul merito dell'appello proposto dalla Associazione postula una valutazione preliminare in ordine all'ammissibilità di detto appello; c) a tal fine, deve essere applicata la disposizione censurata, la quale, a pena di inammissibilità, impone all'appellante, qualora il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, di depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata; d) tale disposizione, entrata in vigore in data 3 dicembre 2005, costituisce una «norma di natura processuale la cui efficacia nel tempo è regolata dal principio tempus regit actum con la conseguenza che la stessa è immediatamente efficace per tutti gli appelli proposti a partire dalla data indicata» e, quindi, anche per il giudizio principale, nel quale l'appello è stato notificato per consegna diretta il 6 luglio 2007.

4. – Poste tali premesse, il giudice a quo identifica la ratio della disposizione censurata nel soddisfacimento dell'esigenza di informare la segreteria del giudice di prime cure dell'esistenza di una «circostanza ostativa al passaggio in giudicato della sentenza di primo grado»; e ciò «al pari di quanto previsto nel caso di notificazione a mezzo ufficiale giudiziario» dall'art. 123 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, in forza del quale l'ufficiale giudiziario deve dare immediato avviso scritto della notificazione dell'impugnazione al cancelliere del giudice che ha emesso la sentenza impugnata. Con specifico riferimento a tale ratio, il medesimo giudice passa, poi, ad esporre le sue censure alla normativa denunciata.

4.1. – In primo luogo, secondo la Commissione rimettente, «merita censura [...] la previsione di un radicale ed insanabile effetto preclusivo dell'impugnazione collegato ad un'attività avente funzione di notizia», perché tale attività è «estranea alla struttura del giudizio di gravame nonché superflua rispetto alla ratio ispiratrice» della disposizione medesima. Infatti, ad avviso del giudice a quo, l'art. 53, terzo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 – nel prevedere che «Subito dopo il deposito del ricorso in appello, la segreteria della commissione tributaria regionale chiede alla segreteria della commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo» – già soddisfa detta esigenza di notizia e quindi rende priva di giustificazione la sanzione di inammissibilità prevista dalla disposizione censurata, nel caso di mancato deposito di copia dell'appello presso la segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.

4.2. – In secondo luogo, sempre per il giudice a quo, «l'inammissibilità è sanzione processuale concettualmente correlata ad un effetto decadenziale collegato al mancato rispetto di un termine essenziale mentre, la norma de qua non indica alcun termine perentorio entro il quale deve essere curato l'adempimento», con conseguente ulteriore motivo di irragionevolezza della disposizione denunciata.

4.3. – In terzo luogo, lo stesso giudice a quo afferma che, nel caso di notificazione effettuata con il mezzo della posta, l'onere del deposito della copia dell'appello presso la segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata è a carico dell'agente postale. Da tale affermazione il giudice

rimettente fa derivare altri due profili di censura della norma denunciata. Questa, da un lato, sarebbe irragionevole, perché prevede un effetto decadenziale che incombe sull'appellante «in dipendenza di un'attività posta in essere da un terzo» (cioè dall'agente postale); dall'altro comporterebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra coloro che notificano l'appello tramite ufficiale giudiziario (i quali non hanno l'onere di depositare copia dell'appello nella segreteria del giudice di primo grado) e coloro che si avvalgono del servizio postale (i quali – secondo la lettura della disposizione impugnata data dal rimettente – incorrono, invece, nella sanzione dell'inammissibilità dell'appello, nel caso in cui l'agente postale non abbia adempiuto l'onere di tale deposito).

5. – Quanto alla rilevanza, la Commissione tributaria regionale afferma che, per effetto della disposizione censurata, l'appello di cui al giudizio principale – non notificato per il tramite dell'ufficiale giudiziario e non seguito dal deposito di una sua copia nella segreteria del giudice di primo grado – dovrebbe essere dichiarato inammissibile, lasciando l'appellante «privo di tutela».

6. – Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, è intervenuto nel giudizio di legittimità costituzionale ed ha chiesto dichiararsi inammissibili o comunque infondate le sollevate questioni.

6.1. – Secondo la difesa erariale, le questioni poste con riferimento agli artt. 2 e 24 Cost. sono inammissibili per difetto di motivazione in ordine alla non manifesta infondatezza delle questioni medesime, «in quanto non viene in alcun modo precisato per quale motivo la norma si porrebbe in contrasto» con le evocate disposizioni costituzionali. Sempre secondo l'Avvocatura, la questione posta in riferimento al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. è inammissibile per la mancata previa ricerca di un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione censurata; interpretazione che sarebbe possibile, perché il censurato secondo comma dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, non prevedendo un termine per il deposito di copia dell'appello, potrebbe essere inteso come introduttivo di una causa di mera improcedibilità, nel senso che l'appellante avrebbe la facoltà di effettuare il deposito richiesto da detta disposizione fino al momento in cui la causa venga chiamata in decisione.

6.2. – Nel merito, la difesa erariale afferma che la questione posta in riferimento all'art. 24 Cost. è comunque manifestamente infondata, perché «non si comprende come la previsione di un adempimento di semplice esecuzione (quale il deposito di un atto presso la segreteria del giudice di primo grado) possa costituire un ostacolo all'esercizio del diritto di azione e difesa».

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria regionale della Puglia dubita, in riferimento agli artt. 2, 3 e 24 della Costituzione, della legittimità del secondo periodo del comma 2 dell'art. 53 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) - periodo introdotto dal comma 7 dell'art. 3-bis del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dal comma 1 dell'art. 1 della legge 2 dicembre 2005, n. 248 -, il quale, nel disciplinare la proposizione dell'appello innanzi agli organi della giurisdizione tributaria, prevede che «Ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata».

2. – La difesa erariale ha eccepito la manifesta inammissibilità, per difetto di motivazione in ordine alla non manifesta infondatezza, delle questioni poste con riferimento agli artt. 2 e 24 Cost.

L'eccezione è fondata.

L'ordinanza di rimessione, infatti, non indica le ragioni della ritenuta violazione di tali parametri. In particolare, quanto all'art. 2 Cost., manca nell'ordinanza qualsiasi argomentazione; quanto all'art. 24 Cost., il rimettente si limita al generico ed immotivato rilievo che la disposizione censurata lascia l'appellante «privo di tutela».

3. – Il rimettente denuncia la violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., sotto il profilo che la disposizione denunciata creerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra coloro che notificano l'appello tramite ufficiale giudiziario (i quali non hanno l'onere di depositare copia dell'appello nella segreteria del giudice di primo grado) e coloro che si avvalgono del servizio postale (i quali – secondo l'interpretazione dello stesso rimettente – incorrono, invece, nella sanzione dell'inammissibilità dell'appello, nel caso in cui l'agente postale non abbia adempiuto l'onere di tale deposito).

La questione è manifestamente inammissibile, per difetto di rilevanza.

Al riguardo, va osservato in punto di fatto che, nella specie – secondo quanto riferito dal rimettente –, l'appellante ha notificato l'appello mediante consegna diretta all'appellato. Tuttavia, nel prospettare l'indicata ingiustificata disparità di trattamento, il giudice a quo pone a raffronto il caso della notificazione dell'appello mediante ufficiale giudiziario, non con il caso della notificazione mediante consegna diretta, che costituisce l'oggetto del giudizio principale, ma con quello, del tutto diverso, della notificazione mediante il servizio postale. Né il rimettente fornisce alcuna motivazione sulle ragioni per le quali la denunciata disparità di trattamento avrebbe rilevanza nel giudizio a quo.

L'accertamento dell'inammissibilità della questione assorbe ogni altra considerazione di merito.

4. – Con riferimento all'art. 3 Cost., sotto il profilo della violazione del principio di ragionevolezza, il rimettente solleva quattro distinte questioni.

4.1. – Con la prima, il giudice a quo deduce che la norma denunciata è irragionevole, perché lo scopo di informare la segreteria del giudice di primo grado dell'intervenuto appello (e, quindi, del mancato passaggio in giudicato della sentenza pronunciata da tale giudice) è già soddisfatto dall'obbligo, posto a carico della segreteria del giudice di appello dal comma 3 dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, di richiedere alla segreteria del giudice di primo grado, subito dopo il deposito del ricorso in appello, la trasmissione del fascicolo processuale con la copia autentica della sentenza impugnata.

4.2. – Con la seconda questione, il giudice rimettente denuncia l'irragionevolezza della norma censurata, perché questa collega un radicale ed insanabile effetto preclusivo dell'impugnazione (cioè l'inammissibilità dell'appello) ad un'attività avente «funzione di notizia [...] estranea alla struttura del giudizio di gravame».

4.3. – Con la terza questione, la rimettente Commissione tributaria regionale deduce che la disposizione denunciata è irragionevole, perché, nel caso di notificazione a mezzo posta, fa gravare sull'agente postale (secondo l'interpretazione che la stessa Commissione dà alla disposizione) l'obbligo di depositare la copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria provinciale e, pertanto, prevede l'inammissibilità dell'appello quale conseguenza dell'inadempimento di tale obbligo da parte dell'agente postale, cioè di un soggetto diverso dall'appellante.

4.4. – Con la quarta questione viene dedotto che la norma denunciata è irragionevole, perché, pur prevedendo l'inammissibilità dell'impugnazione per il mancato deposito della copia dell'appello nella segreteria della Commissione tributaria provinciale, non indica, però, alcun termine perentorio per detto deposito.

5. – La difesa erariale ha preliminarmente eccepito l'inammissibilità di tutte e quattro le suddette questioni, affermando che il giudice a quo ha omesso di ricercare un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione impugnata, la quale, invece – sempre secondo la stessa difesa – può essere interpretata nel senso che il mancato deposito della copia dell'appello presso la segreteria del giudice di primo grado costituisce una mera causa di improcedibilità, potendo l'appellante effettuare il deposito stesso fino al momento in cui la causa viene «chiamata in decisione».

L'eccezione non può essere accolta.

Al riguardo, va innanzitutto rilevato che essa, nonostante sia stata espressamente sollevata per tutte e quattro le questioni, si riferisce in realtà esclusivamente all'ultima di queste, con la quale viene denunciata la mancata fissazione di un termine per il deposito della copia dell'atto di appello nella segreteria del giudice di primo grado. Rispetto alle altre questioni, infatti, è del tutto irrilevante individuare il termine preciso oltre il quale scatta la sanzione di "inammissibilità" o di "definitiva improcedibilità" dell'appello.

Con riferimento, poi, all'unica questione alla quale è pertinente, appare evidente che l'eccezione attiene non al preliminare profilo dell'ammissibilità, ma a quello, successivo, del merito della questione stessa. L'interpretazione prospettata dalla difesa erariale si risolve, infatti, nell'individuazione, mediante argomentazioni sistematiche, del termine entro il quale deve essere compiuto il deposito («fino al momento in cui la causa viene chiamata in decisione») e, quindi, attiene al merito della censura, cioè alla fondatezza della questione.

6. – Nel merito, nessuna delle questioni poste in riferimento al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. è fondata. Al riguardo, è opportuno esaminare distintamente tali questioni.

6.1. – Quanto alla prima, il rimettente afferma (in conformità, del resto, alle osservazioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 10/E del 13 marzo 2006 (che la norma denunciata ha lo scopo di informare la segreteria del giudice di primo grado dell'intervenuto appello e, quindi, di impedire l'erronea attestazione del passaggio in giudicato di detta sentenza. Per il giudice a quo, in particolare, la ratio della norma è identica a quella sottesa all'art. 123 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, secondo cui: a) «l'ufficiale giudiziario che ha notificato un atto di impugnazione deve darne immediato avviso scritto al cancelliere del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata» (primo comma); b) «il cancelliere deve fare annotazione dell'impugnazione sull'originale della sentenza» (secondo comma). Tuttavia, ad avviso del giudice rimettente, tale ratio è già soddisfatta dal comma 3 dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, che fa obbligo alla segreteria del giudice di appello di richiedere alla segreteria del giudice di primo grado, «subito dopo il deposito del ricorso in appello», la trasmissione del fascicolo processuale con la copia autentica della sentenza impugnata. Di qui la dedotta irragionevolezza della norma denunciata.

La questione non è fondata.

Il rimettente individua correttamente la ratio della disposizione censurata, ma erra nel ritenere che tale ratio possa essere soddisfatta dall'evocato comma 3 dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992. La richiesta di trasmissione del fascicolo prevista da quest'ultimo comma, infatti, viene avanzata dalla segreteria del giudice di appello solo «dopo» la costituzione in giudizio dell'appellante e, pertanto (contrariamente a quanto dedotto dal rimettente (non consente alla segreteria del giudice di primo grado di avere tempestiva notizia della proposizione dell'appello. E ciò risulta ancora più evidente se si tiene conto anche del tempo necessario a che la richiesta pervenga alla segreteria della Commissione tributaria provinciale. Detta richiesta non è, perciò, idonea ad evitare il rischio di una erronea attestazione del passaggio in giudicato della sentenza di primo grado, limitandosi essa a consentire

al giudice di secondo grado di ottenere la disponibilità del fascicolo in tempo utile per la trattazione della causa in appello.

La tempestiva conoscenza dell'impugnazione, da parte della segreteria del giudice di primo grado, è invece assicurata: a) nel caso di appello notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, dall'«immediato avviso scritto» della notificazione dell'impugnazione, che lo stesso ufficiale giudiziario deve dare alla cancelleria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata (art. 123 disp. att. cod. proc. civ.); b) nel caso (che qui interessa) di appello non notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, dal deposito della copia notificata dell'appello, presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, entro il termine previsto per la costituzione in giudizio dell'appellante (artt. 53, comma 2, e 22, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 546 del 1992); termine che è sicuramente anteriore alla richiesta di trasmissione del fascicolo (art. 53, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992). È, dunque, erroneo sostenere che la suddetta ratio sia soddisfatta dalla sola richiesta di trasmissione del fascicolo di primo grado, perché questa non può sostituire né l'avviso scritto inviato dall'ufficiale giudiziario né il deposito previsto dalla disposizione censurata.

6.2. – Quanto alla seconda questione, il giudice a quo afferma che la norma denunciata è irragionevole, perché prevede la grave sanzione dell'inammissibilità dell'appello quale conseguenza del mancato compimento, da parte dell'appellante, di un atto estraneo «alla struttura del giudizio di gravame», quale sarebbe il deposito di copia dell'atto di impugnazione nel caso di appello proposto senza il tramite di ufficiale giudiziario.

Anche tale questione non è fondata.

Come si è visto al punto precedente, nel caso in cui l'appello sia notificato mediante ufficiale giudiziario, quest'ultimo è obbligato, ai sensi dell'art. 123 disp. att. cod. proc. civ., a fornire «immediato avviso scritto» di tale notificazione alla segreteria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata. In tale ipotesi, l'ufficiale giudiziario è tenuto a detto avviso in forza dei suoi doveri di ufficio e della responsabilità disciplinare, civile o penale che sorgerebbe a suo carico in caso di inadempimento. Nell'ipotesi, invece, in cui la parte abbia scelto di proporre appello senza avvalersi dell'ufficiale giudiziario, l'unico deterrente per indurre l'appellante a fornire tempestivamente alla segreteria del giudice di primo grado la documentata notizia della proposizione dell'appello stesso è rappresentato dalla sanzione di inammissibilità prevista dalla norma denunciata. Al fine di ottenere un ordinato e spedito svolgimento del processo, appare, perciò, non irragionevole che il legislatore – con la norma censurata – abbia posto a carico dell'appellante l'onere di depositare copia dell'atto di impugnazione a pena di inammissibilità. In particolare, con tale previsione, il legislatore ha perseguito il duplice obiettivo, da un lato, di non gravare la segreteria del giudice di appello di compiti informativi necessariamente intempestivi (perché successivi alla costituzione in giudizio dell'appellante) ed organizzativamente onerosi e, dall'altro, di assicurare la tempestività e la completezza della comunicazione dell'interposta impugnazione, imponendo allo stesso appellante, che abbia proposto appello senza avvalersi dell'ufficiale giudiziario, di effettuare tale comunicazione.

6.3. – Quanto alla terza questione, il rimettente afferma che la norma denunciata, nel caso di notificazione a mezzo posta, fa irragionevolmente gravare sull'agente postale, cioè su un terzo rispetto alle parti di causa, l'obbligo del deposito della copia dell'appello presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale e, pertanto, rende arbitro tale terzo dell'inammissibilità dell'appello.

La questione non è fondata.

Al riguardo, è qui sufficiente osservare che il presupposto interpretativo da cui muove il rimettente è errato. Infatti, nell'ipotesi di notificazione dell'appello a mezzo posta, nessuna disposizione pone a carico dell'agente postale né l'obbligo di depositare presso la segreteria del giudice di primo grado la copia dell'appello

notificato, né l'obbligo di effettuare un avviso analogo a quello previsto per l'ufficiale giudiziario dall'art. 123 disp. att. cod. proc. civ. Al contrario, la norma denunciata pone a carico del solo appellante l'onere di depositare la copia dell'appello notificato a mezzo posta.

6.4. – Quanto alla quarta questione, nell'ordinanza di rimessione viene dedotta l'irragionevolezza di una disposizione che, pur prevedendo l'inammissibilità dell'impugnazione per il mancato deposito della copia dell'appello nella segreteria del giudice di primo grado, non indica, però, alcun termine perentorio per detto deposito.

Anche tale ultima questione non è fondata.

Alla luce della sopra ricordata esigenza (sottesa alla disposizione denunciata) di fornire alla segreteria del giudice di primo grado una tempestiva e documentata notizia della proposizione dell'appello, un termine perentorio per il deposito della copia dell'appello nella segreteria della Commissione tributaria provinciale è sicuramente ricavabile, in via interpretativa, dal complesso delle norme in materia di impugnazione davanti alle Commissioni tributarie. Tale termine (come si è visto ai punti 6.1. e 6.2. (non può che identificarsi con quello stabilito per la costituzione in giudizio dell'appellante; costituzione che avviene mediante il deposito del ricorso in appello presso la segreteria della Commissione tributaria regionale entro trenta giorni dalla proposizione dell'appello (artt. 53, comma 2, e 22, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 546 del 1992).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 53, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) - periodo introdotto dal comma 7 dell'art. 3-bis del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dal comma 1 dell'art. 1 della legge 2 dicembre 2005, n. 248 -, sollevate, in riferimento agli artt. 2, 3, sotto il profilo della violazione del principio di uguaglianza, e 24 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale della Puglia con l'ordinanza indicata in epigrafe;

dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale del citato secondo periodo del comma 2 dell'art. 53 del decreto legislativo n. 546 del 1992, periodo introdotto dal comma 7 dell'art. 3-bis del decreto-legge n. 203 del 2005, convertito, con modificazioni, dal comma 1 dell'art. 1 della legge n. 248 del 2005, sollevate, in riferimento all'art. 3 Cost., sotto il profilo della violazione del principio di ragionevolezza, dalla Commissione tributaria regionale della Puglia con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 30 novembre 2009.

F.to:

Ugo DE SIERVO, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 4 dicembre 2009

Cass. civ. Sez. V, 18-12-2009, n. 26657REPUBBLICA 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. MERONE Antonio - Consigliere
Dott. PARMEGGIANI Carlo - rel. Consigliere
Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 18516-2005 proposto da:

ISTITUTO (OMISSIS), in persona del Legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, PIAZZA DELLE CINQUE GIORNATE 2, presso lo studio dell'avvocato MERLTI PAOLO, che lo rappresenta e difende, giusta mandato in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

COMUNE Di POTENZA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 39/2004 della COMM. TRIB. REG. di POTENZA, depositata il 26/10/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30/09/2009 dal Consigliere Dott. CARLO PARMEGGIANI;

udito per il ricorrente l'Avvocato MERLINI PAOLO, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

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

Fatto Diritto P.Q.M.**Svolgimento del processo**

L'Istituto (OMISSIS), ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, impugnava avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Potenza l'avviso di accertamento n. (OMISSIS), emesso dal Comune di Potenza a fini ICI per l'anno 1997, per la unità immobiliare censita al NCEU di (OMISSIS), assumendo che detto immobile, adibito a casa di abitazione della locale comunità religiosa dell'Istituto medesimo era esente dall'ICI. Ciò in forza della esenzione accordata dalla *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, lett. i)* secondo cui sono esenti dall'ICI "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c) (TUIR)*, e successive modificazioni, destinati unicamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonchè delle attività di cui alla *L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)*". A tal fine dimostrava documentalmente 1) di essere ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con *D.P.R. 3 marzo 1948*, modificato con *D.P.R. 24 aprile 1950*, rientrando quindi nella categoria degli enti non commerciali di cui all'*art. 87, comma 1, lett. c., cit. TUIR*; 2) che l'immobile era destinato ad abitazione della comunità religiosa locale dell'Istituto, come comprovato da attestazione del competente dicastero della Santa Sede, sostenendo che tale destinazione rientrava tra quelle agevolate dalle citate

disposizioni di legge. La Commissione Provinciale, con sentenza n. 349/2/02 in data 8-10-2002, respingeva il ricorso, sul rilievo che, ferma restando la qualità di ente non commerciale dell'Istituto, ai sensi dell'art. 87, cit. TUTOR, la destinazione dell'immobile non rientrava tra quelle oggetto di agevolazione, in quanto non sede di svolgimento della attività istituzionale dell'ente ma strumento indiretto di tale attività.

Contro la sentenza proponeva appello l'Istituto, ma la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata con sentenza n. 39/2/04, in data 9-2-2004, pubblicata il 26-10-2004, respingeva il gravame, ritenendo che la destinazione in oggetto dell'immobile configurasse l'esercizio di una attività commerciale.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione l'Istituto, con un motivo. Il Comune di Potenza non svolge attività difensiva.

Motivi della decisione

Con l'unico, articolato motivo, l'Istituto deduce violazione e falsa applicazione di norma di diritto in relazione al combinato disposto del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, lett. i)* e della *L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)* nonché carenza di motivazione su punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5. Sostiene il ricorrente che, ferma restando la qualità di ente non commerciale dell'Istituto ai sensi dell'art. 87, cit. *TUIR*, quale ente religioso riconosciuto, qualità che costituisce il primo requisito, di natura soggettiva, per fruire della esenzione dall'ICI (requisito la cui esistenza non è stata posta in dubbio nella fase di merito) è da respingersi l'assunto, fatto proprio dalla Commissione Regionale, della mancanza del secondo requisito, di natura oggettiva, al fine considerato, in quanto la destinazione dell'immobile a casa di abitazione della attività religiosa, secondo la sentenza impugnata, 1) non sarebbe ricompresa tra quelle agevolate, in quanto non sede di svolgimento della attività istituzionale dell'Istituto, ma strumento indiretto di tale attività; 2) costituirebbe, invece, esercizio di attività commerciale, per cui, ad avviso della Commissione Regionale, "anche gli enti soggettivamente non commerciali (e quindi anche quelli ecclesiastici) sono soggetti all'ICI per gli immobili destinati ad attività oggettivamente commerciali". Espone in contrario il ricorrente che 1) ai sensi delle disposizioni in materia del diritto canonico (canone (OMISSIS)) i religiosi devono abitare nella propria casa religiosa osservando la vita in comune. Ne consegue ad avviso del medesimo che la casa di abitazione è il luogo in cui i religiosi sono accolti e formati alla vita monastica, così realizzando una delle ipotesi di cui alla *L. 22 del 1985, art. 16, lett. a)* che elenca tra le attività religiose e di culto quelle dirette all'esercizio del culto ed alla formazione del clero e dei religiosi.

Ritenere che la destinazione dell'immobile a casa di abitazione dei religiosi non costituisca attività istituzionale dell'ente significa, ad avviso del ricorrente, negare la esistenza stessa dell'ente, per cui è necessaria la vita in comune dei membri e la loro formazione religiosa; 2) detta destinazione, in ogni caso, non ha carattere commerciale. Trattasi infatti di un convento, in cui vivono i religiosi; detta situazione è equivalente ad una convivenza di tipo familiare; tale convivenza è del tutto estranea al concetto di attività commerciale, e d'altro canto è escluso (nè in atti si sostiene il contrario) che nell'immobile si svolgano attività a diverso titolo commerciali. Peraltro, nessuna spiegazione dell'assunto si rinviene nella sentenza impugnata, in cui la affermazione della natura commerciale della convivenza dei religiosi (*rectius*, delle religiose) è meramente apodittica e non motivata. Il motivo è fondato.

Già questa Corte, con sentenza n. 4645 del 2004, citata in ricorso, ha avuto modo di osservare che la esenzione dalla imposta comunale sugli immobili (ICI) spetta agli enti ecclesiastici, rientranti nel novero dei soggetti citati dal *D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1) lett. C)*, ove gli immobili di loro proprietà siano destinati a finalità contemplate dalla norma medesima, nonché a quelle indicate nella *L. n. 222 del 1985*, richiamato art,

16, lett. a) sopra elencate, rimanendo esclusi gli immobili destinati, anche in parte, ad attività "oggettivamente commerciali". Ciò perchè "le attività commerciali e a fini di lucro" contemplate dalla stessa *L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16* sui beni ecclesiastici, ma sotto la lett. b) non sono richiamate dall'art. 7 della Legge sull'ICI; per cui tali attività possono essere esercitate da enti ecclesiastici, ma gli immobili in cui queste si esercitano rimangono soggetti ad ICI. Tale non è il caso in questione. La destinazione dell'immobile di cui è causa ad abitazione della comunità religiosa composta da membri dell'ente, del tutto assimilabile alla adibizione di una unità immobiliare ad abitazione del proprietario e dei suoi familiari, non costituisce attività commerciale, sia in quanto esclusa dal novero di quelle contemplate nell'art. 2195 c.c. sia perchè, in senso sostanziale, estranea al concetto della produzione e scambio di beni e servizi con finalità di lucro, connaturata all'esercizio del commercio in tutte le sue forme. Nè lumi possono trarsi dalla impugnata sentenza, la quale, nulla immutando sui fatti di causa (ovvero dando per ammesso che l'immobile era adibito al fine di cui sopra) ha attribuito alla attività ivi svolta natura oggettivamente commerciale omettendo ogni spiegazione in proposito.

Ricorre quindi il vizio di omessa motivazione della sentenza, nella forma del difetto assoluto della medesima, in cui la mancata esposizione degli elementi su cui il giudice di appello ha tratto il proprio convincimento rende impossibile ogni controllo sulla esattezza e logicità del ragionamento, verificando l'ipotesi, sostenuta dal ricorrente, di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 che di per sè comporta la cassazione della sentenza. Peraltro è fondata anche la prima parte del motivo di ricorso. Nella specie è incontestato che il ricorrente, ente ecclesiastico, è un ordine religioso e che l'immobile è adibito ad abitazione conventuale delle suore che ne fanno parte nella zona di (OMISSIS). Il primo ed essenziale scopo di un ordine religioso è la formazione di comunità in cui si esercita la vita associativa quale presupposto per la formazione religiosa, la catechesi, la elevazione spirituale dei membri e la preghiera in comune. Molte comunità ecclesiastiche esauriscono in tali attività le finalità per cui sono state costituite (ad es. le comunità di meditazione e clausura). A prescindere da ulteriori considerazioni in tal senso, è evidente che tale attività è specificamente diretta alla "formazione del clero e dei religiosi" compresa espressamente nella elencazione di cui alla *L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. a)*.

Ne consegue che l'immobile è adibito ad una finalità strettamente istituzionale dell'ente, considerata dalla legge come idonea a giustificare la esenzione dall'ICI. Vi è di più. Il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i)* prevede, a favore degli enti non commerciali di cui all'art. 87, cit. *TUIR*, tra cui è compreso il ricorrente, la esenzione dal tributo per gli immobili adibiti ad attività "ricettive". Tale termine indica ospitalità ed accoglienza di persone nell'immobile, le quali non necessariamente debbono essere terzi ed estranei all'ente proprietario. Esclusa, come sopra esposto, una finalità di lucro o commercio, la destinazione dell'immobile alla accoglienza ed alla vita in comune dei religiosi realizza testualmente anche la ipotesi considerata. Il che ulteriormente conferma la esenzione in parola.

Conclusivamente, il ricorso deve essere accolto e la sentenza cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa deve essere decisa nel merito. Avuto riguardo a profili di difficoltà interpretativa della normativa, si ritiene equa la compensazione delle spese tra le parti per tutte le fasi del giudizio, inclusa la presente.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo. Compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 30 settembre 2009.

Depositato in Cancelleria il 18 dicembre 2009

Cass. civ. Sez. V, 18-12-2009, n. 26651

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. MERONE Antonio - rel. Consigliere
Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere
Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 15451-2005' proposto da:

COMUNE DI LA SPEZIA, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIALE GIUMO CESARE 14, presso lo studio dell'Avvocato BARBANTINI MARIA TERESA, che lo rappresenta e difende unitamente agli Avvocati ACORDON TOMASO e GIOVANNINI GIORGIO, giusta delega in calce;
- ricorrente -

contro

ENEL PRODUZIONE SPA, in persona del Presidente del Consiglio di Amministrazione pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA SICILIA 66, presso lo studio dell'Avvocato TIEGHI ROBERTO, che lo rappresenta e difende unitamente all'Avvocato GIULIANI FRANCESCO, giusta procura a margine;
- controricorrente -

avverso la sentenza n. 56/2003 della COMM. TRTR. REG. di GENOVA, depositata il 08/04/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30/09/2009 dal Consigliere Dott. ANTONIO MERONE;

udito per il ricorrente l'Avvocato PULIGA MARCELLO (delega Avvocato BARBANTINI), che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato ALIBERTI ANDREA (delega Avvocato GIULIANI), 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 per quanto di ragione.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

L'Enel s.p.a. ha impugnato, con separati ricorsi, come risulta dalla narrativa della sentenza oggetto dell'odierno ricorso, i seguenti atti:

a) un primo avviso di liquidazione dell'ICI relativa all'anno 1993, notificato il 20.12.2000, con il quale il Comune di La Spezia riliquidava la maggiore imposta dovuta dalla società, con irrogazione delle sanzioni conseguenti ed applicazione degli interessi dovuti;

b) un secondo avviso relativo alla stessa imposta e per lo stesso periodo, notificato il 22.2.2001, emesso su istanza dell' Enel, con il quale l'ente impositore riduceva l'originaria complessiva pretesa, pur richiedendo l'imposta anche per immobili non compresi nel primo atto e senza annullare esplicitamente il precedente avviso.

A sostegno del ricorso introduttivo del giudizio, l'Enel spa eccepiva:

- a) la decadenza del Comune di La Spezia dal potere impositivo, in relazione al secondo avviso, notificato tardivamente, che aveva sostanzialmente sostituito il primo;
- b) la indebita, irrogazione di sanzioni ed applicazione degli interessi, in violazione della *L. n. 342 del 2000, art. 74* relativo alle variazioni delle rendite catastali adottate entro il 31.12.1999;
- c) mancato esperimento della procedura di irrogazione immediata e ridotta delle sanzioni, in violazione del *D.Lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 17*;
- d) carenza di legittimazione passiva dell'Enel spa, in relazione a talune unità immobiliari di cui la società non era proprietaria, ma semplice concessionaria.

La Commissione tributaria provinciale, previa riunione dei ricorsi, ha accolto soltanto il motivo sub d), respingendoli nel resto.

La Commissione tributaria regionale adita su appello dell'Enel spa ha poi totalmente annullato l'attività impositiva dell'ente comunale relativa all'anno 1993.

Il Comune di La Spezia ricorre per la cassazione di quest'ultima sentenza, sulla base di tre motivi, illustrati anche con memoria depositata ai sensi dell'*art. 374 c.p.c.*.

La società contribuente resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Il ricorso merita accoglimento soltanto in relazione al terzo motivo addotto.

Con il primo motivo, denunciando la violazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 21 e 23* l'ente impositore eccepisce la inammissibilità del ricorso introduttivo avverso il secondo avviso di liquidazione, notificato in sostituzione del primo, in quanto sarebbe stato proposto tardivamente. L'eccezione fa leva sul fatto che prima ancora della notifica ufficiale del secondo provvedimento, avvenuta il 22.2.2002, lo stesso atto sarebbe stato comunicato a mezzo fax alla persona che aveva inoltrato l'istanza di autotutela per conto della società contribuente. Nel merito, va rilevato, ai sensi dell'*art. 363 c.p.c.*, che l'eccezione è infondata in linea di principio perchè il termine per ricorrere avverso gli atti impositivi decorre dalla notifica formale dell'atto contestato (*D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21*) che garantisce la legale conoscenza dell'atto stesso. Nella specie, però, l'eccezione è innanzitutto inammissibile perchè la riferimento a circostanze di fatto (preventiva notifica informale) dedotte per la prima volta in questa sede, in maniera del tutto priva di autosufficienza: non è riportato il contenuto dell'atto asseritamente trasmesso a mezzo fax, nè risulta che la persona che ha ricevuto il fax fosse a ciò legittimata (la parte ricorrente sostiene che si trattava della stessa persona che aveva firmato la richiesta di annullamento del primo atto in autotutela, ma anche questa affermazione implica l'accertamento di fatto di una circostanza che non risulta che sia stata dedotta in precedenza).

Con il secondo motivo, la difesa del Comune di La Spezia denuncia vizi di motivazione della sentenza impugnata e violazione del *D.M. n. 37 del 1997, art. 2* in materia di autotutela.

Il ricorrente sostiene la tesi che erroneamente la CTR ha annullato il secondo avviso di liquidazione, per decadenza, nella parte in cui comprendeva immobili non ricompresi anche nel primo, in considerazione del fatto che la somma risultante dalla riliquidazione era comunque complessivamente inferiore a quella risultante dal primo atto, pur essendo relativa anche ad altri immobili. Secondo l'ente impositore, la richiesta di revisione in autotutela del primo atto, avanzata dalla società contribuente, aveva rimesso in gioco l'intero complesso dei rapporti tributari riferiti all'ici, anche con riferimento ad immobili per i quali non vi era stata una tempestiva notifica dell'avviso di liquidazione, posto che la successiva liquidazione era comunque più vantaggiosa per il contribuente, il quale, quindi, non aveva di che dolersi.

La tesi non è assolutamente condivisibile. L'ici non è un'imposta "cumulativa" sulla massa patrimoniale. L'obbligazione tributaria nasce e va accertata in relazione a ciascun immobile, secondo la classificazione dettata dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2* (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli), sulla base di distinti criteri di valutazione (*D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5*), con la conseguenza che anche il termine di decadenza per l'accertamento (di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11*) va computato in relazione alle singole obbligazioni, collegabili a ciascun cespite. Il potere impositivo va esercitato tempestivamente, a pena di decadenza, in relazione a ciascun immobile e non è prevista alcuna rimessione in termini per effettuare accertamenti e/o liquidazioni a seguito di richiesta di revisione di atti impositivi che abbiano ad oggetto, come nella specie, immobili diversi. Non è corretto il ragionamento dell'ente impositore, che confonde l'ammontare complessivo della obbligazione tributaria (risultante dalla sommatoria delle singole liquidazioni) con i tempi consentiti per l'accertamento di ciascun debito d'imposta. La tesi prospettata dalla ricorrente, secondo la quale il contribuente non può dolersi del nuovo accertamento (perchè comunque non c'è "reformatio in peius") non ha alcun fondamento giuridico e porta alla conseguenza abnorme che i comuni, allo scadere del termine per effettuare i controlli, potrebbero legittimamente notificare avvisi di accertamento "parziali" (riferiti soltanto ad alcuni immobili del contribuente) attribuendo valori molto superiori a quelli previsti, al solo fine di poter poi "spalmare" sugli immobili non controllati tempestivamente, la parte esorbitante della pretesa fiscale, aggirando illegittimamente, la norma che prevede un termine di decadenza per ciascun accertamento.

Pertanto, anche il secondo motivo di ricorso va rigettato.

Con il terzo ed ultimo motivo viene denunciato il vizio di omessa motivazione e di violazione dell'*art. 112 c.p.c.* in quanto la CTR ha erroneamente annullato l'accertamento rettificato anche in relazione agli immobili già compresi nel primo avviso. Effettivamente, sul punto, la CTR ha annullato l'intero accertamento, anche con riferimento agli immobili per i quali il secondo avviso (tardivo soltanto per gli immobili non compresi nel precedente avviso), essendo frutto della rettifica richiesta dalla stessa società non può essere considerato un nuovo avviso, ma soltanto un atto di rettifica di una procedura di accertamento già perfezionata nel termine di decadenza. Se così non fosse, nessun ente impositore accoglierebbe mai in autotutela una legittima richiesta di riduzione del carico fiscale, per non andare incontro ad una eccezione di decadenza.

In definitiva, l'avviso di accertamento notificato in un secondo momento è nuovo soltanto nella parte in cui il carico fiscale è riferito ad immobili non compresi nella precedente liquidazione.

Quindi, gli atti di rettifica che riducono l'originario carico fiscale, su richiesta del contribuente, ben possono essere notificati oltre il termine di decadenza.

Sul punto, quindi, la sentenza impugnata è errata nella parte in cui ritiene tardivo l'accertamento nel suo complesso e, comunque carente di motivazione nella parte in cui non distingue tra immobili già compresi nel primo avviso (per i quali la rettifica resta valida) e quelli "inseriti" successivamente (per i quali, invece, l'accertamento è tardivo).

Conseguentemente, in accoglimento del terzo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice a qua, nella parte in cui ha annullato indiscriminatamente il secondo avviso di accertamento, senza distinguere tra immobili già oggetto del precedente avviso e quelli, invece, inseriti successivamente. Al giudice del rinvio la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità (*art. 385 c.p.c., comma 2*).

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il secondo motivo di ricorso, accoglie il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Liguria.

Così deciso in Roma, il 30 settembre 2009.

Depositato in Cancelleria il 18 dicembre 2009

Cass. civ. Sez. V, Ord., 15-12-2009, n. 26268

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUPI Fernando - Presidente

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - rel. Consigliere

Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere

Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

COMUNE CAVEZZO, in persona del sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, Via Monte Zebio n. 37, presso lo studio degli avv.ti FURITANO Marcello e Cecilia Furitano, che lo rappresentano e difendono unitamente all'avv. Marco Zanasi;

- ricorrente -

contro

D.G., elettivamente domiciliato in Roma, Via Silvio Pellico n. 16, presso lo studio dell'avv. GARCEA Franco, che la rappresenta e difende unitamente all'avv. Vincenzo Pennino;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, sez. 4[^], n. 69, depositata il 10 luglio 2007.

Letta la refrazione scritta redatta dal Consigliere relatore Dott. Aurelio Cappabianca; constatata la regolarità delle comunicazioni di cui all'art. 380 bis c.p.c., comma 3.

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

Premesso:

- che il contribuente propose ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale il Comune di Cavezzo, per l'anno 2001, gli aveva intimato il pagamento dell'Ici relativa ad area qualificata edificabile dal P.R.G.;

- che l'adita commissione tributaria, ritenuta legittima l'imposizione, accolse il ricorso del contribuente limitatamente alle sanzioni irrogate, dichiarandole non dovute per obiettive condizioni d'incertezza D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 6, comma 2;

- che la decisione fu, tuttavia, riformata dalla commissione regionale;

- che - dato atto che la questione di fondo dell'attribuibilità al terreno in rassegna della qualifica "edificabile" risultava nelle more risolta da Cass., SS.UU. 25506/06 - i giudici di appello rilevarono, in particolare, che il Comune, non avendo prodotto la Delib. n. 65 del 1998, e successivi aggiornamenti, non aveva assolto l'onere della prova, posto a suo carico, in merito, soprattutto, ai valori attribuiti e ne inferirono che, non potendo darsi corso ad integrazioni probatorie officiose, si dovesse, in accoglimento dell'appello principale del contribuente, annullare l'accertamento opposto, e, conseguentemente, rigettare, in quanto "travolto dall'accoglimento dell'appello del contribuente", l'appello promosso dal Comune, in via incidentale, sul capo della sentenza di primo grado che aveva dichiarato non dovute le sanzioni irrogate;

rilevato:

- che, avverso la sentenza di appello, il Comune ha proposto ricorso per cassazione in sette connessi motivi (illustrati anche con memoria), deducendo 1) violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 52 e 59, art. 113 c.p.c., art. 101 Cost.; 2) violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 52 e 59, art. 113 c.p.c., art. 101 Cost., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, e art. 2697 c.c.; 3) ancora violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, artt. 52 e 59, art. 113 c.p.c., art. 101 Cost., D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, e art. 2697 c.c.; 4) violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 167 c.p.c. e art. 2697 c.c.; 5) omissione di pronuncia nonchè violazione dell'art. 112 c.p.c. e art. 2697 c.c.; 6) contraddittoria motivazione circa un fatto controverso; 7) omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso;

- che il contribuente ha resistito con controricorso;

osservato:

- che, con i richiamati motivi di ricorso, il Comune, oltre che per asseriti vizi di motivazione, ha censurato la sentenza impugnata per non aver valutato: che la Delib. Comunale n. 65 del 1998 adottata ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 52 e art. 59, lett. g, in quanto integrativa di norme legislative doveva essere applicata indipendentemente dall'attività assertiva e probatoria delle parti;

che, trattandosi di documentazione attestante dati decisivi ai fini della risoluzione della controversia, la relativa acquisizione era ammissibile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, e che, al limite, in proposito poteva disporsi c.t.u. ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 2; che il giudice tributario, in quanto giudice (oltre che dell'atto) del rapporto, avendo ritenuto l'accertamento impugnato illegittimo per motivi sostanziali, non poteva limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma doveva esaminare il merito della contestata pretesa tributaria, eventualmente fissandone una diversa misura;

considerato:

- che, per i profili considerati, il ricorso del Comune è manifestamente fondato;

- che, infatti, questa Corte ha già affermato che il regolamento comunale che disciplina l'Ici, in quanto integrativo di norme legislative (D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 52, cit.), deve essere conosciuto e applicato dal giudice indipendentemente da ogni attività assertiva o probatoria delle parti (cfr. Cass. 6012/03, che, a sua volta, richiama Cass. 1047/98);

- che questa Corte ha, altresì, puntualizzato che la natura del processo tributario - che è annoverabile, non tra i processi di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio impone che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi (non formali, ma) di carattere;

sostanziale, non si limiti ad annullare l'atto impositivo, ma esamini nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, la riconduca eventualmente alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (v. Cass. Cass. 16252/07, 11212/07, 15825/06, 4280/01);

ritenuto:

- che, per i suesposti assorbenti rilievi, il ricorso va accolto nelle forme di cui agli artt. 375 e 380 bis c.p.c.;

- che la sentenza impugnata va, dunque, cassata, con rinvio della causa, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.

P.Q.M.

la Corte: accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 21 ottobre 2009.
Depositato in Cancelleria il 15 dicembre 2009

Cass. civ. Sez. V, 30-11-2009, n. 25127

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. MERONE Antonio - rel. Consigliere
Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere
Dott. CAMPANILE Pietro - Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI BUSSOLENGO, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA TEULADA 38 - A, presso lo studio dell'Avvocato LOCATELLI GIOVANNI MARIA, che lo rappresenta e difende, giusta procura a margine;

- ricorrente -

contro

SIM ITAL MACCHINE SPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 127/2003 della COMM. TRIB. REG. SEZ. DIST. di VERONA, depositata il 20/02/2004;

udita la relazione della causa svolta nella Udienza pubblica del 30/09/2009 dal Consigliere Dott. MERONE Antonio;

udito per il ricorrente l'Avvocato LOCATELLI GIOVANNI MARIA, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

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

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

La Società Italiana Macchine spa (Sim) ha impugnato due avvisi di Bussolengo, con i quali l'ente impositore richiede il pagamento dell'imposta per terreni ritenuti edificabili.

A sostegno dell'originario ricorso, la società' eccepiva il difetto di motivazione degli atti impugnati e, nel merito, la illegittimità' della pretesa fiscale, trattandosi di terreni che non potevano considerarsi edificabili perché' di pertinenza di un fabbricato industriale. Eccepiva altresì' il valore eccessivo attribuito ai terreni.

La Commissione tributaria provinciale adita ha rigettato il ricorso della società', rilevando - come si legge nella narrativa della sentenza di appello - che:

a) il Comune "ha giustificato ampiamente la procedura di determinazione" delle imposte applicate, producendo anche la tabella dei valori delle aree fabbricabili;

b) la SIM non ha fornito alcuna prova del vincolo pertinenziale con il fabbricato, contestando genericamente i valori attribuiti dal Comune.

La società' ha proposto appello rinnovando le eccezioni di carenza di motivazione degli atti impugnati, sia con riferimento alla quantificazione dell'imposta che con riferimento alla quantificazione delle sanzioni (in relazione alle quali e' stata richiesta anche

l'applicazione della continuazione), insistendo, nel merito, nel prospettare la tesi del vincolo pertinenziale e comunque del valore eccessivo attribuito alle aree in questione.

La Commissione tributaria regionale, ritenuto insussistente il vizio di motivazione degli atti impugnati in relazione alla determinazione dell'imposta dovuta, ha accolto l'appello ed ha ritenuto sussistente il vincolo di pertinenza, sul rilievo che la società contribuente "ha prodotto copia della Concessione rilasciata dalla stessa Amministrazione Comunale di Bussolengo per la costruzione della recinzione che comprende sia il fabbricato che i terreni oggetto dell'accertamento". Secondo i giudici di appello, sarebbe dunque "evidente - di conseguenza - l'esistenza di un vincolo pertinenziale tra detti beni risultando i terreni posti in modo durevole a servizio ed ornamento del fabbricato da parte del proprietario di entrambi gli immobili (art. 817 c.c., comma 2)". Ne ha rilevanza, secondo la CTR "la circostanza che i terreni siano inseriti in due diversi piani di lottizzazione e risultino censiti in due mappali diversi essendo preminente il vincolo pertinenziale, voluto dal proprietario di entrambi gli immobili e che, tra l'altro risultava dallo stesso atto di acquisto". Avverso quest'ultima decisione, ricorre il Comune di Bussolengo con un unico articolato motivo, denunciando vizi di motivazione e violazione e falsa applicazione dell'art. 817 c.c. e segg. c.c. e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. a, che disciplinano il regime civilistico e fiscale (in tema di ici) delle pertinenze.

La società intimata non ha svolto alcuna attività difensiva, benché il ricorso risulti notificato a mani del Dott. M. F., domiciliatario, che ha firmato in qualità di "ricevente", per cui deve ritenersi che la notifica ha raggiunto lo scopo di garantire la legale conoscenza dell'impugnazione da parte del destinatario.

Motivi della decisione

Il ricorso appare fondato.

E' noto che l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e' un'imposta reale sul patrimonio immobiliare, che colpisce il valore oggettivo dei beni immobili, a prescindere dallo status economico del soggetto passivo. Il presupposto dell'imposta, come recita il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2 e' costituito dal "possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati". La base imponibile e' costituita dal valore degli immobili (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 1), la cui determinazione, e' stabilita in base alla legge, come per tutte le obbligazioni tributarie (art. 23 Cost.) e non rileva la volonta' del contribuente. Per quanto di interesse nella odierna controversia, il valore e' determinato, per i fabbricati iscritti in catasto, in base della rendita catastale (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 2) e per le aree fabbricabili, in base al "valore venale in comune commercio" (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5). Tuttavia, le aree che costituiscono pertinenze dei fabbricati, devono considerarsi, ai fini della determinazione dell'ici, come parte integrante dei fabbricati stessi (art. 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 504 del 1992.

Nella specie, l'oggetto della controversia e' costituito dal modo in cui devono essere tassate in concreto le aree appartenenti alla Sim, che l'ente impositore ritiene "autonome", mentre il contribuente assume che il loro valore doveva essere inglobato in quello del fabbricato al quale le aree stesse erano asservite. Non risulta, pero', che la società contribuente abbia eccepito che l'imposta pretesa dal Comune costituisca una duplicazione dell'imposta già pagata sul valore della pertinenza, in quanto già evidenziata come tale nella denuncia relativa all'intero complesso. Il contenzioso si e' sviluppato sul tema della natura pertinenziale o meno delle aree in questione e su questo tema, e' chiamata a pronunciarsi questa Corte di legittimità'.

Osserva, quindi il Collegio, che la CTR ha accertato, in punto di fatto, che la società ha ottenuto dalla amministrazione comunale di Bussolengo una concessione per la realizzazione di una recinzione unica intorno ad un fabbricato e ai terreni oggetto della

pretesa fiscale. Da tale fatto (mero rilascio di una concessione per la realizzazione di un muro di cinta che non si sa se e' stato poi realizzato) i giudici di appello deducono l'esistenza di un vincolo pertinenziale che avrebbe annullato la natura certamente edificatoria dei suoli. L'argomento appare manifestamente fallace. A lume di buon senso, basta osservare che qualsiasi costruttore che intenda realizzare una pluralita' di immobili su suoli contigui di sua proprieta', dopo averne realizzato uno, in attesa di realizzare gli altri, potrebbe tranquillamente sfuggire al prelievo fiscale sui suoli circostanti edificatoli, con la semplice realizzazione di una recinzione comprendente tutta la zona da edificare. Infatti, nella specie, i giudici della CTR hanno ritenuto sufficiente il rilascio della concessione per la realizzazione della ripetuta recinzione, benché i suoli in questione fossero inseriti in due diversi piani di lottizzazione (il che lascia pensare proprio che si trattasse di aree in attesa di essere edificate).

La deduzione della CTR e' errata, oltre che sul piano logico, anche sul piano giuridico perche', come e' noto, ai sensi dell'*art. 817 c.c.*, "sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa". Nella specie, non risulta la realizzazione di un vincolo di asservimento funzionale o ornamentale delle aree al fabbricato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2*, il quale esclude l'autonoma tassabilita' delle aree pertinenziali, fonda l'attribuzione della qualita' di pertinenza sul criterio fattuale e cioe' sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, secondo la relativa definizione contenuta nell'*art. 817 c.c.* (Cass. 19161/2004). Il fatto che sia stata autorizzata la costruzione di una recinzione (che normalmente serve soltanto per delimitare la proprieta' e precluderne l'accesso agli estranei) non prova assolutamente nulla, quanto ai rapporti tra fabbricato ed aree circostanti. Inoltre, il muro di recinzione (ammesso che sia stato realizzato), di per se', in mancanza della prova di un vincolo sostanziale (di asservimento funzionale o ornamentate) non e' sintomatico di un collegamento "durevole", in quanto puo' essere abbattuto in ogni momento. In materia fiscale, attesa la indisponibilita' del rapporto tributario, la prova dell'asservimento pertinenziale, che grava sul contribuente (quando, come nella specie, ne derivi una tassazione attenuata) deve essere valutata con maggior rigore rispetto alla prova richiesta nei rapporti di tipo privatistico. Se la scelta pertinenziale non e' giustificata da reali esigenze (economiche estetiche, o di altro tipo), non puo' avere valenza tributaria, perche' 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 c.c.*, al fine di ottenere un risparmio fiscale va dunque inquadrato nella piu' ampia categoria dell'abuso di diritto (v. Cass. SS.UU. 30055/2008).

In questo quadro di riferimento ermeneutico, non assume alcun rilievo il generico accenno, contenuto nella motivazione della sentenza della CTR, ad un preteso vincolo pertinenziale (di quale natura?) che sarebbe risultato gia' nell'atto di acquisto (che non si sa se sia stato stipulato prima o dopo la lottizzazione e) che, ommunque, in mancanza della esplicitazione della causa" del vincolo stesso, non e' opponibile all'amministrazione finanziaria, trattandosi di una mera qualificazione privatistica, valida soltanto inter partes. In altri termini, perche' un'area fabbricabile perda il (plus)valore costituito appunto dalla edificabilita', 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.

Peraltro, come gia' accennato, non risulta che la societa' abbia mai eccepito che le aree in questione erano state denunciate come aree pertinenziali, in maniera da essere tassata unitamente al fabbricato al quale sarebbe stata asservita e, quindi, vale per la SIM la regola gia' affermata da questa Corte, secondo la quale "al contribuente che non abbia evidenziato nella denuncia l'esistenza di una pertinenza non e' consentito contestare

l'atto con cui l'arca (asseritamente) pertinenziale viene tassata deducendo solo nel giudizio la sussistenza del vincolo di pertinenzialita'" (Cass. 16939/2009).

La sentenza impugnata, non si e' attenuta ai principi sopra affermati e deve quindi essere cassata, con rinvio alla CTR del Veneto, la quale accogliendo, erroneamente, la tesi della sussistenza del vincolo di pertinenza ha ritenuto assorbito l'esame degli altri motivi di appello, che invece devono essere esaminati.

Al giudice del rinvio anche La liquidazione delle spese del giudizio di legittimita'.

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 Veneto.

Così' deciso in Roma, il 30 settembre 2009.

Depositato in Cancelleria il 30 novembre 2009

Cass. civ. Sez. V, 06-11-2009, n. 23587REPUBBLICA 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. MARIGLIANO Eugenia - Consigliere

Dott. DI IASI Camilla - Consigliere

Dott. MELONCELLI Achille - rel. Consigliere

Dott. MARINUCCI Giuseppe - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso rgn 22907/2002, proposto da:

la signora C.L., di seguito anche "Contribuente", rappresentata e difesa dall'avv. FILIE' Massimo, presso il quale è elettivamente domiciliata in Via Flaminia 48, Roma;

- ricorrente -

contro

il Comune di Viterbo, di seguito "Comune", rappresentato e difeso dall'avv. MANGANIELLO Luigi ed elettivamente domiciliato presso l'avv. CARDONI Cesare, in Via dei Gracchi 209, Roma;

- intimato e controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale (CTR) di Roma 14 febbraio 2002, n. 33/6/02, depositata il 7 maggio 2002;

udita la relazione sulla causa svolta nell'udienza pubblica del 2 ottobre 2009 dal Cons. Dott. MELONCELLI Achille;

udito l'avv. FILIE' Massimo per la ricorrente;

udito l'avv. MANGANIELLO Luigi per il Comune;

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

Fatto Diritto P.Q.M.**Svolgimento del processo**

1. Gli atti introduttivi del giudizio di legittimità. 1.1. Il ricorso della Contribuente 1.1.1. Il 5 - 7 settembre 2002 è notificato al Comune un ricorso della Contribuente per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha accolto l'appello del Comune contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Viterbo n. 222/04/00, che aveva accolto il ricorso della Contribuente contro gli avvisi di accertamento n. 268/99 e n. 269/99 dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) 1994 e 1995. 1.1.2. Il ricorso per cassazione della Contribuente, integrato con memoria, è sostenuto con due motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

1.2. Il controricorso del Comune Il 17 ottobre 2002 è notificato alla Contribuente il controricorso del Comune, il quale conclude per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

2. I fatti di causa.

I fatti di causa sono i seguenti:

a) il 9 marzo 1995 la Contribuente presenta domanda di condono edilizio L. 23 dicembre 1994, n. 724, ex art. 39, per l'immobile di sua proprietà sito nella Strada (OMISSIS);

- b) il 17 maggio 1999 il Comune notifica alla Contribuente gli avvisi di accertamento n. 268/99 e n. 269/99, con i quali, rettificati gli avvisi di accertamento a 0153 e n. 0154 del 1999, si determina e si liquida, previa detrazione degli importi già versati, per l'immobile descritto sub a), come area fabbricabile, la nuova ICI per gli anni 1994 e 1995;
- c) la Contribuente ricorre alla CTP, contestando i nuovi accertamenti, perchè "per gli anni '94 e '95 l'accertamento non era applicabile in quanto l'ultimazione dei lavori dell'abitazione in questione era avvenuta in data 11-11-97" (pagina 2, righe 10-13, della sentenza impugnata);
- d) "successivamente, ad integrazione del ricorso, la ricorrente eccepiva anche l'intervenuta decadenza dell'Ente impositore ai sensi del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2*" (pagina 3, righe 5-7, della sentenza impugnata);
- e) la CTP accoglie il ricorso della Contribuente, perchè "ai fini del condono edilizio si intendevano ultimati gli edifici nei quali era stato eseguito il rustico e completata la copertura, ovvero, quanto alle opere interne agli edifici già esistenti e a quelle non destinate alla residenza, quando esse erano state completate funzionalmente. Quindi, anche ai fini del condono edilizio era del tutto indifferente che l'immobile fosse stato completato e rifinito a ancor meno che lo stesso venisse utilizzato ... il Comune non aveva provato l'utilizzazione del fabbricato prima della comunicazione di ultimazione dei lavori inviata al Comune il 17-11-97. Infatti TICI è l'imposta che colpisce l'utilizzazione dell'edificio a prescindere dall'ultimazione dei lavori che interessa, invece, il condono edilizio" (pagina 4, righe 22-25, e pagina 5, righe 1-9, della sentenza impugnata);
- f) l'appello del Comune è, invece, accolto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La motivazione della sentenza impugnata.

La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata: "il contribuente aveva potuto beneficiare del condono edilizio in quanto nella domanda presentata ai sensi della *L. n. 724 del 1994, art. 39*, aveva dichiarato che le opere da condonare erano state ultimate entro il 31-12-93, condizione indispensabile per poter presentare l'istanza stessa. Ai fini dell'assoggettamento all'ICI risulta inviata al Comune una nota con la quale si comunica che l'ultimazione dei lavori era avvenuta il 17-11-97. Infine, le fotografie allegate al ricorso alla Comm.ne Trib. Prov.le rappresentano una situazione diversa da quella risultante dalle foto allegate alla domanda di concessione edilizia che confermano l'ipotesi che l'ultimazione dei lavori dell'immobile era avvenuta entro il 31-12-93, consentendone, pertanto, l'utilizzazione e, quindi, anche all'assoggettamento all'ICI a partire dall'01-01-94" (pagine 7-8, della sentenza impugnata).

Motivi della decisione

4. Il primo motivo d'impugnazione.

4.1. La censura proposta con il primo motivo d'impugnazione.

4.1.1. La rubrica del primo motivo d'impugnazione.

Il primo motivo d'impugnazione è preannunciato dalla seguente rubrica: "Errata interpretazione e falsa applicazione dell'*art. 342 c.p.c., L. n. 47 del 1985, art. 31 e D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2*, ai sensi dell'*art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3*".

4.1.2. La motivazione adottata a sostegno del primo motivo d'impugnazione.

La ricorrente sostiene, in proposito, che ai sensi dell'*art. 342 c.p.c.*, il Comune avrebbe dovuto contrapporre alle puntuali argomentazioni svolte dalla Commissione Provinciale di Viterbo nella sentenza appellata, quelle proprie volte ad incrinare il fondamento logico-giuridico ... Il Comune, invece, si è limitato, nel proprio gravame, a proporre una generica censura alla sentenza di primo grado, reiterando le proprie argomentazioni già svolte e disattese, senza sforzarsi di operare alcun collegamento critico con quelle svolte dal Primo Giudice. La ricorrente riferisce, poi, testualmente quella parte della sentenza di primo

grado, nella quale si sostiene che, anche ammesso che l'immobile sia stato ultimato ai fini del condono edilizio al 31 dicembre 1993, mancherebbe la prova che esso sia stato utilizzato e che, in mancanza di utilizzazione, non si sarebbe realizzato il presupposto dell'ICI. Il Comune di Viterbo non avrebbe contestato, nel suo appello, la distinzione, utilizzata dal giudice di primo grado, tra ultimazione dell'immobile e sua utilizzazione.

4.1.3. La norma di diritto indicata dalla ricorrente La ricorrente indica delle disposizioni normative, ma non indica alcuna norma.

4.2. La valutazione della Corte del primo motivo d'impugnazione.

Il motivo è inammissibile, a parte la mancata indicazione della norma di diritto che si ritiene sia posta a fondamento del motivo ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 4, per mancanza di autosufficienza, perchè la denunciata genericità dell'appello potrebbe esser esaminata dalla Corte solo se la ricorrente avesse riprodotto, non solo il testo della sentenza di primo grado, ma anche le formulazioni adottate dall'Ufficio appellante che sono da lei ritenute mancanti della specificità richiesta dall'art. 342 c.p.c., comma 1. 5. Il secondo motivo d'impugnazione.

SA, La censura proposta con il secondo motivo d'impugnazione.

5.1.1. La rubrica del secondo motivo d'impugnazione.

Il secondo motivo d'impugnazione è posto sotto la seguente rubrica:

"Omessa motivazione circa un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5". 5.1.2. La motivazione adottata a sostegno del secondo motivo d'impugnazione.

La ricorrente sostiene, al riguardo, che, "se è vero che la valutazione delle prove spetta ai Giudici di merito e non alla Corte di Cassazione, è pur vero che questo principio soffre eccezione ogni volta che si sia omesso di tener conto di circostanze aventi una rilevante influenza nella concreta qualificazione giuridica del fatto dedotto in giudizio ovvero si siano considerate come sicuramente accertate risultanze probatorie rilevanti, che invece non emergono dal processo. In tale ipotesi, infatti, si verifica un vero e proprio travisamento del fatto, oltre che una violazione o falsa applicazione di legge, e il tutto si risolve in un difetto di motivazione". La CTR, infatti, avrebbe "completamente e palesemente omesso di argomentare ... le ragioni della propria pronuncia, venendo ... in sole poche righe dell'ultima pagina della sentenza, dopo ben sei pagine di (mera) ricostruzione della vicenda processuale, ad affermare semplicemente, incomprensibilmente, apoditticamente e, comunque, immotivatamente, che "l'ultimazione dei lavori dell'immobile era avvenuta entro il 31/12/93, consentendone pertanto l'utilizzazione e, quindi, anche l'assoggettamento all'I.C.I. a partire dal 01/01/94". E' del tutto evidente, pertanto, tale essendo la "motivazione", come non sia assolutamente riscontrabile quale possa essere stata la ricostruzione, ad opera del Giudice d'Appello, della "fattispecie concreta attraverso il coordinamento dei vari elementi probatori" offerti dalle parti ...". La ricorrente ritiene necessario "richiamare quanto già compiutamente osservato ed argomentato nei precedenti gradi, ribadendo il palese errore in cui è incorso il Comune ... - e poi, del tutto immotivatamente, il Giudice di secondo grado ... Le disposizioni normative sull'...

ICI... espressamente prevedono che se il fabbricato è di nuova costruzione lo stesso è "soggetto all'imposta dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque "utilizzato". Altrimenti, è dovuta l'imposta sull'area fabbricabile. Nel caso in esame, come dedotto e documentato, i lavori relativi al fabbricato - inteso questo nella sua interezza e nella sua completa funzionalità - sono terminati nel Novembre 1997 (cfr. doc. n. 1 allegato al Ricorso) e il fabbricato è stato dall'Appellata "utilizzato" in epoca più o meno coeva.

Trattasi di fabbricato - nella sua interezza e nella sua completa funzionalità - adibito a "civile abitazione" e, pertanto, con il concetto di "utilizzazione" non può esprimersi altro, per l'appunto, che quello di abitazione". In nessun caso, dunque, il fabbricato è stato

"utilizzato" negli anni 1994 e 1995, essendo peraltro, in detti periodi, ancora da ultimare, come dimostra anche la documentazione fotografica allegata alla Domanda di condono edilizio presentata dalla Ricorrente nel febbraio del 1995. E', quindi, ancora più evidente l'errore in cui sono incorsi, dapprima il Comune e, quindi,... il Giudice di Secondo Grado, laddove (errando) fanno coincidere la "ultimazione" (ai fini del condono edilizio) delle opere abusive condonate - consistenti nel cambio di destinazione d'uso di una parte del fabbricato e nella realizzazione di una rimessa al piano interrato - con la "utilizzazione" (ai fini dell'ICI) dell'intero fabbricato ... Il Comune ha ritenuto assoggettarle ad ICI l'intero fabbricato sviluppantesi su più livelli, partendo dall'assioma che alla data del 31/12/1993 erano "ultimate" (secondo i criteri dettati dalla normazione sul condono edilizio ...) le opere abusive sanate. Ma queste ultime riguardavano soltanto una (limitata) parte del fabbricato (piano terra e una rimessa) e una limitata "funzione" dello stesso".

Inoltre, "una volta chiarito - ed accertato - che una cosa è dire che un immobile è "ultimato" (ai fini del condono edilizio) ed altra cosa è dire che è "utilizzato (ai fini ICI), occorre anche precisare che il Legislatore, nella richiamata normativa istitutiva dell'ICI... ne richiede la (effettiva) "UTILIZZAZIONE". Si badi bene, UTILIZZAZIONE e non (mera) "utilizzabilità". In altre parole, il fabbricato non ultimato potrebbe, in ipotesi, anche essere "utilizzabile", ma non per questo potrebbe essere assoggettato ad ICI. ... Tutto questo non è stato minimamente affrontato, nella sentenza qui impugnata, dalla Commissione Tributaria Regionale, la quale, dunque, non si è nemmeno minimamente peritata di spiegare dove e in che cosa il Primo Giudice avrebbe "errato".

Il che si risolve in un evidente difetto di motivazione...". 5.1.3. La norma di diritto indicata dalla ricorrente La norma invocata è quella sull'obbligo di motivazione della sentenza.

5.2. La salvezza della Corte del secondo motivo d'impugnazione.

Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

5.2.1. Il motivo è inammissibile, per quella sua parte nella quale si asserisce l'esistenza di fatti contraria all'accertamento effettuato dalla CTR. Nella sentenza d'appello, infatti, si afferma, come s'è testualmente riferito nel 3, che il contribuente ha dichiarato, al fine di poter beneficiare del condono del 1994, che le opere da condonare erano ultimate e che la documentazione fotografica acquisita agli atti di causa conferma che ultimazione dei lavori dell'immobile era avvenuta entro il 31 dicembre 1993.

L'accertamento di fatto, così logicamente compiuto dal giudice di merito, è insindacabile in sede di legittimità. 5.2.2. Il motivo è, per altro verso, infondato.

Infatti, oggetto dell'ICI è, a parte il fabbricato iscritto in catasto, il fabbricato di nuova costruzione che sia ultimato (*D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a), n. 2).*

Lo stesso enunciato linguistico impiega soltanto come criterio alternativo per la determinazione dell'oggetto dell'ICI, il criterio dell'utilizzazione del fabbricato e soltanto a condizione che i lavori di costruzione non sia ultimati. Le arabesche argomentazioni della ricorrente, che di proposito si sono riprodotte testualmente e in maniera diffusa nel p. 5.1.2, perdono completamente vigore e suadanza, se si considera che le norme giuridiche traibili dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a), n. 2,* sono le due seguenti, semplici e lineari, che sono di applicazione reciprocamente alternativa:

- 1) "il fabbricato di nuova costruzione ultimato è oggetto di ICI dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione";
- 2) "il fabbricato di nuova costruzione non ultimato, ma utilizzato, è oggetto di ICI dalla data in cui è comunque utilizzato".

Delle due norme, l'unica sotto la quale può esser sussunto il caso di specie ultima, oggetto della presente controversia, categorizzato dal giudice d'appello come fabbricato ultimato al 31 dicembre 1993, è la prima, con esclusione, quindi, della sua sussumibilità sotto la seconda norma, come erroneamente sostiene la contribuente.

6. Conclusioni.

6.1. Le precedenti considerazioni comportano il rigetto del ricorso, 6.2. Le spese processuali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta i ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali relative al giudizio di cassazione per Euro 1.200,00, (milleduecento), di cui Euro 200,00, (duecento) per spese, oltre agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 2 ottobre 2009.

Depositato in Cancelleria il 6 novembre 2009

Cass. civ. Sez. V, 14-10-2009, n. 21761

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe V. Antonio - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. BISOGNI Giacinto - rel. Consigliere

Dott. MARINUCCI Giuseppe - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

MONTEMOLIN s.r.l., elettivamente domiciliata in Roma, via Boccioni 4, presso lo studio dell'avvocato D'AYALA VALVA Francesco, rappresentata e difesa, dall' avv.to LUCCHESI Tiziano, giusta procura speciale in calce al controricorso;

- ricorrente -

contro

Comune di SOMMACAMPAGNA, in persona del Sindaco pro tempore, autorizzato a stare in giudizio giusta Delib. G.M. 29 aprile 2004, n. 113, elettivamente domiciliato in Roma, via Alessandro Farnese 7, presso lo studio dell'avv.to BERLIRI Claudio dal quale è rappresentato e difeso unitamente all'avv.to Sandrini Giorgio, giusta procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 81/21/03 della Commissione Tributaria regionale di Venezia, emessa il 13 ottobre 2003, depositata il 1 dicembre 2003, R.G. 1359/02;

udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 25 maggio 2009 dal Consigliere Dott. BISOGNI Giacinto;

udito l'Avvocato BERLIRI per il Comune di Sommacampagna;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GAMBARDELLA Vincenzo che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

La s.r.l. Montemolin proponeva ricorso contro gli avvisi di accertamento ICI relativi agli anni dal 1993 al 1997 notificati dal Comune di Sommacampagna sul presupposto che il valore dei terreni dichiarati come agricoli dalla società contribuente doveva invece essere determinato in quello di mercato pari a L. 60.000 al mq al netto del costo delle opere di urbanizzazione.

La società ricorrente deduceva difetto di motivazione degli avvisi in merito al procedimento di valutazione; infondatezza della pretesa per essere i terreni utilizzati a scopo agricolo; eccessività del valore attribuito.

Nel corso del giudizio la società ricorrente produceva dichiarazioni IVA che attestavano la dichiarazione di esercizio di attività agricola sui terreni in questione e il Comune produceva 15 rogiti notarili che consentivano la comparazione del valore attribuito con i valori di altre aree fabbricabili.

La C.T.P. di Verona accoglieva parzialmente il ricorso rideterminando la detrazione per spese di urbanizzazione.

La C.T.R. ha confermato la decisione di primo grado.

Ricorre per cassazione la s.r.l. Montemolin affidandosi a quattro motivi di impugnazione.

Si difende con controricorso il Comune di Sommacampagna.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5 e art. 11, comma 2, della L. n. 212 del 2000, art. 7 e della L. n. 241 del 1990, art. 3.

Secondo la ricorrente la sentenza impugnata si è limitata ad affermare l'infondatezza del motivo concernente la carenza di motivazione degli avvisi di accertamento affermando, a sua volta, con una motivazione apodittica, che gli stessi contenevano tutti gli elementi giustificativi della pretesa tributaria tanto che la parte ha potuto esercitare il suo diritto di difesa.

Il motivo è infondato. La motivazione della C.T.R. seppure sintetica richiama quella della decisione appellata e esprime il convincimento che gli elementi indicati negli accertamenti ponevano la società nella condizione di esercitare pienamente il suo diritto di difesa.

Tale affermazione trova riscontro nell'effettivo svolgersi del processo e risulta comunque evidente in relazione all'oggetto della controversia. La società contribuente ha potuto effettivamente individuare senza incertezze il terreno oggetto dell'accertamento, la ragione dell'accertamento consistente nella attribuzione di un valore edificatorio e non agricolo, il valore attribuito dal Comune al terreno al metro quadrato e la correzione per tenere conto dell'incidenza dei futuri costi di urbanizzazione. L'unico elemento mancante nella motivazione è stato quindi quello dei dati di riferimento utilizzati dall'ufficio per pervenire alla stima del valore di mercato del bene. Non si tratta però di una carenza che inficia la motivazione dell'accertamento sotto il profilo del già menzionato principio di tutela del diritto di difesa dato che la società contribuente è stata messa nella condizione di comprendere che la stima dell'amministrazione finanziaria si basava sul valore di mercato rispetto al quale entrambe le parti hanno potuto nel corso del giudizio fare riferimento a riscontri oggettivi e valutazioni relative al metodo di stima.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, e art. 5, comma 5, e art. 11 nonché motivazione omessa, insufficiente e contraddittoria su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3, e artt. 4 e 5 c.p.c..

Secondo la ricorrente il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2 considera aree fabbricabili quelle utilizzabili a scopo edificatorio in base alle effettive possibilità di edificazione da riscontrare alla data del primo gennaio di ogni anno. Valutazione che secondo la ricorrente è stata omessa dai giudici dell'appello i quali si sono limitati a riscontrare l'inserimento del terreno nel piano regolatore del Comune di Sommacampagna senza tenere conto dell'assenza dello strumento urbanistico di attuazione e della previsione risultante dallo stesso P.R.G. della cessione a titolo gratuito di un terzo dell'area.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione degli artt. 112, 115, 116 cod. proc. civ., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b), art. 9, comma 1, e art. 11, illegittimità della pretesa.

La ricorrente ribadisce che, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. b) sono considerati non fabbricabili i terreni, posseduti e condotti dai soggetti indicati dal successivo cit. Decreto, art. 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro - silvo - pastorale. Rileva quindi che la C.T.R. non ha preso in considerazione la censura mossa alla sentenza della C.T.P. laddove aveva ritenuto ininfluenza la coltivazione del fondo data la carenza dei

requisiti soggettivi di cui al predetto art. 9. Aveva infatti la odierna ricorrente dedotto con l'appello che tale affermazione della C.T.P. era incomprensibile e non si giustificava comunque in relazione alla tipologia sociale di s.r.l. La ricorrente lamenta infine che la motivazione resa dalla C.T.R. sul punto sia anch'essa incomprensibile e del tutto apparente.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione degli artt. 112, 115, 116 cod. proc. civ., del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36*, del *D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2, 5, 9 e 11*, del *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 52 e art. 59, comma 1, lett. g)* anche in relazione agli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ. nonché motivazione omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5.

La ricorrente con una serie di argomentazioni censura nuovamente l'accertamento e la carente motivazione della C.T.R. perchè non ha tenuto conto: a) delle censure già mosse con l'appello che si incentravano sulla ben diversa valutazione dell'area nella convenzione intervenuta fra il Comune e la s.r.l. Montemolin nel 1997, b) dell'area da cedere gratuitamente. Lamenta poi l'erroneità giuridica e fattuale dell'applicazione delle tabelle di valutazione elaborate dal Comune al terreno oggetto della controversia.

L'esame del terzo motivo di ricorso si dimostra pregiudiziale rispetto a quello del secondo.

La giurisprudenza di legittimità (Cassazione Civile Sezione 5^a n. 9510 dell'11 aprile 2008) chiarisce che in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il requisito della "ruralità", quale presupposto del trattamento agevolato previsto dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 9*, richiede che il contribuente il quale invochi la natura rurale dell'immobile al fine di usufruire del regime agevolato d'imposta, dimostri:

a) il possesso dei terreni da parte di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli a titolo principale;

b) la diretta conduzione dei medesimi da parte dei predetti soggetti;

c) la persistenza dell'utilizzazione agro - silvo - pastorale;

mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione.

Chiarisce inoltre la giurisprudenza di questa Corte (Cassazione Civile, Sezione 5^a, n. 214 del 7 gennaio 2005) che si considerano coltivatori diretti o imprenditori a titolo principale, secondo il *D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 58, comma 2*, le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dalla *L. 19 gennaio 1963, n. 9, art. 11*, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia.

Il riferimento della ricorrente alla sentenza n. 4451/1995 di questa Corte non è invece appropriato dato che questa decisione afferma che in tema di imposta di registro, gli atti traslativi, a titolo oneroso, di terreni agricoli comportanti l'acquisto degli stessi da parte di una società in nome collettivo vanno tassati con l'applicazione della aliquota agevolata dell'8% prevista nell'art. 1 bis della tariffa, parte prima, allegato A al *D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634* (introdotto dalla *L. 21 febbraio 1977, n. 36, art. 2*), per gli acquisti di imprenditori agricoli a titolo principale, cooperative ed associazioni di cui alla *L. 9 maggio 1975, n. 153, artt. 12 e 13*, atteso che alla stregua della interpretazione data dalla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee (sezione 1^a) del 18 dicembre 1986, causa 312/85, secondo la quale non possono escludersi dalla nozione di imprenditore agricolo a titolo principale, prevista dalla "direttiva" del Consiglio delle Comunità Europee 17 aprile 1972 n. 72/159, alcune persone giuridiche per il solo motivo della forma giuridica, la *L. n. 153 del 1975, artt. 12 e 13*, vanno intesi nel senso che anche le società in nome collettivo svolgenti attività imprenditoriale agricola rientrano tra gli imprenditori agricoli a titolo principale.

Va dunque ritenuta corretta la decisione della C.T.R. di conferma della decisione impugnata per la ragione espressa in primo grado dalla C.T.P. e cioè perchè è irrilevante l'utilizzazione agricola da parte di una società di capitali di un terreno edificatorio ai fini della sua qualificazione per l'imposizione I.C.I..

Per quanto riguarda il secondo motivo di ricorso occorre ribadire che in tema di ICI, 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 (Cassazione civile, Sezione 5[^], n. 25676 del 24 ottobre 2008). La questione relativa alla destinazione parziale dell'area alla cessione gratuita nei confronti del Comune, ai fini della realizzazione di strade e zone di pubblico uso, va considerata in relazione al criterio della determinazione del valore del terreno nel suo insieme e non può essere pertanto dedotta come causa possibile di esclusione dell'imposizione I.C.I. sia pure limitatamente alle aree destinate alla cessione gratuita.

Quanto infine al quarto motivo di ricorso si osserva che esso prospetta delle censure di merito che attengono in sostanza alla fondatezza del valore di mercato attribuito dal Comune al terreno della società Montemolin. Rispetto a tali censure la motivazione della C.T.R. del tutto lapidaria se non addirittura implicita si rivela però congrua a ricostruire l'iter logico dei giudici di appello e a sostenere la congruità del ragionamento che li ha condotti a confermare la decisione di primo grado. Il calcolo del valore di mercato è avvenuto, come risulta dalle stesse deduzioni di parte, contenute nel ricorso e nel controricorso mediante stima sintetico - comparativa dei prezzi rilevati dagli atti notarili di compravendita di aree aventi caratteristiche analoghe. Tale valore è stato desunto dalla Delib. Comunale 13 novembre 1997, n. 488, adottata in base al disposto del D.Lgs. n. 446 del 1997 (art. 52 e art. 59, comma 1, lett. g) che ha fissato criteri, modalità, coefficienti per la determinazione dei valori relativi alle aree fabbricabili. E' da escludere quindi che il Comune non abbia tenuto conto della parziale edificabilità del terreno in quanto destinato ad essere ceduto per un terzo gratuitamente al Comune. Si tratta del resto di una evenienza che, come si è detto, caratterizza tutte le lottizzazioni in regime di convenzione. Per altro verso si è tenuto conto del costo delle opere di urbanizzazione gravanti normalmente sui lottizzanti al fine di pervenire dal valore del terreno urbanizzato e vendibile come lotto edificatorio al valore del terreno non ancora urbanizzato. La congruità di questa operazione di stima e di calcolo è dimostrata dalla coerenza del valore dell'area non urbanizzata e di quello dell'area dopo la stipula della convenzione stipulata fra Comune e proprietà, che ha portato alla esatta identificazione dell'area effettivamente edificabile (63.182 mq. rispetto ai complessivi 91.594 m.). Al netto del costo delle opere di urbanizzazione il valore dell'area nel suo complesso è inferiore (di circa il 15 %) rispetto al valore dell'area fabbricabile individuata con la convenzione del 1997.

Il ricorso va pertanto rigettato con condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio di cassazione che liquida in complessivi Euro 10.200,00, di cui Euro 200,00 per spese, oltre spese generali e accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 25 maggio 2009.

Depositato in Cancelleria il 14 ottobre 2009

Cass. civ. Sez. V, Ord., 14-10-2009, n. 21868

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUPI Fernando - Presidente

Dott. ZANICHELLI Vittorio - Consigliere

Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere

Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere

Dott. VIRGILIO Biagio - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

COMUNE di MANFREDONIA, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, via Cola di Rienzo n. 271, presso l'avv. Tessarolo Costantino, che lo rappresenta e difende giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

IMPREDIL s.r.l., in liquidazione;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. staccata di Foggia, n. 7/25/07, depositata il 24 gennaio 2007.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 3 luglio 2009 dal Relatore Cons. Dott. Biagio Virgilio.

La Corte:

Fatto - Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

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

"1. Il Comune di Manfredonia propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. staccata di Foggia, n. 7/25/07, depositata il 24 gennaio 2007, con la quale, accogliendo gli appelli riuniti della Impredil s.r.l. in liquidazione, è stata affermata l'illegittimità degli avvisi di liquidazione dell'ICI emessi nei confronti della contribuente relativamente agli anni 1994, 1995, 1996, 1997 e 1999.

In particolare, il giudice d'appello è giunto a detta conclusione osservando che dal fascicolo di causa risulta che gli immobili in esame, di fatto, non erano stati utilizzati nei periodi d'imposta in contestazione, in quanto solo nell'(OMISSIS) il Sindaco aveva autorizzato il Comune alle operazioni preliminari di trasloco delle masserizie delle famiglie oggetto di trasferimento, significando che l'uso abitativo restava subordinato al rilascio del certificato di abitabilità; in conclusione, appariva evidente che gli immobili fino alla suddetta data, fossero di fatto inabitati, trovando così pacifica applicazione il disposto normativo di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, comma 1*.

La società contribuente non si è costituita.

2. Il ricorso, il cui unico motivo si conclude con il quesito se la sussistenza del requisito della non utilizzabilità, ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale della riduzione del 50%, disposto dal *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, comma 1*, per i fabbricati inagibili o inabitabili e

di fatto non utilizzati, può essere desunta dal mancato rilascio del certificato di abitabilità o deve, invece, essere accertata con la speciale procedura prevista dal citato *D.Lgs. n. 504 del 1992*, medesimo art. 8, comma 1, appare manifestamente fondato: questa Corte ha già avuto modo di affermare, infatti, che la citata disposizione (secondo la quale l'imposta è ridotta del 50 per cento per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni) rappresenta norma agevolativa, come tale avente natura speciale, e dunque, per il principio contenuto nell'*art. 12 preleggi*, è di stretta interpretazione, e perciò insuscettibile di applicazione analogica o estensiva: ne consegue che il mancato rilascio del certificato di abitabilità non rientra nel suo ambito applicativo, nè è omologabile all'ipotesi che essa contempla, che fa chiaro riferimento a cause sopravvenute di inagibilità o di inabitabilità (alle quali, peraltro, deve seguire la inutilizzazione in concreto dell'immobile), che devono altresì essere accertate con la procedura introdotta dalla *L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 55*, (Cass. n. 7905 del 2005; cfr., anche, Cass. n. 661 del 2005).

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

che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata all'avvocato del ricorrente;

che non sono state depositate conclusioni scritte, nè memorie.

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

che, mentre sussistono giusti motivi - in considerazione dell'epoca in cui si è formata la citata giurisprudenza - per disporre la compensazione delle spese dei giudizi di merito, la contribuente va condannata alle spese del presente giudizio di cassazione, che si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa le spese dei gradi di merito e condanna la contribuente alle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5200,00, di cui Euro 5000,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 3 luglio 2009.

Depositato in Cancelleria il 14 ottobre 2009

Cass. civ. Sez. V, 11-09-2009, n. 19638

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. SOTGIU Simonetta - Consigliere

Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere

Dott. MELONCELLI Achille - rel. Consigliere

Dott. BISOGNI Giacinto - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso principale rgn 13667/2004, proposto da:

signore P.E. e C.S., quali uniche eredi del signor C.D., rappresentate e difese dall'avv. RUOZZI Edgardo, presso il quale sono elettivamente domiciliate in Modena, Corso Canalchiaro 116;

- ricorrenti -

contro

Il Comune di Formigine, di seguito "Comune", in persona del sindaco in carica, signor R.F., rappresentato e difeso dagli avv. DEL FEDERICO Lorenzo e ROSA Laura, presso i quali è elettivamente domiciliato in Roma, Via F. Denza 20;

- intimato e controricorrente -

e sul ricorso incidentale rgn 18959/2004, proposto da:

Comune, come sopra rappresentato, difeso e domiciliato;

- ricorrente incidentale -

contro

le signore P.E. e C.S., quali eredi del signor C.D., come sopra rappresentate, difese e domiciliate;

- intimato -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale (CTR) di Bologna 18 novembre 2002, n. 244/19/02, depositata il 21 maggio 2003;

udita la relazione sulla causa svolta nell'udienza pubblica del 9 giugno 2009 dal Cons. Dott. MELONCELLI Achille;

udita l'avv. D'ILIO Valeria, delegata, per il Comune;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. LECCISI Giampaolo, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e per l'accoglimento del ricorso incidentale.

Fatto Diritto P.Q.M.**Svolgimento del processo**

1.1. Il 4 giugno 2004 è notificato al Comune un ricorso delle signore P.E. e C.S. per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha respinto sia l'appello principale del signor C.D. sia l'appello incidentale del Comune contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Modena n. 123/07/2000, che, dopo averli riuniti, aveva parzialmente accolto i ricorsi del contribuente contro gli avvisi di accertamento dell'ICI 1993 - 1997. 1.2. Il 13 luglio 2003 è notificato alle ricorrenti principali un documento

incorporante il controricorso del Comune e un suo ricorso incidentale contro la medesima sentenza descritta in epigrafe.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

a) il signor C.D. risulta al 1^o gennaio degli anni 1993, 1994, 1995, 1996 e 1997, "comproprietario indiviso al 50% delle seguenti unità immobiliari site nel Comune di Formigine e tavolate al Fg. (OMISSIS): 1) mapp. (OMISSIS), abitazione in villino cat. (OMISSIS);

2) mapp. (OMISSIS), autorimessa cat. (OMISSIS); 3) mapp. (OMISSIS) parte, terreno incolto di mq. 1.605" (pagina 2, righe 1-6, della sentenza impugnata);

b) "nell'adempimento degli obblighi tributari verso il Comune di Formigine, il proprietario dichiara e versa l'imposta solo con riferimento alle prime due unità e cioè l'abitazione e l'autorimessa" (pagina 2, righe 7-9, della sentenza impugnata);

c) il 7 dicembre 1999 il Comune notifica al signor C.D. gli avvisi di accertamento e di liquidazione dell'ICI per gli anni 1993-1997, con i quali si contesta l'infedeltà della dichiarazione e l'omesso pagamento dell'imposta relativamente al terreno di mq. 1.605, inserito in "zona residenziale di completamento (OMISSIS)" e, quindi, edificabile, e si pretende il pagamento di L. 15.926.000 a titolo d'imposta e di interessi e di L. 5.561.000 a titolo di sanzioni;

negli avvisi di accertamento si legge: "L'area è dislocata in fregio a Via (OMISSIS) ed è recintata. E' pianeggiante e servita alla viabilità principale. Attualmente è tenuta a giardino alberato";

d) il contribuente ricorre alla CTP, facendo valere la natura pertinenziale del terreno, da sempre destinato a giardino asservito al fabbricato mediante recinzione e, dunque, sottratto ad autonoma imposizione *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, ex art. 2, lett. a)* e in via subordinata, contestando il valore attribuito e, comunque, invocando la non applicabilità delle sanzioni;

e) la CTP rigetta il ricorso quanto al motivo principale ed accoglie la domanda di esenzione da responsabilità amministrativa tributaria per incertezza normativa oggettiva;

f) la CTR, con la sentenza ora impugnata per cassazione, respinge sia l'appello principale del signor C.D. sia l'appello incidentale del Comune.

3. La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è motivata per *relationem* alla sentenza di primo grado:

1) la CTR riferisce, anzitutto, della motivazione adottata dalla CTP per la sua sentenza, così esprimendosi:

a) la CTP, ferma la non autonoma imponibilità delle pertinenze, ha ritenuto che, "con riferimento alla questione giardino, non pareva lecito ricondurre tale qualifica alla semplice dilatazione spaziale intorno all'edificio senza che tale dilatazione rivestiva precise e connotati caratteristiche. In soldoni si poteva affermare che prato ovvero secondo il classamento catastale terreno incolto, non era sinonimo di giardino e un qualunque prato non poteva, per mera definizione labiale astratta dalla realtà, diventare giardino e quindi pertinenza. Infatti non vi era dubbio che un giardino desse pregio alla casa e l'attuale classificazione catastale delle unità immobiliari prevedeva ... che Un giardino, orto, ecc, annesso ad un fabbricato si accertava all'urbano per la parte di esso che aveva funzione di integrazione dell'uso di una o più unità immobiliari, delle quali costituiva il reddito e ancora, nel caso parchi annessi a ville, non veniva 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'I.C.I. doveva trovare univoco collegamento con l'assunzione del valore dello stesso nel valore catastale del fabbricato la cui I.C.I. copriva quindi anche quella dell'area in questione. Ciò non avveniva perchè il giardino possedeva tavolatura separata da quella della casa. Nel caso di specie la frazione di terreno appresa a tassazione era poi nel P.R.G. stata classata come area passibile di edificazione. Questa operazione condotta in atti pubblici,

non era stata osteggiata dalla proprietà nei tempi e nei modi di legge per cui automatica e legittima e quindi doverosa appariva 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";

b) "quanto alla motivazione e ai valori esposti negli opposti atti, la Commissione la CTP non trovava, nel ricorso, documenti e argomentazioni tecnicamente sufficienti per contrastare efficacemente le determinazioni condotte, con trasparente algoritmo, dal tecnico di parte resistente. Se si considerava poi che alla base dell'atto vi era l'omissione della dichiarazione di valore sembrava ai giudici di prime cure che la prima e principale cosa da farsi a cura del ricorrente che contrastava la valutazione operata in sede di accertamento, era quella di comunicare quale fosse, per lui, il congruo valore da tassare. Ma ciò non avvenne per cui spettava forse, nell'idea del ricorrente, alla Commissione Tributaria Provinciale di Modena supplire al suo omesso obbligo dichiarativo.

Ciò era illogico. L'unica concreta lagnanza era quella relativa alla presenza del fosso ma tuttavia denunciato il fatto, il ricorrente non metteva i primi giudici in condizione di minimamente quantificare tale elemento peggiorativo. Gli atti sembravano sufficientemente motivati essendo presenti le ragioni dell'apprensione a tassazione, cioè l'omissione degli adempimenti previsti, nonché in atti del giudizio erano presenti documenti e memorie sufficienti a rendere il ricorrente e i giudici di prime cure in grado di seguire l'iter estimativo condotto che veniva ritenuto congruo attesa, anche la mancanza di elementi a contrasto"; c) "poteva essere accolta invece l'ultima richiesta subordinata del ricorrente in ordine all'esimando delle sanzioni. Effettivamente la Commissione Tributaria Provinciale di Modena, che aveva appreso pienamente in causa il concetto civilistico di pertinenza, ritenne che sullo stesso gravasse quell'incertezza interpretativa richiamata dal *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8*";

2) la motivazione propria della sentenza d'appello è così formulata:

a) "quanto sostenuto da parte contribuente è da ritenersi giuridicamente non sorretto da ragione e da motivazioni logico giuridiche accoglibili alla luce di quanto diffusamente esposto dai primi giudici e che anche in questa sede si ritiene di dover confermare, come pure il ragionamento avanzato dai primi giudici in ordine alla non opposizione eseguita da parte contribuente sul classamento dell'area in termini di edificabilità porta a ritenere accoglibili le ragioni addotte dal Comune di Formigine non adeguatamente contrastate, posto anche che parte contribuente non ha depositato a sostegno delle proprie pretese alcuna perizia tecnico- estimativa redatta da professionista abilitato, limitandosi ad indicare coefficienti di riduzione per abbattere il valore venale dell'area edificabile";

b) "in ordine all'appello incidentale proposto dal Comune di Formigine in ordine alle sanzioni, questo Collegio giudicante non ritiene meritevole di accoglimento quanto assunto dal Comune di Formigine. A questo proposito la ricostruzione adottata dai primi giudici e le condizioni riferentesi alla fattispecie de qua portano a ritenere che vi fosse incertezza sull'interpretazione da assumersi da cui la corretta determinazione in termini di compensazione delle spese di giudizio". 4. Il ricorso principale per cassazione delle contribuenti è sostenuto con due motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

5. Il Comune intimato resiste con controricorso e propone ricorso incidentale, sostenuto con un solo motivo d'impugnazione, concludendo per il rigetto del ricorso e per l'accoglimento del ricorso incidentale, con l'adozione di ogni statuizione consequenziale, anche in ordine alle spese di giudizio.

Motivi della decisione

6. I due ricorsi devono essere previamente riuniti ex art. 335 c.p.c.. ricorso principale per cassazione proposto dalle contribuenti 7. I motivi d'impugnazione.

7.1. La rubrica.

I motivi d'impugnazione proposti dalle contribuenti sono presentati sotto la seguente rubrica: "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. a) e dell'art. 817 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; ovvero, in ipotesi, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5". 7.2. La motivazione addotta a sostegno dei motivi d'impugnazione Le ricorrenti principali affermano che, "ove si ritenga che il giudice d'appello pur limitandosi ad un recepimento acritico del contenuto della sentenza evocata, abbia comunque sufficientemente adempiuto all'obbligo di motivazione (in tal modo superando la censura cautelativamente proposta), non potrà in ogni caso sottrarsi la gravata sentenza ad esser cassata per violazione e falsa applicazione delle norme nel caso applicabili", ossia del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, che considererebbe oggetto dell'ICI il fabbricato comprensivo delle sue pertinenze. Nel caso di specie la CTR avrebbe errato nell'escludere il carattere pertinenziale dell'area recintata e tenuta a giardino alberato. A tale conclusione il giudice d'appello sarebbe giunto "dopo confusa evocazione di prati" o di terreni incolti pur nell'incontrastato assunto in concreto di una "area recintata e tenuta a giardino alberato, in quanto (par di capire): a) la pretesa esclusione del giardino dall'ICI deve trovare univoco collegamento con l'assunzione del valore dello stesso nel valore catastale del fabbricato il che è da escludersi perchè il giardino possiede tavolatura separata da quella della casa; b) la frazione di terreno è stata nel P.R.G. classata come area passibile di edificazione, senza che a tale inserimento vi sia stata opposizione da parte dell'interessato ... In tal modo (faticosamente) enucleato il percorso interpretativo del giudice di merito, sembra agevole contrastarne l'approdo stante la manifesta irrilevanza delle dedotte considerazioni onde escludere il vincolo pertinenziale, di fatto sussistente e riscontrato, fra il giardino e la casa". 7.3. La valutazione della Corte dei motivi d'impugnazione.

Nei precedenti p. 3 e 7.2 si sono riprodotte testualmente le parti più significative della sentenza d'appello e del ricorso principale delle contribuenti per dar conto dell'oggetto della valutazione che dev'esser operata dalla Corte in relazione ai motivi d'impugnazione proposti dalle ricorrenti principali in questa sede.

Anzitutto, si ritiene che le censure rivolte alla sentenza impugnata siano sostanzialmente due: 1) la prima denuncia l'invalidità della motivazione della sentenza d'appello; 2) la seconda, che vien fatta valere anche per l'ipotesi in cui la prima non venga riconosciuta fondata, ipotizza una violazione di legge.

1) Sotto il profilo della motivazione, le ricorrenti rimproverano alla CTR, come si desume dalle argomentazioni riprodotte testualmente nel p. 7.2, di aver adottato una motivazione insufficiente e confusa (o illogica) e di aver seguito un percorso interpretativo faticosamente enucleabile e, quindi, di essere incomprensibile e, quindi, sostanzialmente mancante.

Dal confronto tra l'ampia motivazione della sentenza d'appello, formulata per relationem alla motivazione della sentenza di primo grado, qui riprodotta testualmente nel p. 3, e le argomentazioni addotte a sostegno della tesi della sua invalidità sotto i profili dell'insufficienza, dell'illogicità e dell'incomprensibilità (o della mancanza) e qui testualmente riprodotte nel p. 7.2, risulta evidente che la censura è inammissibile, perchè, data la mancanza di specificità delle ragioni addotte, essa non è idonea ad evidenziare i vizi ipotizzati ed è ispirata esclusivamente allo scopo di ottenere dal giudice di legittimità una nuova e diversa valutazione dei fatti di causa, che è riservata all'esclusiva competenza del giudice di merito, il quale l'ha sorretta con una lunga ed articolata motivazione, il cui impianto logico non è adeguatamente contestato dalle ricorrenti.

2) Sotto il profilo della violazione di legge le ricorrenti considerano errata l'esclusione del carattere pertinenziale dell'area recintata e tenuta a giardino alberato.

Il motivo è infondato per le ragioni qui di seguito esposte.

In via preliminare si deve metter in evidenza che risulta accertato in fatto dal giudice di merito che il contribuente, proprietario nel lustro 1993-1997 di tre beni potenzialmente oggetto d'ICI;

1) un villino cat. (OMISSIS);

2) un'autorimessa cat. (OMISSIS), e;

3) un terreno;

ha formulato la dichiarazione ICI soltanto per i primi due, trascurando qualsiasi indicazione del terreno. Lo si deduce dalle affermazioni contenute nella pagina 2, righe 1-9, della sentenza impugnata e qui testualmente riprodotte nel 3 a) e b). Solo in sede di contestazione processuale degli avvisi di accertamento del Comune, che reclamava l'ICI anche per il terreno, il proprietario ne ha sostenuto la pertinenzialità rispetto al villino a causa dell'asservimento di fatto del terreno, realizzato dal proprietario attraverso la sua recinzione e la sua coltivazione a giardino, rispetto al villino.

Quanto alle qualificazioni della fattispecie operate dai giudici di merito, si desume, dal rinvio operato dalla sentenza impugnata alla sentenza di primo grado, che la CTP ha ritenuto che la sottoposizione all'ICI del terreno fosse fondata sul classamento del terreno come area edificabile, essendo irrilevante la destinazione del proprietario a pertinenza del villino. La CTR, poi, nel far propria la posizione della CTP, ha considerato non condivisibili le ragioni addotte del contribuente contro la sentenza di primo grado.

La domanda che ora le contribuenti, eredi del signor C. D., sottopongono all'esame di questa Corte con il motivo relativo alla violazione di legge, riguarda il rispetto del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2.*

Le disposizioni rilevanti per la risoluzione della controversia sono le seguenti:

a) il *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 1, comma 2*: "Presupposto dell'imposta ICI è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili... siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati...";

b) il *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a)*: "Ai fini dell'imposta di cui all'art. 1: 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 quella che ne costituisce pertinenza...";

c) il *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. b)*: "Ai fini dell'imposta di cui all'art. 1: ...b) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi...".

Poichè un'area non è oggetto d'ICI se è pertinenza di un fabbricato, ma è oggetto d'ICI se è fabbricabile, si tratta di stabilire quale sia il rapporto tra edificabilità e pertinenzialità del medesimo bene. Ci si deve domandare, in particolare, con riguardo al caso qui in controversia, se un bene che sia oggetto d'ICI, in quanto edificabile secondo uno strumento urbanistico generale, qual è il piano regolatore generale (PRG) di un Comune, cessa di essere oggetto d'ICI se esso è pertinenziale rispetto a un fabbricato, di cui viene a costituire parte integrante e la cui imponibilità all'ICI viene ad esser assorbita dall'imponibilità del fabbricato.

La giurisprudenza della Corte al riguardo si è orientata nel senso che "in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a)*, fornendo, ai fini dell'imposta, la nozione di fabbricato ed escludendo l'autonoma tassabilità della relativa area pertinenziale, assoggettata al regime del bene principale, presuppone l'accezione di pertinenza di cui all'*art. 817 c.c.*, rendendo irrilevante il regime di edificabilità che lo strumento urbanistico a quell'area attribuisca, di guisa che, quando nella medesima porzione immobiliare coesistano accessorietà ed edificabilità, l'effetto attrattivo che discende dal vincolo di asservimento rende influente l'altra destinazione,

siccome attinente a fini estranei al rapporto con la cosa principale considerata dalla norma tributaria" (Corte di cassazione 25 marzo 2005, n. 6501, preceduta, nello stesso senso, dalle sentenze: 23 settembre 2004, n. 19161; 26 agosto 2004, n. 17035; 17 dicembre 2003, n. 19375). Si può aggiungere, a sua specificazione, del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1*, delle due norme estraibili dalle lett. a) e b) quella (lett. b) che prevede l'imponibilità ICI dell'area fabbricabile è la regola, rispetto alla quale si pone come speciale, o, se si vuole, derogatoria, la regola della non imponibilità ICI dell'area pertinenziale, anche se, secondo la giurisprudenza di questa Corte, essa sia edificabile.

Non si ha motivo di discostarsi da questo orientamento, anche in mancanza di qualsiasi argomentazione in senso contrario ad essa da parte del Comune, che asserisce semplicemente la prevalenza sul criterio della pertinenzialità sul criterio della edificabilità dell'area prevista dal PRG. Il principio di diritto da essa enunciato deve, pertanto, essere applicato al caso di specie, il quale ha la conformazione fattuale che s'è ricordata preliminarmente, tenendo conto sia del sistema normativo relativo all'ICI sia delle sue connessioni normative con il regime extratributario delle aree fabbricabili.

Anzitutto, non si può trascurare la rilevanza del fatto, già evidenziato dalla sentenza di primo grado, richiamata per *relationem* nella motivazione della sentenza d'appello, che il contribuente ha ommesso, nella sua dichiarazione ICI, di indicare che il terreno era stato destinato a pertinenza del villino. Questo dato s'inquadra nel regime dell'ICI e della relativa dichiarazione iniziale del relativo rapporto giuridico tributario periodico tendenzialmente stabile.

Il rapporto d'ICI s'instaura attraverso la denuncia del contribuente, mediante la quale egli dichiara la sua situazione di possesso rilevante per l'ICI e sulla base di essa egli stesso provvede alla liquidazione periodica dell'imposta. L'impostazione iniziale viene variata, oltre che per l'eventuale intervento accertativo del Comune, ogni volta che nella situazione possessoria del contribuente s'introduca una modificazione e il contribuente rinnovi la dichiarazione adeguatrice. Se si esclude l'ipotesi di modificazione da parte del contribuente, estranea alla fattispecie in esame, nel lustro in contestazione il rapporto d'ICI è stato gestito come una specie del genere del rapporto giuridico fissato inizialmente dal contribuente sul presupposto del possesso del villino e della sua autorimessa e dell'omissione di ogni riferimento al possesso del terreno sia a titolo di pertinenza sia a titolo di area fabbricabile, cosicché, se lo stesso contribuente non ha affermato la sua pertinenzialità in via di specialità, vuoi dire che egli ha voluto lasciarlo nella sua condizione di area fabbricabile, corrispondentemente alla regola generale. A questo proposito, sovviene a rafforzare questa conclusione il doveroso riconoscimento della volontà del privato di valutare liberamente la convenienza dell'applicazione di altre norme sulle aree fabbricabile, come quelle, per esempio, che ne regolano l'espropriazione e la relativa indennità. 7.4. La norma di diritto applicabile alla fattispecie controversa In conclusione, la norma di diritto applicabile a contrario alla fattispecie controversa è quella che, per modellazione della formula del *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a)*, e per evidenziazione in corsivo dell'integrazione di conio giurisprudenziale, si presenta così: "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...". 2. Il ricorso incidentale per cassazione proposto dal Comune.

8. Il motivo di ricorso incidentale del Comune.

8.1. La rubrica del motivo.

L'unico motivo addotto dal Comune a sostegno del suo ricorso incidentale è posto sotto la seguente rubrica: "Violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 8 e 15*

e art. 92 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). Omessa motivazione su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5". 8.2. La motivazione dell'unico motivo d'impugnazione del ricorso incidentale.

Secondo il Comune "non sembra riscontrabile nella fattispecie quella obiettiva incertezza circa la portata applicativa delle norme che giustifica, a mente del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, la non applicabilità delle sanzioni. Invero dal combinato disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, e art. 2, comma 1, lett. b), emerge in modo inequivocabile l'imponibilità a fini ICI delle superfici edificabile per tali intendendosi le aree utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi. Nella fattispecie, poi, non può essere revocata in dubbio la destinazione del terreno in questione ad opera del vigente P.R.G. a zona residenziale di completamento (OMISSIS). Nè può rilevare nel senso della non tassabilità la previsione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, comma 1, lett. a), che ricomprende nella nozione di fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza proprio per l'impossibilità di riconoscere all'area de qua natura di pertinenza...". 8.3. La valutazione, da parte della Corte, dell'unico motivo d'impugnazione del ricorso incidentale del Comune Il motivo è fondato per le ragioni qui di seguito esposte.

Nel p. 3.1. c) e 2.b) si sono riportate testualmente quelle parti della sentenza d'appello, che, per relationem alla sentenza di primo grado, contengono la motivazione della decisione della CTR sull'esclusione da responsabilità amministrativa tributaria per incertezza normativa oggettiva, prevista dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, comma 1, dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, e dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3.

Dalla loro lettura emerge con immediatezza, senza che vi sia necessità di dimostrazione alcuna, che, delle due censure prospettate dal ricorrente incidentale, è fondatamente decisiva quella secondo la quale la CTR avrebbe omesso qualsiasi motivazione sul punto. Infatti, sia nelle enunciazioni della CTP utilizzate nella sentenza qui impugnata sia nelle affabulazioni della CTR l'incertezza normativa oggettiva è meramente asserita. Dalla mancanza di qualsiasi motivazione sul punto deriva anche la sussistenza della denunciata violazione di legge, non, tuttavia, per le ragioni che sono addotte dal ricorrente incidentale, che contrastano con la norma di diritto in base alla quale s'è riconosciuta l'infondatezza del secondo motivo d'impugnazione del ricorso principale (v. retro 7.4), ma per le più profonde ragioni che sono state individuate dalla più recente giurisprudenza di questa Corte (sentenze 28 novembre 2007, n. 24670, e 21 marzo 2008, n. 7765) e alle quali ci si può sinteticamente richiamare, ricordando:

a) che vige la seguente norma giuridica tributaria: "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";

b) 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 ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito;

c) che 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 esiste in sè, opera nei confronti di tutti;

d) che l'incertezza normativa oggettiva non è in alcun modo rapportabile, non solo ad un singolo soggetto, cioè ad un soggetto di specie ultima, ma a nessuna classe di soggetti,

cioè a nessuna categoria, perchè essa è, invece, rapportabile solo allo stesso ordinamento giuridico cui appartiene la normazione da interpretare:

l'incertezza normativa è oggettiva, perchè essa esiste in sè ed è rilevante in sè, in quanto impossibilità di stipulare una convenzione interpretativa delle norme, con la conseguente necessità dell'intervento autoritativo del giudice;

e) che l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria;

f) che l'essenza del fenomeno "incertezza normativa oggettiva" si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente:

1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale; 8) nella formazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 10) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 11) nell'adozione di norme d'interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente;

g) che tali fatti indice devono essere accertati ed esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della normazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili.

In particolare, per quel che riguarda l'ultima affermazione, s'è anche posto come requisito di ammissibilità del ricorso per cassazione che il ricorrente indichi quali sono i procedimenti d'interpretazione normativa adottati e quali siano le norme contrastanti che ne hanno costituito i risultati (Corte di cassazione 21 marzo 2008, n. 7765). Tuttavia, quando il giudice di merito abbia, come si è constatato per la sentenza qui impugnata, omissa qualsiasi motivazione per giustificare la sua decisione di accertamento dell'incertezza normativa oggettiva, la denuncia della violazione delle norme regolative del fenomeno è sufficientemente e fondatamente esposta con l'indicazione della norma di diritto lesa.

La fondatezza della censura relativa all'incertezza normativa oggettiva risulta, invero, dalla totale mancanza dell'indicazione, dell'accertamento e della valutazione, ad opera delle contribuenti nel corso del giudizio di merito e delle Commissioni tributarie nelle loro sentenze, di qualsiasi fatto indice.

9. Le precedenti considerazioni comportano il rigetto del ricorso principale, l'accoglimento di quello incidentale e la cassazione della sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto.

Inoltre, poichè in ordine alle sanzioni applicate, non è necessario, per la risoluzione della controversia, alcun altro accertamento di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384 c.p.c., con il rigetto del ricorso intro-duttivo delle contribuenti.

10. La natura giuridica delle questioni sottoposte all'esame della Corte e la constatazione che la formazione dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità e il suo consolidamento si sono verificati dopo la proposizione dei ricorsi, fanno propendere per la compensazione tra le parti delle spese processuali dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

Riunisce i ricorsi, rigetta il ricorso principale, accoglie quello incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto e, decidendo nel merito in ordine alle sanzioni, rigetta il ricorso introduttivo delle contribuenti, compensando tra le parti le spese processuali dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 9 giugno 2009.

Depositato in Cancelleria il 11 settembre 2009

Cass. civ. Sez. Unite, 21-08-2009, n. 18565

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. PAPA Enrico - Presidente di Sezione
Dott. PREDEN Roberto - Presidente di Sezione
Dott. FELICETTI Francesco - Consigliere
Dott. SALVAGO Salvatore - Consigliere
Dott. RORDORF Renato - Consigliere
Dott. FORTE Fabrizio - Consigliere
Dott. BUCCIANTE Ettore - Consigliere
Dott. BOTTA Raffaele - rel. Consigliere
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COOPERATIVA FRUTTICOLTORI KURMARK - UNIFRUT SOCIETA' AGRICOLA, (già Cooperativa Frutticoltori Kurmark - Unifrut soc. coop. a r.l.), in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, Via Archimede 44, presso l'avv. COEN STEFANO, che, unitamente all'avv. Heinz Cora, la rappresenta e difende, giusta delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI EGNA, in persona del sindaco pro tempore, autorizzato con Delib. G.M. 2 gennaio 2007, n. 5, elettivamente domiciliato in Roma, via F. Confalonieri 5, presso l'avv. MANZI LUIGI, che, unitamente all'avv. Alfred Mulser, lo rappresenta e difende, giusta delega a margine del controricorso;

- controricorrente -

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano, Sez. n. 1, n. 30/1/05, del 31 maggio 2005, depositata il 22 agosto 2005, non notificata;

Uditi gli avv.ti Stefano Coen e Heinz Cora per la società ricorrente e l'avv. Coglitore per delega per il comune controricorrente;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 luglio 2009 dal Consigliere Dott. Raffaele Botta;

Udito il P.G., nella persona dell'Avvocato Generale Dott. Domenico Iannelli, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

La controversia origina dall'impugnazione proposta dalla società contribuente avverso il rigetto da parte del Comune di Egna dell'istanza di rimborso ICI per le annualità dal 2000 al 2003, relativamente ad un fabbricato, classificato in categoria D/8, e utilizzato dalla predetta società come bene strumentale all'attività 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 società 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'attività 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 è asservito (c.d. identità soggettiva, inesistente nelle fattispecie);

b) il possessore del fabbricato deve avere, fra l'altro, un volume d'affari che derivi, per almeno la metà, dalla propria attività 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 società cooperativa era rigettato, con la sentenza in epigrafe, la quale riteneva convincente l'argomento dell'identità soggettiva dell'utilizzatore del bene strumentale e del proprietario del (o titolare di altro diritto sul) fondo asservito, già posto dal giudice di prime cure a fondamento della sua decisione, identità pacificamente da escludere nel caso di specie, nel quale il bene strumentale appartiene ad una persona giuridica, che, oltretutto ha natura di società di capitali e svolge attività di prevalente carattere industriale e commerciale.

Avverso tale sentenza, la società cooperativa Frutticoltori Kurmark - Unifrut propone ricorso per cassazione con sei motivi. Resiste il Comune di Eгна con controricorso.

La causa è 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 società 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*), così 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'attività agricola ed è sganciato dalla necessità di requisiti specifici": quadro nel quale è del tutto irrilevante l'identità soggettiva tra titolare del bene strumentale e titolare del fondo asservito. La norma in questione esclusivamente "regola il carattere rurale dei fabbricati strumentali alle attività agricole": l'unico criterio oggettivo previsto dalla norma è "il riconoscimento della ruralità della costruzione in se e per se considerata, a prescindere dalla circostanza se la stessa sia di proprietà 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 è 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'attività 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 identità soggettiva fra la proprietà dell'immobile ed il singolo coltivatore ed imprenditore agricolo". Nè è rilevante la circostanza che il fabbricato de quo risulti iscritto nel catasto fabbricati, in quanto lo

scopo del predetto catasto è solo inventariale, e non può modificare la concreta realtà 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 imponibilità ai fini ICI dei c.d. "fabbricati rurali", questione sulla quale varie volte questa Corte è 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 necessità 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, poichè 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 del 2008, in senso conforme Cass. n. 20532 del 2008).

Tuttavia, lo *ius superveniens* in qualche misura valorizza la scelta esegetica compiuta dal ricordato orientamento giurisprudenziale, portando l'attenzione sulla decisa 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" è classificabile, con la conseguenza che il fabbricato che sia stato classificato "rurale", con attribuzione della relativa categoria, perchè in possesso dei requisiti indicati dalla richiamata norma, sarà automaticamente escluso dall'area di imponibilità ai fini ICI, per effetto della disposizione di interpretazione autentica più volte ricordata.

Ciò significa che qualora un "fabbricato" sia stato catastalmente classificato come "rurale" (categoria A/6 per le unità abitative, categoria D/10 per gli immobili strumentali alle attività agricole) resta precluso ogni accertamento, in funzione della pretesa assoggettabilità 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 avrà altra strada che impugnare la classificazione operata al fine di ottenerne la relativa variazione.

L'accertamento dei predetti requisiti in difformità della attribuita categoria catastale non può, tuttavia, essere incidentalmente compiuto dal giudice tributario che sia stato investito della domanda di rimborso dell'ICI da parte del contribuente. Il classamento, infatti, è 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 è 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. n. 6386 del 2006; 15449 del 2008). Tra la controversia relativa all'ICI e quella relativa al classamento vi è un rapporto di pregiudizialità, 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 del 2007; 25278 del 2008; v. anche Cass. nn. 6386 e 26380 del 2006).

Per i fabbricati non iscritti in catasto, invece, l'accertamento della "ruralità" può 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, spetterà 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 necessità

dell'identità soggettiva del titolare del diritto sui fabbricati 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 necessità che chi utilizzi il fabbricato sia anche proprietario (o titolare di altro diritto) sul terreno "per esigenze connesse all'attività agricola svolta", ma espressamente prevede il carattere strumentale degli immobili ove le cooperative, o i loro consorzi, svolgono attività 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 è 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 ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI: allo stesso modo il Comune dovrà 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 è condizionato all'accertamento positivamente concluso della sussistenza dei requisiti per il riconoscimento della ruralità del fabbricato previsti dal *D.L. n. 557 del 1993, art. 9*, e successive modificazioni che può 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'identità tra titolare del fabbricato e titolare del fondo, potendo la ruralità essere riconosciuta anche agli immobili delle cooperative che svolgono attività 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 società 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 è un fabbricato strumentale alle attività agricole cui dapprima si è fatto riferimento. Restano così assorbiti gli ulteriori motivi di ricorso, funzionali a censurare la sentenza impugnata sotto il profilo del mancato accertamento della ruralità del fabbricato.

A questo punto deve essere precisata l'irrelevanza, ai fini della definizione del presente giudizio, della questione di legittimità 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 illegittimità 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 costituzionalità, nè consente una diversa interpretazione della norma sospettata di illegittimità, alla quale non può darsi altro significato che quello di impedire il recupero di un tributo il cui pagamento non era dovuto.

E in ciò sta la ragione evidente dell'irrelevanza della norma censurata di illegittimità costituzionale nel presente giudizio: poichè lo scopo della disposizione di cui alla *L. n. 244 del 2007, art. 2, comma 4*, è, appunto, quello di impedire il rimborso di un tributo non dovuto, il che ne determina la illegittimità costituzionale secondo il ribadito orientamento del giudice delle leggi, occorre, perchè 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 è, 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 è 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.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 7 luglio 2009.

Depositato in Cancelleria il 21 agosto 2009

Sent. n. 143 del 21 luglio 2009
Comm. trib. reg. di Milano, Sez. XLIV - Pres. Servetti, Rel. Monaldo

Svolgimento del processo e Motivi della decisione - L'avv. An.Co., in proprio, depositava appello in data 12/1/09 contro il Comune di Varese avverso la sentenza n. 54/13/08 del 24/6/08 - 2/10/08 della Commissione Tributaria Provinciale di Varese che ne aveva rigettati i ricorsi riuniti relativi ad avvisi di accertamento e liquidazione ICI per le annualità 2002, 2003, 2004, 2005 notificati in data 19/11/07 per unità immobiliari site in comune di Varese e censite al mappale (...).

Gli anteriori giudici, richiamato che le doglianze della contribuente riguardavano partitamente sia l'applicazione al subalterno 504, che riteneva classificabile come mera pertinenza del subalterno 506 - trattandosi di due appartamenti tra loro comunicanti e anche catastalmente riuniti dal 2006 - della aliquota del 7 per mille anziché del 4 per mille come per i subalterni 502, 503 e 505, sia le sanzioni pecuniarie del 30% per aver affidato ad uno studio professionale gli adempimenti dichiarativi e di versamenti, respingevano sia la "richiesta di avere applicata l'aliquota agevolata anche per altra unità immobiliare ritenuta pertinenziale perché attigua ed abitata dalla stessa" stante che le caratteristiche di pertinenza non "sono riconducibili al soggetto proprietario ma a condizioni oggettive di funzionalità" sia l'eccezione relativa alle sanzioni "perché la contribuente ben conosceva la sua obbligazione tributaria".

L'appellante chiedeva in riforma della impugnata sentenza, con vittoria di spese del doppio grado di giudizio, l'annullamento degli avvisi impugnati ed in subordine di "dichiarare ed accertare l'effettiva ICI irrogabile in particolare applicando l'aliquota del 4 per mille di abitazione principale al subalterno 504 - antecedentemente abitato dal padre della ricorrente deceduto nel corso del 2001 - dichiarando altresì non dovute le sanzioni per "mancanza di colpa in capo all'appellante". Eccepiva infatti una asseritamente erronea applicazione di legge da parte dei primi giudici stante che ai fini dell'applicazione ICI ha rilievo "non il numero delle unità catastali ma la prova della effettiva utilizzazione ad abitazione principale dell'immobile complessivamente considerato, ferma restando ovviamente la spettanza della detrazione prevista dall'art. 8 comma 2 una sola volta per tutte le unità (Cass. 563 del 1998 - Cass. Sez. Trib. Del 29/10/2008 n. 25902)". Adduceva altresì la sentenza 5755/2005 della Corte di Cassazione che ha chiarito che "la registrazione catastale dell'area come particella a sé stante ... non è elemento sufficiente per far venir meno il carattere di pertinenza dell'area stessa". Inoltre, per quanto riguarda specificamente la annualità 2002 affermava che (pag. 7 dell'atto di appello) "il Comune ammette il proprio errore e conferma il fatto che l'odierna appellante ha provveduto a versare sia il primo che il secondo semestre 2002".

Ribadiva infine di aver provatamente affidato allo Studio To.Bi., come da documentazione in atti, i propri adempimenti tributari qui in accertamento e contestazione, con la conseguenza di dover rimanere esente dalle sanzioni irrogate per carenza del necessario elemento soggettivo, stante che la sanzione pecuniaria attualmente in vigore (D.Lgs. 472/97) è assoggettata al principio di legalità (art. 3), imputabilità (capacità di intendere e di volere art. 4), colpevolezza (art. 5). E dato che l'art. 5 dispone che "nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione cosciente e volontaria sia essa dolosa o colposa ne deriva che "per parlare di responsabilità sanzionabile la violazione deve essere commessa quanto meno con colpa".

L'appellato Comune si costituiva nel grado con atto depositato in data 3/6/09 chiedendo il rigetto dell'appello e conseguentemente la conferma dell'impugnata sentenza, con vittoria di spese in misura di Euro 1.312,88.

Controdeduceva infatti che "fino all'accorpamento del settembre 2006 non vi era alcuna effettiva volontà (né espressa né tacita) di considerare esistente un rapporto di pertinenzialità tra l'abitazione censita al sub 505 e l'abitazione cernita al sub 504". Infatti la ricorrente aveva ereditato nel 1989 a metà col padre Al. un unico fabbricato che venne però frazionato nel 1998 (Docfa G04409 del 4/8/98, prodotta in atti) in due unità immobiliari, le stesse oggetto di accertamento lei (504 e 505), adibite una a residenza della ricorrente ed una a residenza del padre, con apertura di separate utenze Enel, Aspem gas, Aspem acquedotto e Tarsu.

Quanto alle sanzioni, la difesa del Comune controdeduceva che l'art. 11 del D.Lgs. 472/97 statuisce che "fino a prova contraria è presunto autore della violazione chi ha sottoscritto" con la conseguente concentrazione della sanzione amministrativa sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione; infine, con memoria illustrativa depositata in data 11/6/09, la stessa difesa produceva le risultanze delle utenze di acquedotto per "uso domestico 2" comportante cioè l'allacciamento per due famiglie e le risultanze delle due distinte utenze gas per Co.An. e Co.Al.

La appellante contribuente con atto depositato il 15/6/09 depositava nota integrativa esponendo che presso la Sez. 34 di questa Commissione Regionale pende per diversa annualità - ovvero il 2006 - ma tra le stesse parti e col medesimo oggetto, il procedimento sub RGA 2869/09 relativo alla impugnazione della sentenza n. 08/07/09 della Commissione Tributaria Provinciale di Varese e chiedendo quindi la previa riunione dei due procedimenti al fine di evitare un possibile contrasto di giudicati.

Nel corso della odierna pubblica udienza le parti, ritualmente convocate, hanno poi ampiamente insistito per l'accoglimento delle rispettive conclusioni; la Commissione si è quindi ritirata in camera di consiglio per deliberare al riguardo.

La Commissione, visti gli atti, in via del tutto preliminare rigetta l'istanza di riunione del presente procedimento col procedimento sub RGA 2869/09 relativo alla impugnazione della sentenza n. 08/07/09 della Commissione Tributaria Provinciale di Varese, stante che la detta sentenza verte sulla annualità 2006 nel corso della quale lo stato dell'accatastamento degli immobili di cui è causa era stato variato, su domanda della contribuente, rispetto alle quattro annualità qui in esame che vanno dal 2002 al 2005. Infatti solo nel corso del 2006 la contribuente ha provveduto a riunire catastalmente (cfr. pag. 6 dell'atto di appello) i subalterni già ereditati congiuntamente al padre e frazionati nel 1998 come da Docfa G04409, ut supra.

Sempre in via preliminare e con riferimento alla doglianza della contribuente avanzata unicamente in riferimento alla annualità 2002, la Commissione non può che rigettarla osservando che non vi è alcun riscontro in atti sulla dedotta circostanza che il Comune avesse ammesso al riguardo un proprio errore impositivo; del tutto difformemente da quanto affermato dalla contribuente il Comune ha infatti prodotto con la propria costituzione nel grado la lettera prot. NCP/PA del 11/2/08 (sub Doc. C) inviata alla contribuente con la quale specificamente le contestava che i versamenti, eseguiti per ammontari insufficienti, non erano stati giudicati idonei a perfezionare il ravvedimento operoso.

Ciò di necessità premesso, la Commissione, visto l'art. 8 del D.Lgs. 540/92 dal quale inequivocamente si evince che un solo immobile può essere adibito ad abitazione principale, del tutto dirimentemente ai fini della decisione della presente controversia, che verte su annualità dal 2002 al 2005, osserva che - per effetto di un del tutto legittimo atto dispositivo - l'eredità ricevuta nel 1989 congiuntamente col padre Al. era stata frazionata dagli intestatari nel 1998 con accatastamento in due distinte ad autonome unità immobiliari, così come altrettanto legittimamente ed incontestatamente solo nel 2006 la ricorrente aveva ritenuto di optare per la riunione catastale dei subalterni di cui è causa. Altrimenti detto, nell'intervallo di tempo decorrente tra il frazionamento e la riunione catastale e quindi per le annualità in accertamento, non è stato prodotto

dalla ricorrente alcun inequivoco elemento di prova che potesse suffragare la strumentale tesi della asserita pertinenzialità di un appartamento rispetto all'altro - non potendo al riguardo essere sufficiente la addotta diretta intercomunicabilità esistente tra i due appartamenti - stante che entrambi risultavano del tutto autonomi funzionalmente anche in forza delle separate utenze Enel, Aspem gas metano ed Aspem acquedotto, come da allegati prodotti con la memoria illustrativa del Comune di Varese in data 11/6/09.

La Commissione osserva infine che la esimente addotta dalla ricorrente ai fini di sottrarsi al pagamento della sanzione irrogata e fondata sulla circostanza di aver dato mandato ad un ben individuato studio professionale di provvedere agli incombeni fiscali di cui è qui causa è palesemente inconsistente. Infatti l'ipotesi di non punibilità del contribuente rimane ben circoscritta alla fattispecie in cui il detto possa dimostrare che il pagamento del tributo non sia stato eseguito per fatto denunciato all'Autorità Giudiziaria e che sia fatto addebitabile esclusivamente a terzi (ex plurimis e da ultimo: Corte di Cass. n. 884/2009), rimanendo del tutto inconferenti al caso di specie gli addotti artt. 3 (1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione; 2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato; 3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo) e 4 (Non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere) del D.Lgs. 472/97, riferiti rispettivamente al principio di legalità ed alla imputabilità. La Commissione rigetta infine la doglianza della contribuente che, adducendo il disposto dell'art. 5 del D.Lgs. 472/97, reclama di conseguenza la sua non sanzionabilità per asserita assenza di colpa - osservando che l'assenza di detto elemento soggettivo rimane del tutto e comunque indimostrata, quanto meno sotto l'intervenuto profilo della culpa in eligendo.

Conclusivamente, la Commissione non può che rigettare l'appello della contribuente e per l'effetto confermare la sentenza impugnata.

Quanto alle spese procedurali, visto l'art. 15 del D.Lgs. 546/92, la Commissione condanna l'appellante a rifondere al Comune le spese del grado in misura di diritti per Euro 312,00, onorari per Euro 855,00 più accessori nelle percentuali di legge.

P.Q.M. - La Commissione rigetta.

L'appello della contribuente e per l'effetto conferma la sentenza impugnata. Condanna l'appellante a rifondere al Comune le spese del grado in misura di diritti per Euro 312,00, onorari per Euro 855,00 più accessori nelle percentuali di legge.

Sent. n. 16030 dell'8 luglio 2009

Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Miani Canevari, Rel. Sotgiu

Svolgimento del processo –

Con sentenza 29 luglio 2004 la Commissione Tributaria Regionale di Firenze ha ritenuto l'ANAS s.p.a. tenuta al pagamento dell'ICI pretesa dal Comune di Siena su alcune aree catastalmente intestate all'Azienda, nel periodo intercorrente fra la sua trasformazione da organo dello Stato in Ente pubblico Economico istituito con D.Lgs. 26 febbraio 1994, n. 143 e la data della successiva trasformandone in Società per azioni ad opera della L. 8 agosto 2002, n. 178 (periodo in cui si colloca la imposizione contestata per gli anni 1998, 1999 e 2000) sul presupposto che la natura di Ente pubblico economico non consente un'equiparazione con gli Organi dello Stato, esentati dall'ICI à sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7.

L'ANAS s.p.a. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di cinque motivi, illustrati da memoria, senza resistenza da parte del Comune intimato.

Motivi della decisione - Col primo motivo, adducendo violazione D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 7 e 10, L. 7 febbraio 1961, n. 59, art. 42 e vizio di motivazione della sentenza impugnata la ricorrente sostiene di aver sempre sostenuto di essere esentata, quale Azienda statale, dall'ICI e dalla relativa denuncia, senza che tale profilo di doglianza fosse affrontato nella motivazione degli avvisi di accertamento e nelle sentenze di merito.

Il motivo è infondato.

I giudici tributari hanno infatti ripercorso l'iter legislativo che ha comportato la trasformazione dell'ANAS da "articolazione" dello Stato in ente pubblico economico e quindi in società per azioni, concentrando la disamina sul controverso periodo in cui l'Azienda era ente pubblico economico e disconoscendo quindi l'esenzione ICI in relazione a tale periodo, in considerazione della cessazione dell'appartenenza dell'ANAS alla Pubblica Amministrazione dello Stato. In particolare, anche a voler ammettere la perdurante vigenza della L. n. 59 del 1961, deve considerarsi tacitamente abrogato l'art. 42, che regolava le funzioni dell'ANAS quale organo dello Stato, ad opera del D.P.R. n. 242 del 1995 che ha conferito all'Azienda la qualifica di Ente Pubblico Economico, cui ha fatto seguito la completa privatizzazione dell'Ente col D.P.R. n. 389 del 2001.

Col secondo motivo, adducano sotto altro profilo la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 7 e 10, art. 14 preleggi, unitamente ad insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, la ricorrente sostiene di essere rimasta, pur nelle formali trasformazioni, ente strumentale dell'Amministrazione dello Stato, e in particolare del Ministero dei Lavori pubblici, in virtù di una delegazione amministrativa, poi divenuta delegazione ex lege delle strade del demanio statale, affidate in gestione alla ricorrente, che svolge pertanto un'attività riservata esclusivamente alla P.A. con esercizio di poteri pubblicistici, quale organo indiretto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, essendo rimasto inalterato il trasferimento di pubbliche funzioni e potestà nonché la provenienza statale delle risorse finanziarie, che non possono essere trasferite ai Comuni, come è stato stabilito per la TOSAP. Il motivo non è fondato.

Le esenzioni fiscali sono infatti di stretta interpretazione e il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. A), che ne elenca i beneficiari à fini ICI, unitamente allo Stato, non menziona gli enti pubblici economici, i quali esercitano, per loro natura, anche funzioni pubblicistiche, utilizzando poteri autoritativi, ma sono, sotto altri profili, soggette a nome privatistiche (come nei rapporti di lavoro: Cass. 9590/2005, relativa all'ANAS, in quanto ente pubblico economico, analogamente cfr.: Cass. 17764 per l'Ente Poste Italiane; Cass. 15974 per l'Ente ferrovie dello Stato).

Le sentenze citate dalla ricorrente, secondo cui, nelle procedure d'appalto, essa agirebbe per delega dello Stato (delega di cui possono essere sovente investiti anche i concessionari privati: cfr. in materia di esproprio per p.u., secondo le stesse sentenze indicate dalla ricorrente, un Consorzio di Industrializzazione e un imprenditore privato: Cass. 7511/2003; 5123/2003), non incidono sulla natura dell'Azienda, la quale, a decorrere dal D.Lgs. n. 143 del 1994 che l'ha trasformata da Amministrazione dello Stato, seppur autonoma, in Ente di gestione di beni (strade statali) di proprietà dello Stato, esercita poteri pubblicistici non propri, ma delegati da un'Amministrazione dello Stato (anche se analoghi a quelli espletati prima del ricordato D.Lgs. n. 143 del 1994); poteri peraltro che la stessa esercita anche dopo la sua ulteriore trasformazione, sicuramente ed integralmente privatistica, in società per azioni.

Col terzo motivo, adducendo insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, violazione dell'art. 1140 c.c., art. 2696 c.c., D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1, 3 e 10 l'ANAS contesta il titolo di proprietà degli immobili sottoposti a tassazione, dedotto da una voltura catastale richiesta dal Prefetto di Siena in data 6 maggio 2002 con decorrenza dal 6/6/1997, non essendo stato eseguito il trasferimento in proprietà di tali immobili statali nel patrimonio dell'Azienda previsto dalla L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 115, per mancanza della scheda tecnica necessaria alle volture. Il Comune avrebbe dovuto dunque accertare o il possesso o altro diritto reale in capo all'ANAS e non procedere sulla base delle sole intestazioni catastali, non competendo all'ANAS provare l'esistenza di diritti di terzi (cioè dello Stato) sulle aree in oggetto. Il motivo è fondato e va accolto.

A fronte di una richiesta di voltura catastale prefettizia, ancorché indicativa di una presunzione di possesso o proprietà degli immobili volturati, la Commissione Regionale avrebbe dovuto appurare, motivando sul punto, se fossero state rispettate, ai fini del concreto trasferimento degli immobili, le disposizioni della L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 115, che prescrivevano l'utilizzazione di apposita modulistica per il completamento dell'iter di voltura, stante la tardività (rispetto alla data di entrata in vigore della legge) della richiesta di voltura effettuata dal Prefetto di Siena e non essendo sufficiente, al fine di comprovare l'avvenuto trasferimento dei beni in oggetto all'ANAS, la laconica affermazione dei giudici d'appello, secondo cui non era stata "contestata l'inesistenza di diritti di terzi sugli stessi".

È invece infondato il quarto motivo, con cui, adducendo vizio di motivazione della sentenza impugnata, violazione dell'art. 112 c.p.c., D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 3, L. n. 241 del 1990, artt. 7 e 8, la ricorrente sostiene che il Comune, prima di emettere gli avvisi impugnati, avrebbe dovuto coinvolgere l'ANAS nel procedimento liquidatorio e sanzionatorio adottato. Non sussiste infatti alcun obbligo, ma solo la facoltà ovvero l'opportunità, di attivare il contraddittorio in un procedimento amministrativo culminante in un atto che consente al contribuente l'impugnazione e la piena tutela giurisdizionale.

Col quinto motivo, la ricorrente sostiene infine che la Commissione regionale ha violato il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 bis, e L. n. 241 del 1990, art. 3, non pronunciando su un punto decisivo della controversia quale la specifica motivazione, negli atti di accertamenti ICI circa la sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi dell'imposta liquidata.

Anche tale motivo è infondato, per le ragioni già esposte in relazione al primo motivo.

In conclusione, accolto il terzo motivo di ricorso, rigettati gli altri, e cassata la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, la causa va rimessa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che liquiderà anche le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

- La Corte, accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana

Cass. civ. Sez. V, 03-07-2009, n. 15719

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 - rel. Presidente

Dott. SOTGIU Simonetta - Consigliere

Dott. PARMEGGIANI Carlo - Consigliere

Dott. MELONCELLI Achille - Consigliere

Dott. BISOGNI Giacinto - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 21338-2004 proposto da:

EMANUELA BIFFOLI SRL in persona della legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA MICHELE MERCATI 38, presso lo studio dell'avvocato MANDARA ALFONSO, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato SEGHI LUIGI, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI SESTO FIORENTINO in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE B. BUOZZI 102, presso lo studio dell'avvocato FRANSONI GUGLIELMO, rappresentato e difeso dall'avvocato RUSSO PASQUALE, giusta delega a margine;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 60/2004 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 01/03/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 09/06/2009 dal Consigliere Dott. SIMONETTA SOTGIU;

udito per il resistente l'Avvocato FRANSONI per delega dell'Avvocato RUSSO, che ha chiesto il rigetto;

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

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

Con avvisi notificati il 19/12/000 il Comune di Sesto Fiorentino ha accertato nei confronti della Società Biffoli maggiori imposte ICI per gli anni 1993 e 1994 relative alla classificazione di immobile in cat. (OMISSIS) classe (OMISSIS), come da variazione di consistenza e riclassificazione del 6/11/2000, effettuata a seguito di procedura DOCFA attivata dalla contribuente, la quale con successiva DOCFA ha chiesto ed ottenuto, a decorrere dal 27/2/2001, un nuovo classamento in cat. (OMISSIS).

La Commissione Tributaria Regionale della Toscana, accogliendo l'appello del Comune con sentenza 1 marzo 2004, ha ritenuta corretta la classificazione in cat. (OMISSIS) per gli anni in contestazione, in quanto effettuata su richiesta della contribuente.

La Società Emanuela Biffoli s.r.l. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di tre motivi, illustrati da memoria, cui il Comune di Sesto Fiorentino resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Col primo motivo la ricorrente lamenta la violazione del contraddittorio nel procedimento avanti alla Commissione regionale, la cui fissazione in Camera di Consiglio era stata notificata alla contribuente, che aveva ritenuto inutile la sua partecipazione all'udienza, la quale invece, su richiesta della controparte, era stata invece pubblica.

Il motivo è infondato.

La contribuente aveva infatti ricevuto regolare avviso di trattazione, nonchè, come ammette nel ricorso, l'avviso di richiesta della pubblica udienza da parte del Comune, à sensi del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 33* per cui nessun ulteriore comunicazione doveva essere effettuata nei suoi confronti da parte della Cancelleria della Commissione.

Col secondo motivo, articolato sotto due profili, la ricorrente censura innanzi tutto la sentenza impugnata per violazione della *L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74* spiegando che l'inserimento nella cat. (OMISSIS) era stato chiesto con procedura DOCFA nel 2000 da un tecnico incaricato per errore, corretto da altro tecnico nel 2001, riconoscendosi da parte della Agenzia del Territorio che la classificazione corretta era quella attribuita nel 2001 in cat.

(OMISSIS), per cui la dichiarazione del contribuente neppure con procedura DOCFA, non poteva ritenersi retroattiva, rispetto ad anni in cui la società aveva regolarmente pagato l'imposta.

Sotto altro profilo lamenta contraddittoria motivazione della sentenza, laddove assegna valenza retroattiva ad una dichiarazione del 2000, invece che ad una del 2001, dovendosi ritenere che le due dichiarazioni o hanno la stessa efficacia, o non ne hanno alcuna.

Anche tale motivo è infondato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass. 15558/2006), ove il contribuente si avvalga della procedura DOCFA, "proponendo" la rendita à sensi del *D.M. 19 aprile 1994, n. 701* (seguendo la procedura di documentazione catasto fabbricati DOCFA) egli pone in essere un'attività collaborativa che comporta soltanto in caso di variazione della rendita originaria (*D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11*), la non applicazione di sanzioni (salvo che lo scarto non ecceda il 30%), ma abilita nel contempo il Comune ad emettere avviso di liquidazione senza necessità di preventiva notifica della rendita.

In sostanza la norma applicabile nella fattispecie è il cit. *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11* che consente al Comune di effettuare accertamenti in presenza di dati comunque acquisiti - e nella specie sulla base della denuncia della stessa contribuente, riguardante una variazione catastale nell'ambito della stessa Cat. (OMISSIS) attribuita fin dall'origine all'immobile - e non la *L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74* il quale costituisce condizione di efficacia dell'atto che riproduce la rendita e abilita il contribuente all'impugnazione, ma non esclude che l'ICI dovuta sia correttamente commisurata alla rendita catastale attribuita "tempo per tempo" dal competente ufficio quando l'imposta sia dovuta per anni precedenti il primo gennaio 2000, e il Comune sia comunque titolare del potere di accertamento e liquidazione ex art. 11 D.Lgs. cit..

Pertanto, poichè il classamento iniziale, riaffermato con la DOCFA del 2000, indicava la cat. (OMISSIS) (seppure con aliquota inferiore), mentre la contribuente aveva corrisposto il tributo considerando l'immobile non accatastato ((OMISSIS)), legittimamente il Comune ha recuperato le maggiori imposte, sulla base delle dichiarazioni della stessa contribuente, modificate soltanto dopo la notifica degli avvisi.

Col terzo motivo, la ricorrente si duole della violazione della *L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 1* perchè non le è stata notificata la nuova rendita attribuitale sulla base del dichiarazione DOCFA del 2000, oggetto di contestazione.

Anche tale motivo non può trovare accoglimento. Avendo infatti la stessa contribuente chiesto la procedura DOCFA, la nuova rendita, in quanto conforme alla richiesta, doveva

presumersi conosciuta, e non abbisognava dunque di alcuna specifica, attività di notificazione.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo in Euro 2.200,00= di cui Euro 2000,00= per onorari.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente nelle spese, che si liquidano in Euro 2.200,00 di cui Euro 2.000,00 - per onorari.

Così deciso in Roma, il 9 giugno 2009.

Depositato in Cancelleria il 3 luglio 2009

Cass. civ. Sez. V, 02-07-2009, n. 15558REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - rel. Consigliere

Dott. BISOGNI Giacinto - Consigliere

Dott. MARINUCCI Giuseppe - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 7670/2005 proposto da:

N.V., elettivamente domiciliato in ROMA VIA CICERONE 28, presso lo studio dell'avvocato RAMPPELLI ELISABETTA, rappresentato e difeso dall'avvocato D'AIUTO LORETO, giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI CASTELNUOVO CILENTO in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DELLA GIULIANA 44, presso lo studio dell'avvocato MIGLINO ARNALDO, rappresentato e difeso dall'avvocato RIZZO VALERIO, giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 32/2004 della COMM. TRIB. REG. SEZ. DIST. di SALERNO, depositata il 26/04/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25/05/2009 dal Consigliere Dott. SERGIO BERNARDI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GAMBARDELLA Vincenzo, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.**Svolgimento del processo**

Il Comune di Castelnuovo Cilento notificò a N.V. avvisi di accertamento ICI per gli anni dal 1993 al 1996 concernenti un'area fabbricabile. Il contribuente presentò distinti ricorsi che vennero riuniti e respinti. Vennero respinti anche gli appelli proposti avverso le decisioni di primo grado. Il N. ricorre con tre motivi per la cassazione della sentenza della CTR della Campania che ha rigettato l'appello. Il Comune resiste con controricorso.

MOTIVI

Motivi della decisione

Col primo motivo il ricorrente deduce falsa interpretazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2*, sul rilievo che la CTR ha riconosciuto la natura edificabile del terreno in contestazione, e quindi la sua soggezione all'imposta ICI, in base alla corrispondente destinazione prevista dal PRG del Comune di Castelnuovo Cilento trascurando di considerare che, negli anni in riferimento, non erano stati ancora emanati i piani particolareggiati di esecuzione. Sicchè il fondo, costantemente utilizzato a scopo agricolo, non avrebbe mai acquisito la concreta attitudine edificiale.

Il motivo è infondato. In tema di i.c.i., a seguito dell'entrata in vigore del *D.L. n. 203 del 2005, art. 11 quaterdecies, comma 16*, conv. con modificazioni dalla *L. n. 248 del 2005*, e del *D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2*, conv. con modificazioni con *L. n. 248 del 2006*, che hanno fornito l'interpretazione autentica del *D.Lgs. n. 504 del 1992, 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. (Cassazione civile, sez. un., 30 novembre 2006, n. 25506).

Col secondo motivo, è dedotta insufficiente motivazione su punto decisivo, perchè la CTR non avrebbe dato adeguato riscontro alle doglianze col le quali era stata lamentata la violazione della *L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 1*; *L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1*; *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2 bis*; *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 5*, che impongono una compiuta esposizione, negli avvisi di accertamento, dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa tributaria.

Anche tale motivo è infondato. La CTR ha rilevato che l'avviso impugnato era adeguatamente motivato col richiamo della destinazione edilizia di piano regolatore generale delle aree in questione, presupposto della pretesa tributaria a norma del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. a)*, e art. 5, comma 5.

Presupposto incontestato dal contribuente, la cui difesa, rileva la sentenza impugnata "è stata così ampia da smentire, nei fatti, quanto asserito in ordine alla carenza di elementi necessari per potersi difendere adeguatamente".

Col terzo motivo il ricorrente deduce violazione della *L. n. 289 del 2002, art. 31, comma 20*, e *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*, sui rilievi che l'inserimento del terreno in questione nel PRG del Comune non gli era mai stato comunicato, ed egli lo aveva appreso soltanto con la notificazione dell'avviso di accertamento ICI; e che egli rivestiva la qualifica di coltivatore diretto, sicchè aveva diritto quanto meno alle agevolazioni previste dall'art. 9, per i terreni direttamente condotti.

Neanche queste doglianze meritano di essere accolte. La disposizione della *L. n. 289 del 2002, art. 31, comma 20*, che impone ai comuni di dare comunicazione ai proprietari dell'attribuzione ad un terreno della natura di area fabbricabile, non è specificamente sanzionata, e la sua inosservanza non ha in alcun modo pregiudicato la difesa del contribuente in questa controversia. La spettanza delle agevolazioni di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*, non risulta abbia costituito motivo di ricorso e di appello avverso la sentenza di primo grado. Il ricorso, per il principio di autosufficienza, avrebbe quanto meno dovuto riportare i passi delle difese spiegate nei gradi di merito coi quali le agevolazioni erano state invocate.

Va dunque respinto il ricorso, e condannato il ricorrente al rimborso delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente a rimborsare al Comune di Castelnuovo Cilento le spese del giudizio, liquidate in Euro 1.200,00, di cui Euro 200,00 per esborsi.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 25 maggio 2009.

Depositato in Cancelleria il 2 luglio 2009

Cass. civ. Sez. V, 18-06-2009, n. 14145

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. BISOGNI Giacinto - Consigliere

Dott. BERTUZZI Mario - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 17425/2004 proposto da:

FATTORIA PAGNANA SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA G. NICOTERA 29, presso lo studio dell'avvocato NOBILONI ALESSANDRO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato LAVATELLI MARIO, giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI RIGNANO SULL'ARNO;

- intimato -

sul ricorso 21211/2004 proposto da:

COMUNE DI RIGNANO SULL'ARNO in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA PANAMA 58, presso lo studio dell'avvocato MOLINO CLAUDIA, rappresentato e difeso dall'avvocato CECCHI ALESSANDRO, giusta delega in calce;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

FATTORIA PAGNANA SPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 14/2004 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 28/04/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25/05/2009 dal Consigliere Dott. BERTUZZI MARIO;

udito per il ricorrente l'Avvocato LAVATELLI, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale, rigetto dell'incidentale;

udito per il resistente l'Avvocato CECCHI, che ha chiesto il rigetto del ricorso principale, accoglimento dell'incidentale;

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

Fatto Diritto P.Q.M.

Svolgimento del processo

La s.p.a. Fattoria Pagnana propose due ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze per l'annullamento degli avvisi di accertamento con cui il Comune di Rignano sull'Arno le intimava il pagamento dell'Ici per gli anni dal 1995 al 1999 in relazione a due diversi terreni, sul presupposto che essi fossero edificabili, assumendo la

contribuente di avere diritto all'esenzione per aver continuato ad esercitare sui predetti fondi, nel periodo di riferimento, attività agricola.

Il giudice di primo grado, riuniti i ricorsi, li respinse, e, interposto gravame, la relativa decisione fu confermata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana che, con sentenza n. 14 del 28.4.2004, affermò che, essendo i terreni in questione edificabili, gli avvisi di accertamento impugnati dovevano considerarsi legittimi, restando del tutto irrilevante la prova, peraltro mancante, della eccepita prosecuzione su di essi dell'attività agricola, aggiungendo che la disposizione invocata dalla contribuente circa l'equiparazione del terreno edificabile a quello agricolo non era comunque applicabile nella specie, richiedendo la legge, quale requisito essenziale, l'esercizio diretto da parte dell'imprenditore dell'attività agricola, presupposto che non poteva ricorrere nei caso in cui l'impresa agricola fosse una società di capitali.

Per la cassazione di questa decisione, notificata il 20.5.2004, la s.p.a Fattoria Pagnana ricorre con atto notificato il 15.7.2004, affidato a sette motivi.

Resiste con controricorso e propone a sua volta ricorso incidentale, sulla base di due motivi, il Comune di Rignano sull'Arno.

Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

Preliminarmente va disposta la riunione dei ricorsi ai sensi dell'art. 335 c.p.c., in quanto proposti avverso la medesima sentenza.

Il primo motivo del ricorso principale proposto dalla società Pagnana denuncia violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2 e 9 e dell'art. 11 disp. gen.*, censurando la decisione impugnata per avere affermato la legittimità della pretesa fiscale in forza del solo presupposto della natura edificabile dei terreni, senza considerare che la legge, a tal fine, equipara al terreno agricolo il terreno edificabile che sia oggetto di effettiva coltivazione da parte dell'imprenditore agricolo.

Il motivo è infondato.

Dalla lettura della sentenza impugnata emerge che l'affermazione del giudice di merito qui criticata, secondo cui, attesa l'utilizzabilità edificatoria dei terreni gravati dall'imposta, deve considerarsi irrilevante la prosecuzione su di essi dell'attività agricola da parte della ricorrente - asserzione di per sè senz'altro non condivisibile alla luce del disposto del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*, - non costituisce un'affermazione autonoma, idonea in quanto tale ad integrare una distinta ragione giustificatrice della decisione, ma va collegata, saldandosi, con le argomentazioni successive, con le quali il giudice di merito ha escluso che questa disposizione possa trovare applicazione nel caso di specie, interessando essa i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli che in via principale esercitano tale attività direttamente, condizione questa che non ricorre nel caso in cui imprenditore sia una società per azioni. L'asserzione secondo cui, ad avviso del giudicante, costituisce un dato del tutto irrilevante la prosecuzione sui terreni in questione dell'attività agricola va letta pertanto, nel percorso motivazionale della sentenza, alla luce della evidenziata qualità soggettiva della ricorrente, cioè della considerazione che la sua forma giuridica di società di capitali costituisce un ostacolo per così dire preliminare all'applicazione della disposizione invocata, rendendo così irrilevante anche l'accertamento delle condizioni di fatto da essa previste, tra le quali la coltivazione dei terreni.

Il mezzo proposto va pertanto respinto dal momento che esso non investe l'effettiva ratio decidendi della sentenza impugnata, la quale va invece individuata - come bene il ricorso evidenzia nei motivi successivi - nell'affermazione del giudice a quo che l'invocato *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*, rivolgendosi all'imprenditore agricolo che esercita la sua attività nella diretta conduzione del fondo, esclude dal novero dei soggetti beneficiari le imprese agricole in forma di società di capitali.

Il secondo motivo di ricorso denuncia violazione o falsa applicazione di principio di diritto in relazione agli artt. 5, 10, 33 e 48 Trattato CE e violazione della direttiva n. 159/72 CE, censurando la sentenza impugnata per avere escluso l'applicabilità nel caso concreto della normativa posta al *D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2 e 9*, in ragione del fatto che la contribuente aveva forma di società di capitali, in contrasto con la normativa comunitaria che non pone alcuna distinzione tra imprenditore agricolo individuale e societario.

Il terzo motivo di ricorso denuncia violazione o falsa applicazione di principio di diritto in relazione agli artt. 3, 44 e 53 Cost. e violazione dell'art. 41 Cost., e art. 85 Trattato CE, assumendo che la distinzione operata dalla decisione impugnata tra imprenditore agricolo individuale e societario contrasta altresì con i principi di uguaglianza, capacità contributiva e di libera concorrenza.

Il quarto motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2 e 9*, nella disciplina anteriore al *D.Lgs. n. 447 del 1997, art. 58* e violazione dell'art. 113 c.p.c., assumendo che la distinzione operata dalla decisione impugnata tra imprenditore agricolo individuale e societario contrasta altresì con la lettera della legge in materia di ICI, ove di tale discriminazione non vi è traccia, nonchè con la nozione stessa di imprenditore; si sostiene inoltre che, in relazione al periodo precedente alla entrata in vigore del *D.Lgs. n. 446 del 1997*, l'assenza di tale distinzione è anche desumibile, al contrario, proprio dal tenore della prescrizione posta dall'art. 58 di tale decreto, che ha limitato l'applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*, alle sole persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali, tenuto conto che, dato il carattere innovativo della prescrizione, tale limitazione non era applicabile in precedenza.

Il quinto motivo di ricorso denuncia violazione degli artt. 3, 41, 44 e 53 Cost., in relazione al *D.Lgs. n. 447 del 1997, art. 58* ed al *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*, assumendo che la lettura restrittiva e asistemica di quest'ultima disposizione da parte dei giudici tributari di prime cure e di appello è in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost..

I suesposti motivi vanno trattati congiuntamente in ragione della loro connessione logica e giuridica, atteso che essi investono, sotto diversi profili, l'interpretazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9*, data dal giudice a qua, secondo il quale tale disposizione non trova applicazione per le imprese agricole in forma di società per azioni. I motivi sono tutti infondati.

Premesso che, come già rilevato, l'art. 9 citato prevede l'agevolazione di cui si tratta in favore, oltre che dei coltivatori diretti, degli imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale e conducono direttamente i terreni in questione, va precisato che la nozione di "imprenditore agricolo a titolo principale" non è una nozione extragiuridica, ma normativa, atteso che la sua definizione è stabilita dalla *L. n. 153 del 1975*, che ha dato attuazione alle direttive del Consiglio CEE nn. 72/159, 72/160 e 72/161 del 17.4.1972. Ciò posto, è evidente che ragioni sistematiche e di coerenza del sistema normativo impongano all'interprete di attribuire alle parole o alle espressioni usate dalla legge il significato che esse costantemente hanno nell'ambito dell'ordinamento, in special modo laddove la legge si preoccupi di fornirne una precisa e delimitata definizione. In mancanza di indicazioni contrarie, desumibili in modo chiaro dalla estrema specialità del settore normativo in cui una determinata nozione è fissata dalla legge o, viceversa, della peculiarità dell'ambito in cui essa dovrebbe essere estesa, costituisce pertanto un'opzione ermeneuticamente corretta applicare ad una nozione o espressione usata da una norma la definizione di essa effettuata da altra legge.

Nel caso di specie, la nozione di imprenditore agricolo utilizzata dall'art. 9 in materia di ICI va pertanto ricavata non in via autonoma, ma alla luce della definizione che di essa dà la disposizione, di carattere generale, di cui alla *L. n. 153 del 1975, art. 12*. A sostegno di questa conclusione è dato poi rinvenire un preciso e difficilmente confutabile dato testuale, che vale a dire l'art. 9 citato non fa riferimento soltanto all'imprenditore agricolo,

bensì specifica tale figura nell' "imprenditore agricolo a titolo principale", che è appunto la nozione data dalla *L. n. 153 del 1975*. Può inoltre aggiungersi che questa impostazione interpretativa è stata seguita da questa Corte, in materia tributaria, in diverse occasioni, essendosi ritenuto ad esempio di dover fare riferimento alla nozione di imprenditore agricolo di cui alla *L. n. 153 del 1975*, ai fini della determinazione dell'aliquota dell'imposta di registro da applicare per gli atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli, che l'art. 1, parte 1, della tariffa allegata al *D.P.R. n. 131 del 1986*, applica in misura ridotta nel caso in cui acquirente sia un imprenditore agricolo (Cass. n. 10226 del 2003; Cass. n. 11693 del 1997; Cass. n. 3247 del 1996;

Cass. n. 6213 del 1990). Tanto stabilito, la *L. n. 153 del 1975*, art. 12, nella versione vigente all'epoca dei periodi di imposta di cui si discute (dal 1995 al 1999), qualificava imprenditori agricoli a titolo principale soltanto gli imprenditori individuali, stabilendo che: "Si considera a titolo principale l'imprenditore agricolo che dedichi all'attività agricola due terzi del proprio tempo di lavoro complessiva e che ricavi dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale". Soltanto con il *D.Lgs. n. 228 del 2001*, art. 10, la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale è stata estesa, a determinate condizioni, alle società di capitali.

Ne consegue che, in base al quadro normativo applicabile *ratione temporis*, le società di capitali che svolgevano attività agricola erano escluse, in quanto non aventi la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, dall'agevolazione tributaria prevista dal *D.Lgs. n. 504 del 1992*, art. 9, che si applicava unicamente agli imprenditori agricoli individuali, secondo un'opzione legislativa successivamente ribadita, ed anzi ulteriormente ristretta mediante l'introduzione di ulteriori condizioni, dal *D.Lgs. n. 446 del 1997*, art. 58, comma 2. Risulta in tal modo confermata la lettura della disposizione in argomento accolta dalla Commissione regionale, che ne ha escluso l'applicabilità alle società di capitali.

La società ricorrente in via principale, nel contestare questa interpretazione, sostiene che l'esclusione delle società di capitali dall'applicazione della disposizione di cui al *D.Lgs. n. 504 del 1992*, art. 9, così come all'epoca vigente (prima, cioè, della modifica in senso restrittivo introdotta dal *D.Lgs. cit. n. 446 del 1998*), contrasta con i principi del Trattato CEE e con la direttiva del Consiglio CE n. 159 del 1972, che non pongono alcuna distinzione tra imprenditore agricolo individuale o societario, nonchè con i principi costituzionali di uguaglianza, libertà di iniziativa economica e capacità contributiva.

Anche queste argomentazioni vanno disattese.

Intanto perchè le contestazioni sollevate appaiono formulate in modo generico, limitandosi il ricorso a prospettare un contrasto con i principi comunitari e costituzionali, senza però fare riferimento, in relazione alla normativa comunitaria di regolazione, a disposizioni specifiche, nè illustrando in modo concreto il perchè ed in che misura l'esclusione delle società di capitali dalla nozione di imprenditore agricolo a titolo principale, che risale, si ripete, alla *L. n. 153 del 1975*, costituirebbe una ingiustificata ed irragionevole violazione dei principi di parità di trattamento e di libera concorrenza.

In secondo luogo, possono richiamarsi, quanto al merito delle censure, le indicazioni provenienti dalla sentenza n. 87 del 2005 della Corte Costituzionale, la quale ha precisato che, in tema di esenzioni o di agevolazioni fiscali, rientra nella discrezionalità del legislatore, salva la manifesta irragionevolezza, l'individuazione del concreto ambito di applicazione delle stesse e che la ragione giustificatrice della agevolazione fiscale prevista dal *D.Lgs. n. 504 del 1992*, art. 9, risiede nel fornire un incentivo a favore di coloro che coltivano direttamente il fondo e che traggono dall'attività agricola la fonte principale del proprio reddito. Ed in proposito è agevole rilevare la differenza sostanziale che corre, ai fini della agevolazione tributaria in discorso, tra il coltivatore diretto e l'imprenditore agricolo individuale che a titolo principale provvede alla coltivazione diretta del fondo e l'impresa agricola in forma di società per azioni, in cui predomina, per definizione, l'elemento capitalistico dell'impresa. Non irrilevante è, del resto, che questa

scelta legislativa sia stata ribadita ed anzi resa più stringente dal *D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58*, che, per fruire dell'agevolazione, ha richiesto l'ulteriore condizione dell'iscrizione dell'imprenditore agricolo negli elenchi comunali previsti dalla *L. n. 9 del 1963, art. 11*.

Nè a sostegno della tesi della ricorrente sembra giovare l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee, in forza del quale non possono escludersi dalla nozione di imprenditore agricolo a titolo principale persone giuridiche e società, che svolgano attività imprenditoriale agricola, per il solo fatto della loro forma giuridica (Corte di Giustizia 18 dicembre 1986, in causa 312/85). Questa Corte di legittimità ha invero già chiarito al riguardo - con il conforto di un più recente e conforme indirizzo giurisprudenziale della stessa Corte di Giustizia (15 ottobre 1992, in causa C-162/91) - che la parificazione prospettata dalla Corte europea opera limitatamente alla disciplina normativa nazionale che costituisce attuazione della direttiva comunitaria n. 159/72 - *L. n. 153 del 1975* - in funzione, ed è questo il punto rilevante, delle provvidenze da questa previste, con la conseguenza che la norma nazionale può disciplinare in piena autonomia la materia relativa al trattamento tributario (Cass. n. 10226 del 2003; Cass. n. 11693 del 1997; Cass. n. 3247 del 1996; Cass. n. 6213 del 1990).

Con il sesto motivo, intitolato: "In estremo subordine:

applicabilità del *D.Lgs. 18 dicembre 1997, art. 6*, e conseguente disapplicazione delle sanzioni "si chiede la non applicazione delle sanzioni causa l'errore incolpevole della contribuente sul l'obbligazione fiscale cagionato dalla equivocità del dettato normativo.

Il motivo è inammissibile in quanto pone una domanda nuova, che per di più implica un accertamento di fatto, non consentito in questa sede.

Il settimo motivo denuncia "Travisamento dei presupposti di fatto nell'applicazione del tributo", assumendo che il giudice a quo non ha considerato l'ulteriore motivo di appello che lamentava che l'ici fosse stata calcolata, per le annualità precedenti al 1996, tenendo conto di un terreno acquistato dalla contribuente soltanto il 10.10.1996.

Anche questo ultimo motivo è inammissibile, non specificando il ricorso se la questione con esso sollevata sia stata proposta fin dal ricorso introduttivo, nè riproducendo, in applicazione del principio della autosufficienza del ricorso per cassazione, la censura che si assume non esaminata dal giudice di merito (Cass. n. 6361 del 2007; Cass. n. 978 del 2007).

Il ricorso principale è pertanto respinto.

Il primo motivo del ricorso incidentale avanzato dal Comune di Rignano sull'Arno denuncia violazione e/o falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. b)*, e contraddittorietà della motivazione su un punto decisivo della controversia, lamentando che il giudice di appello, pur avendo ritenuta non provata da parte della società contribuente la prosecuzione dell'attività agricola sui terreni edificabili, non abbia respinto il ricorso anche per tale ragione.

Il secondo motivo del ricorso incidentale denuncia violazione e/o falsa applicazione del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57*, lamentando che il giudice di appello non abbia dichiarato inammissibili, perchè nuove, le censure svolte dalla società nei motivi di appello nn. 4 e 5, riproposte in sede di legittimità nei nn. 6 e 7.

Entrambi i motivi si dichiarano assorbiti, atteso l'esito del ricorso principale.

La natura non incontroversa delle questioni trattate integra giusto motivo di compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale. Compensa tra le parti le spese di giudizio.

Così deciso in Roma, il 25 maggio 2009.

Depositato in Cancelleria il 18 giugno 2009

Sent. n. 9669 del 23 aprile 2009 (ud. del 7 aprile 2009)
della Corte Cass., SS.UU. Civ. – Pres. Carbone, Rel. D'Alessandro

Svolgimento del processo - La S.M. s.r.l. propone ricorso per cassazione, in base a tre motivi, illustrato da successiva memoria, contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che, riformando la pronuncia di primo grado, ha dichiarato il difetto di giurisdizione del giudice tributario rispetto alla impugnativa del diniego di annullamento, in via di autotutela, degli avvisi di accertamento parziale ai fini IRPEG ed ILOR per gli anni 1989, 1990 e 1991, sollecitato dalla società a seguito del passaggio in giudicato della sentenza con la quale era stato riconosciuto il suo diritto all'esenzione decennale.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione - 1.- Con il primo motivo la società ricorrente, con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 1, censura la sentenza impugnata per avere negato la giurisdizione delle Commissioni tributarie sull'impugnativa del rifiuto di autotutela, richiamando la sentenza cass. n. 16776/05 di queste Sezioni Unite e formulando il prescritto quesito di diritto.

Con il secondo motivo, in riferimento all'affermazione, contenuta in sentenza, secondo la quale gli avvisi di accertamento di cui essa contribuente aveva sollecitato l'annullamento sarebbero ormai definitivi, la società ricorrente, con il quesito di diritto ex art. 366-bis c.p.c., lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. per non avere il giudice tributario esaminato l'eccezione di giudicato interno a tale proposito formulata, con riferimento alla sentenza che aveva accertato il diritto all'esenzione decennale.

Con il terzo motivo, sotto il profilo della violazione di legge, la società contribuente deduce che ricorressero nella fattispecie tutti i presupposti per l'adozione dell'invocato provvedimento in via di autotutela, formulando sette quesiti di diritto.

1.1.- Il primo motivo è fondato.

Queste Sezioni Unite, con le sentenze cass. nn. 16778/05, 7388/07, hanno infatti affermato che l'attribuzione al giudice tributario, da parte della L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendente dalla specie dell'atto impugnato ed alla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

1.2.- La sentenza impugnata va pertanto cassata, in quanto ispirata, per ciò che concerne la giurisdizione, ad un erroneo principio di diritto.

1.3.- La domanda è peraltro improponibile.

Nella già citata sentenza n. 7388 del 2007 si chiarisce infatti che l'esercizio del potere di autotutela "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" e che "nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria".

La società contribuente, nel caso di specie, impugnando il diniego di autotutela, invoca invece un provvedimento di annullamento degli avvisi di accertamento per gli anni 1989, 1990 e 1991, non tempestivamente impugnati, che tenga luogo dell'atto di autotutela rifiutato dall'amministrazione, senza oltretutto dedurre l'esistenza di alcun interesse pubblico all'annullamento.

E siffatta pretesa è sicuramente improponibile per difetto di una posizione giuridica soggettiva tutelabile in capo al contribuente.

2.- La complessità delle questioni giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. - La Corte, a Sezioni Unite, accoglie il primo motivo di ricorso e cassa la sentenza impugnata; decidendo sul ricorso, dichiara improponibile la domanda introduttiva; compensa le spese dell'intero giudizio.

Cass. civ. Sez. V, Ord., 05-03-2009, n. 5378REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUPI Fernando - Presidente

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere

Dott. SCUFFI Massimo - Consigliere

Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere

Dott. VIRGILIO Biagio - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

RAVENNA ENTRATE s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via Sestio Calvino n. 33, presso l'avv. CANNAS Luciana, che la rappresenta e difende giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

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

- controricorrente -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 109/17/06, depositata il 25 ottobre 2006;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 10 febbraio 2009 dal Relatore Cons. Dott. VIRGILIO Biagio.

La Corte:

Fatto - Diritto P.Q.M.**Svolgimento del processo - Motivi della decisione**

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

"1. La Ravenna Entrate s.p.a. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 109/17/06, depositata il 25 ottobre 2006, con la quale è stato riconosciuto alla Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a. il diritto al rimborso dell'ICI versata in misura maggiore del dovuto per il 1999, in ordine ad immobili di categoria (OMISSIS), per i quali era stata presentata denuncia di variazione nel 1992.

La contribuente resiste con controricorso.

2. Con l'unico motivo formulato, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, formulando il seguente quesito di diritto: "Se, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, il Comune, per gli immobili classificati nel gruppo catastale (OMISSIS) come quelli di cui è processo, è obbligato a rimborsare l'ICI versata dal contribuente (...) sulla base del valore contabile, per gli anni d'imposta che precedono la notifica della rendita catastale al titolare dell'immobile e, quindi, se la rendita catastale deve essere utilizzata per determinare l'imposta anche per gli anni che

precedono la sua notifica. Se, inoltre, per i fabbricati di categoria D, posseduti dalle imprese e distintamente contabilizzati, la rendita ha efficacia solo dall'anno successivo alla notifica o dal momento della richiesta di accatastamento". 3. Il ricorso appare manifestamente infondato, sulla base dell'ormai consolidato principio della giurisprudenza di questa Corte secondo il quale, in tema di ICI e con riferimento alla base imponibile dei fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 3, ha previsto, fino alla attribuzione della rendita catastale, un metodo di determinazione della base imponibile collegato alle iscrizioni contabili; pertanto, fino a che la richiesta di attribuzione della rendita non viene formulata, il proprietario del fabbricato di categoria D è tenuto ad applicare il regime del valore contabile, ma dal momento in cui fa la richiesta egli, pur applicando ormai in via precaria il metodo contabile, diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicchè può avere il dovere di pagare una somma maggiore (ove intervenga un accertamento in tali sensi) o può avere il diritto a pagare una somma minore ed a chiedere il relativo rimborso nei termini di legge;

il principio ritraibile della L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 74, comma 3, secondo il quale, per le rendite attribuite prima del 31 dicembre 1999, le maggiori o minori imposte possono essere chieste sia dal titolare dal lato attivo, che dal titolare dal lato passivo, non modifica il predetto sistema, confermando, sia pur implicitamente, il diritto al rimborso previsto dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 13, collegato evidentemente alla attribuzione della rendita (ex plurimis, Cass. nn. 13077 del 2005, 5109 del 2005, 6255, 11139, 18014 del 2007).

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

che la relazione è stata comunicata al pubblico ministero e notificata agli avvocati delle parti;

che non sono state depositate conclusioni scritte, nè memorie.

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

che la ricorrente va condannata alle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte:

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alle spese, che liquida in Euro 5.100,00, di cui Euro 5.000,00, per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 10 febbraio 2009.

Depositato in Cancelleria il 5 marzo 2009

**Sent. n. 3698 del 16 febbraio 2009 (ud. del 13 gennaio 2009)
della corte Cass., SS.UU. Civ. – Pres. Carbone, Rel. D'Alessandro**

Svolgimento del processo - Il contribuente S.D. propose ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Como avverso una cartella esattoriale per complessive L. 624.618.000, notificatagli a seguito di ruolo emesso dall'Ufficio Imposte di Menaggio per accertamenti IRPEF e ILOR relativi agli anni 1994 e 1995, divenuti definitivi.

Per la revoca degli atti di accertamento su cui il ruolo era fondato, il contribuente propose anche istanza di autotutela all'Ufficio fiscale.

Intervenuto il rifiuto di autotutela, il medesimo contribuente lo impugnò dinanzi alla stessa Commissione tributaria provinciale di Como.

Il Giudice tributario, riuniti i ricorsi, li respinse entrambi, in particolare ritenendo, quanto al ricorso avverso il rifiuto di autotutela, che non si trattava di atto impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19.

Avverso tale sentenza il contribuente propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, eccependo, tra l'altro, la decadenza dell'erario dal potere di riscossione per decorso del termine e riaffermando la giurisdizione del Giudice tributario a conoscere dell'impugnativa del rifiuto di autotutela.

In pendenza del giudizio di appello il contribuente propose istanza di definizione della lite ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, ed impugnò dinanzi alla stessa Commissione tributaria regionale il diniego opposto dalla Agenzia delle Entrate di Menaggio.

Sia l'appello sia l'impugnazione del diniego di condono vennero rigettati dal Giudice tributario con la sentenza in epigrafe, avverso la quale il contribuente propone ricorso per cassazione in base a tre motivi, illustrato da successiva memoria.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate resistono con controricorso.

Motivi della decisione - 1.- Con il primo motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui esclude che il rifiuto dell'annullamento in via di autotutela rientri tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19,

chiedendo a questa Corte di affermare la giurisdizione del Giudice tributario. 1.1.- Il mezzo è in parte inammissibile ed in parte infondato.

Innanzitutto va rilevato che il ricorrente non coglie la ratio decidendi allorché mostra di ritenere che il Giudice tributario abbia declinato la propria giurisdizione quanto alla impugnativa del rifiuto di autotutela.

Giova al riguardo ricordare che queste Sezioni Unite, nella sentenza n. 7388/07, nel ribadire che la L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, comporta la sicura attribuzione al Giudice tributario di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie e dunque anche di quelle relative agli atti di autotutela tributaria, hanno tuttavia chiarito che altra e diversa questione attinente non alla giurisdizione ma alla proponibilità della domanda - è quella, rimessa al Giudice tributario, circa la riconducibilità dell'atto in contestazione nell'ambito delle categorie individuate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19.

Nella specie il Giudice tributario - come appare palese soprattutto dalla sentenza di primo grado, espressamente richiamata sul punto dalla sentenza di appello - è giunto alla conclusione che l'atto di rifiuto di autotutela impugnato dal contribuente non fosse riconducibile ad alcuna delle categorie individuate dall'art. 19 citato, in quanto espressione di attività "confinata nel campo amministrativo".

Siffatta decisione non appare censurabile nemmeno sotto il profilo, pure dedotto dal ricorrente, della violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, atteso che avverso l'atto

con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo (come è nella fattispecie) non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

2.- Con il secondo motivo il ricorrente si duole della declaratoria di inammissibilità, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 57, dei motivi di appello relativi ai vizi afferenti la cartella di pagamento ed alla decadenza dell'amministrazione D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 25. In particolare, ricordata la sentenza costituzionale n. 280 del 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del citato art. 25, come modificato dal D.Lgs. n. 193 del 2001, in quanto privo di un termine di decadenza certo dell'azione dell'amministrazione, costituente *jus superveniens*, rileva che il successivo intervento legislativo (D.L. n. 106 del 2005, art. 1, commi 5 bis, e 5 ter, convertito con modificazioni della L. 31 luglio 2005, n. 156) non si applica al caso di specie né, *ratione temporis*, quanto alla disciplina a regime, né quanto alla disciplina transitoria, riferita alla sola attività di liquidazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis. Ne discenderebbe che le cartelle emesse anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 156 del 2005, in mancanza di un regime transitorio e non essendo applicabile il regime ordinario, incorrerebbero nelle decadenze già maturate alla stregua della previgente disciplina.

2.1.- Il secondo motivo è infondato.

La sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 2005 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, "nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis".

La sentenza non riguarda, dunque, le cartelle emesse a seguito di procedimenti liquidatori diversi (come è nella fattispecie) da quello previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, riguardo alle quali non sussiste perciò alcuno *jus superveniens*.

Il sopravvenire della sentenza costituzionale non giustifica quindi la caducazione della declaratoria di inammissibilità dell'eccezione di decadenza dell'amministrazione dal potere impositivo, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, rispetto alla quale il contribuente non svolge nessun'altra censura.

3.- Con il terzo motivo il ricorrente si duole infine del rigetto dell'impugnazione proposta avverso il diniego di definizione agevolata della lite, in quanto concernente atto di mera liquidazione.

3.1.- Il terzo motivo è infondato, essendo pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che la lite riguardo alla cartella esattoriale emessa a seguito di accertamenti divenuti definitivi non è suscettibile di definizione agevolata, riguardando un atto di mera liquidazione (Cass. nn. 5356/06, 2006/06 ed altre).

4.- Il ricorso va pertanto rigettato, con la condanna del ricorrente al pagamento delle spese, liquidate in Euro 5.200,00, di cui Euro 5.000,00, per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese, liquidate in Euro 5.200,00, di cui Euro 5.000,00, per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Sent. n. 4760 del 27 febbraio 2009

della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Miani Canevari, Rel. Meloncelli

Svolgimento del processo - 1.1. Il 6-7 maggio 2005 è notificato alla Società un ricorso delle sopra indicate amministrazioni finanziarie per la cassazione della sentenza descritta in epigrafe, che ha respinto l'appello dell'Ufficio Torino 2 dell'Agenzia contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Torino n. 35/01/2003, che aveva accolto il ricorso della Società contro il silenzio rifiuto formatosi sulla sua domanda di rimborso dell'imposta di registro.

1.2. Il 15 giugno 2005 è notificato alle ricorrenti amministrazioni finanziarie il controricorso della Società.

2.1 fatti di causa sono i seguenti: a) il 1 giugno 1998 la R.V. spa delibera di aumentare, a pagamento, il capitale sociale di L. 65.000.000.000;

b) con due successive denunce la società comunica dapprima la sottoscrizione del capitale sociale per L. 20.000.000.000 e, poi, l'avvenuta integrale esecuzione dell'aumento di capitale;

c) l'Ufficio del registro di Torino notifica due avvisi di liquidazione dell'imposta di registro sull'aumento di capitale: il primo, per L. 197.730.000, è notificato il 31 maggio 1999 e il secondo, per L. 445.480.000, è notificato il 15 febbraio 2000;

d) le due somme sono pagate dalla R.V. spa, che non impugna gli avvisi di liquidazione, rispettivamente il 13 luglio 1999 e il 16 marzo 2000;

e) il 5 luglio 2001 la R.V. spa chiede il rimborso della complessiva somma di L. 643.210.000, assunta come indebitamente pagata in base all'art. 4, lett. a), n. 5, della tariffa, Parte 1[^], allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e alla Direttiva CEE n. 335 del 1969 (artt. 4 e 11);

f) il silenzio rifiuto formatosi sulla domanda di rimborso è impugnato dalla società dinanzi alla CTP, che accoglie il suo ricorso;

g) l'appello dell'Ufficio è, poi, respinto dalla CTR con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata:

a) premesso che l'Ufficio si è opposto nel primo grado di giudizio solo alla domanda della Società di ottenere il rimborso dell'imposta pagata per seconda, quella di L. 445.480.000, è palesemente inammissibile l'eccezione d'inammissibilità per tardività relativa alla richiesta di rimborso dell'imposta pagata per prima, quella per L. 197.730.000, perché "nel giudizio di appello non è consentito introdurre eccezioni non sollevate in primo grado, a meno che non si tratti di eccezioni rilevabili di ufficio (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2). È appena il caso di rilevare come la Commissione Tributaria a sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 debba limitare la sua indagine alla tempestività del ricorso in relazione all'atto o al comportamento impugnato (in questo caso, il silenzio rifiuto della Pubblica Amministrazione) e non anche agli atti pregressi del procedimento di accertamento del tributo. Pertanto lo esame della eccezione di parte appellante in ordine alla restituzione del primo versamento non può trovare ingresso in questo giudizio";

b) "in ordine al secondo versamento, la Commissione Regionale non può non rilevare ... come la notifica dell'avviso di liquidazione sia assolutamente inesistente; trattasi di mera firma, per di più illeggibile, apposta in calce all'atto di liquidazione; non vi è indicazione del luogo e della data di notifica, non vi è indicazione dell'Ufficiale notificatore né tantomeno vi è la sua firma. Non si versa in ipotesi di nullità della notificazione, ma in vera e propria ipotesi di inesistenza, situazione giuridica che impedisce la possibilità di qualsivoglia sanatoria dell'atto di notificazione. Pertanto, anche se la parte istante aveva comunque provveduto al pagamento dell'imposta richiesta con avviso di liquidazione (dal che sarebbe lecito ricavare la prova di una

conoscenza di tale atto), non può ritenersi sanato il vizio della notifica ai sensi dell'art. 156 c.p.c., comma 3, dato che tale ipotesi di sanatoria può essere applicata ad un atto di notifica pur sempre eseguito, sia pure senza la osservanza delle norme prescritte a pena di nullità; in questo caso, non esiste alcuna atto di notifica per cui la sanatoria è impossibile. Ritualmente pertanto la società R.V. propose la istanza di restituzione per tale versamento e altrettanto ritualmente venne proposto ricorso contro il silenzio della pubblica amministrazione in ordine a tale richiesta";

c) in ordine al merito della richiesta della Società, premesso che entrambe le parti aderiscono alla tesi dell'immediata operatività della direttiva Cee, è infondata la tesi dell'Ufficio appellante, secondo cui la stessa direttiva autorizzerebbe la tassazione dell'aumento di capitale fino alla misura massima dell'1% in forza dell'art. 4, comma 1, lett. D), la quale prevede l'ipotesi di aumento del capitale sociale mediante il conferimento di beni di qualsiasi natura; infatti, tale disposizione si riferisce alle operazioni di aumento di capitale sociale fatte con riferimento a beni infungibili, immobiliari o mobiliari, diversi dal denaro e non confligge con la norma ex art. 11, che esclude la possibilità di sottoposizione a qualsiasi imposta indiretta di qualsiasi operazione di aumento di capitale effettuata attraverso l'emissione di nuove azioni; la norma si attaglia, quindi, perfettamente al caso di specie, per il quale l'aumento di capitale sociale è avvenuto attraverso l'emissione di nuove azioni sottoscritte mediante versamento in denaro.

4. Il ricorso per cassazione delle amministrazioni finanziarie è sostenuto con tre motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con ogni conseguente statuizione, anche in ordine alle spese processuali.

5. L'intimata Società resiste con controricorso, integrato con memoria, e conclude per il rigetto del ricorso e per l'adozione di ogni statuizione consequenziale, anche in ordine alle spese di giudizio.

Motivi della decisione - 6.1. Con il primo motivo d'impugnazione si denunciano la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 7, 29 e 57 e dell'art. 112 c.p.c..

6.2. Secondo le ricorrenti amministrazioni finanziarie la CTR avrebbe fatto malgoverno del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 perché sarebbe inammissibile l'istanza di rimborso di una somma versata a titolo d'imposta pretesa con atto impositivo divenuto inoppugnabile per il contribuente e perché tale inammissibilità sarebbe sempre rilevabile d'ufficio dal giudice, in quanto essa sarebbe la conseguenza della mancata osservanza di un termine di decadenza in materia sottratta alla disponibilità delle parti ex art. 2969 c.c..

Comunque, l'eccezione d'inammissibilità dell'istanza di rimborso di L. 197.730.000 sarebbe stata sollevata in primo grado, perché già in quella sede l'Ufficio avrebbe eccepito la mancata impugnazione degli avvisi di liquidazione, e in secondo grado ne sarebbe stata fornita la prova.

6.3.1. Di tale motivo viene eccepita, da parte della Società resistente, l'inammissibilità, perché, a fronte dell'elencazione di varie norme ritenute violate e solo enunciate nella rubrica del quesito medesimo, nel contenuto della doglianza non sarebbe possibile rinvenire alcuna argomentazione giuridica, sia in fatto sia in diritto, idonea a sostenere la tesi avversa.

6.3.2. L'eccezione è infondata, perché è vero che nella rubrica del motivo sono elencate numerose disposizioni normative e che, perciò, ci si attenderebbe che in sede argomentativa la ricorrente utilizzasse, per confezionare la norma che assume violata e falsamente applicata, del materiale letterario tratto da ciascuna di esse, ma è anche vero che le argomentazioni si concentrano sullo scopo di affermare l'esistenza e la vigenza di una norma che, in quanto si compone con la formula del

solo D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 pur rendendo inutile il riferimento ad altre disposizioni normative, fa salva l'ammissibilità della censura nei limiti in cui essa è proposta.

6.4. Il primo motivo di ricorso è fondato, perché la Società, non avendo impugnato il primo avviso di liquidazione ed avendovi dato esecuzione con il versamento della somma con esso pretesa, ne aveva determinato l'inoppugnabilità e si era così preclusa l'esercizio del diritto di chiedere il rimborso. La decadenza, in cui la Società è così incorsa, attiene ad una situazione non disponibile da parte dell'amministrazione finanziaria e rientra, perciò, tra quelle ipotesi di decadenza che, in base all'art. 2969 c.c., sono rilevabili d'ufficio dal giudice, con l'ulteriore conseguenza che essa può essere dedotta per la prima volta in appello D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, comma 2 (Corte di cassazione: 19 giugno 2007, n. 14231; 6 luglio 2004, n. 12382; 21 giugno 2004, n. 11521; 19 luglio 2002, n. 10591; 28 luglio 2000, n. 9940). Nel caso in esame, poi, l'inoppugnabilità dell'avviso di liquidazione era stata eccepita dall'Ufficio già in primo grado (vedasi la pagina 2, righe 17-21, dell'atto di costituzione in giudizio) e della proposizione dell'eccezione aveva dato conferma la sentenza 14 luglio 2003, n. 35/1/03, della CTP di Torino (vedansi la pagina 3, ultime due righe, e la pagina 4, righe 1-5). Ora, non configura la formulazione di una nuova domanda la riproposizione in appello, da parte dell'Ufficio, dei medesimi fatti già dedotti in primo grado, perché tale prospettazione non incide sull'individuazione dell'oggetto della domanda o dei suoi elementi costitutivi, ma solo sulla prova di tali elementi (Corte di cassazione: 25 marzo 2008, 4752; 13 ottobre 2006, n. 22010); infatti, si ha domanda nuova solo quando con l'appello si introduca una causa pretendi nuova, in quanto sia fondata su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado (Corte di cassazione 30 luglio 2007, n. 16829).

6.5.1 principi di diritto da utilizzare per la sussunzione del caso controverso sono, dunque, i seguenti:

- 1) "è rilevabile d'ufficio ex art. 2969 c.c. la decadenza in cui sia incorso il contribuente nel chiedere il rimborso di un indebito tributario";
- 2) "la decadenza in cui sia incorso il contribuente nel chiedere il rimborso di un indebito tributario può essere dedotta per la prima volta in appello";
- 3) "non è una nuova domanda la riproposizione in appello dei medesimi fatti già dedotti in primo grado".

6.6. Poiché la sentenza d'appello non si è ad essa ispirata, essa dev'essere, in accoglimento del primo motivo d'impugnazione, cassata sotto il profilo appena esaminato.

7.1. Con il secondo motivo d'impugnazione s'ipotizzano la violazione e la falsa applicazione dei principi generali in materia di rimborso d'imposta e d'impugnazione di atti impositivi.

7.2. Si sostiene, in proposito, che la CTR, riconoscendo che la Società avesse conoscenza dell'avviso di liquidazione per L. 445.480.000, non avrebbe potuto escludere che l'atto impositivo fosse divenuto inoppugnabile per inesistenza della notificazione, perché l'esecuzione, da parte della Società, di un avviso di liquidazione da essa conosciuto, anche se non notificato, avrebbe comportato la sua acquiescenza all'atto impositivo e, quindi, alla pretesa tributaria, con l'ulteriore conseguenza che la domanda di rimborso sarebbe diventata inammissibile.

Più in generale, l'esecuzione di un avviso di liquidazione ne renderebbe superflua la notificazione al contribuente o addirittura ne precluderebbe la notificazione, perché non potrebbe esser impartito nuovamente un ordine di pagare che sia già stato eseguito. Ne deriverebbe che l'esecuzione dell'avviso di liquidazione terrebbe luogo, ad ogni effetto, della sua notificazione, cosicché dal giorno dell'esecuzione decorrerebbe il termine per l'impugnazione dell'avviso di liquidazione.

7.3.1. Di tale motivo si eccepisce l'inammissibilità, in sede di memoria, da parte della Società. Essa sostiene che la doglianza dell'Agenzia, riguardante l'asserita violazione di legge, nella specie "violazione dei principi in tema di rimborso, si risolverebbe nella mera generica indicazione nella rubrica del motivo di ricorso. Se ne trarrebbe conferma dal fatto che nel corpo del motivo non esisterebbe traccia di alcuna esposizione delle ragioni in fatto e in diritto a sostegno della tesi prospettata.

7.3.2. L'eccezione è priva di fondamento, perché, come s'è riferito nel p.7.2 e come risulterà ancor più chiaramente dall'esame cui le si sottoporranno nel p.7.4, le ragioni addotte dall'Agenzia sono specificamente conformate per sostenere la tesi della violazione, da parte della CTR, dei principi regolativi dell'impugnazione degli atti impositivi e del rimborso dell'indebito tributario.

7.4. Il secondo motivo di ricorso è fondato per le ragioni qui di seguito esposte.

7.4.1. La posizione assunta dalla CTR, che s'è qui testualmente riprodotta nel p.3.b), può esser così sintetizzata nei suoi passaggi essenziali:

- a) la notificazione del secondo avviso di liquidazione è inesistente;
- b) tale notificazione è, di conseguenza, insanabile ex art. 156 c.p.c., comma 3;
- c) il pagamento, da parte della Società, della somma pretesa con l'avviso di liquidazione potrebbe costituire la prova di una conoscenza dell'atto non notificato;
- d) ciò nonostante l'insanabilità della notificazione permane;
- e) la richiesta di rimborso è, quindi, rituale.

7.4.2. Dall'analisi della motivazione della sentenza impugnata si deduce, inoltre, che la CTR assume implicitamente, oltre a quelle ricordate nel p.7.4.1, due altre prese di posizione, che debbono esser preliminarmente evidenziate.

Anzitutto, la CTR presuppone che un atto amministrativo d'imposizione tributaria esista solo in quanto esso sia notificato: la notificazione costituirebbe il momento perfezionativo dell'atto. Ciò vale quanto dire, in termini negativi, che l'inesistenza della notificazione comporterebbe l'inesistenza dell'atto notificando.

La seconda posizione implicitamente assunta dalla CTR è la negazione di qualsiasi rilevanza giuridica al pagamento, da parte della Società, della somma pretesa con un avviso di liquidazione non notificato. Infatti, il giudice d'appello, pur ammettendo che dall'avvenuto pagamento "sarebbe lecito ricavare la prova di una conoscenza di tale atto", non lo prende affatto in considerazione e non si sofferma in alcun modo ad esaminarne la struttura e la collocazione ambientale, con particolare riguardo al tempo in cui esso è stato effettuato dalla Società.

Le due posizioni implicite della CTR sono, poi, collegate nel senso che l'inesistenza della notificazione, non sanabile, comporterebbe l'inesistenza dell'avviso di liquidazione, consequenzialmente altrettanto insanabile.

7.4.3. Nessuna delle due posizioni implicitamente assunte dalla CTR merita di essere condivisa.

7.4.3.1. Quanto al rapporto tra inesistenza della notificazione e inesistenza dell'atto notificando, si rileva, in primo luogo, che gli atti amministrativi d'imposizione tributaria sono sottoposti ad un regime procedimentale, che, pur nelle sue peculiarità rispetto a quello generale dell'atto amministrativo, lascia ben distinta la fase di decisione, o di perfezione dell'atto, rispetto alla fase integrativa della sua efficacia.

La dimostrazione di tale affermazione passa inevitabilmente, in mancanza di una normazione generale sull'atto amministrativo d'imposizione tributaria, attraverso l'esame delle principali leggi speciali d'imposta (imposte sui redditi, IVA e imposta di registro). In esse si segue, in genere, questa sequenza: si regola, anzitutto, la fase istruttoria dell'esercizio del potere di accertamento (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 31 e 41 ter per le imposte sui redditi; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 51 e 53 per l'IVA; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 9 ss. Per l'imposta di registro); si disciplina, poi, il risultato della fase di decisione, cioè l'avviso di accertamento o di liquidazione (D.P.R. 29

settembre 1973, n. 600, art. 42 per le imposte sui redditi; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 54 e 55 per l'IVA; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 41 e 42 e art. 52, comma 1 per l'imposta di registro), di cui si prevede il carattere recettizio, sottoponendolo all'operazione di conoscenza della notificazione (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1 per le imposte sui redditi; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 1 per l'IVA; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 3 per l'imposta di registro), per la quale si fissa un termine di decadenza a carico dell'ufficio tributario (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1 per le imposte sui redditi; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 1, n. 1 per l'IVA; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 76, comma 1-bis e art. 76, comma 2 per l'imposta di registro).

Inoltre, che la notificazione non sia elemento costitutivo dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria e non contribuisca, perciò, alla sua perfezione, è riconosciuto implicitamente, ma chiaramente, dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, n. 3 secondo il quale "La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo".

Se ne deduce che la mancanza della notificazione di un atto amministrativo d'imposizione tributaria non influisce sulla sua esistenza.

Questo regime generale, che si desume per induzione dalle varie leggi d'imposta e in via diretta dalla legge sul processo tributario, comporta che la notificazione della decisione tributaria è soltanto una condizione per la sua efficacia, ma non un elemento necessario per la sua giuridica esistenza.

Se ne ha conferma nel fatto che le condizioni di esistenza e di validità della decisione amministrativa tributaria devono essere valutate, dal punto di vista sostanziale, con riferimento al tempo dell'oggetto dell'imposta, e, dal punto di vista procedimentale, con riferimento al tempo dell'esercizio del potere di accertamento, mentre le condizioni di esistenza e di validità del diverso potere di notificazione devono essere valutate con riferimento al tempo del compimento di tale operazione di conoscenza.

D'altra parte, il fatto che il termine decadenziale per l'esercizio del potere di accertamento sia fissato dalle leggi d'imposta, comprendendovi anche il compimento della notificazione (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 1; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 76, comma 1 bis e art. 76, comma 2 per l'imposta di registro), non è di per sé idoneo a ricondurre l'operazione di conoscenza all'interno del procedimento di formazione della decisione amministrativa tributaria; infatti, si tratta di previsioni normative che mirano a fissare un limite temporale per l'esercizio del potere neutro di (far) adottare una notificazione e che solo indirettamente e implicitamente delimitano temporalmente anche l'esercizio del potere amministrativo sostanziale di accertamento, il cui risultato è l'atto incorporato nel documento oggetto della notificazione.

Comunque, l'esclusione che il potere di notificazione sia una mera articolazione del potere di accertamento consegue dalla configurazione legislativa della decisione tributaria, non solo come atto recettizio, cioè come dichiarazione che non produce i suoi effetti se non quando e finché non raggiunga il suo destinatario, collocandolo in una situazione giuridica oggettiva di conoscibilità, ma anche come dichiarazione recettizia solitaria; infatti, l'atto amministrativo d'imposizione tributaria è una dichiarazione che non necessita di per sé della collaborazione cognitiva di altri soggetti per svolgere la sua funzione, ma è solo per la sua forza di limitazione della sfera di un altro soggetto che si vuole che questi sia posto in condizione di conoscibilità e che a tale condizione sia subordinata l'efficacia della dichiarazione. Ne deriva che, a differenza della dichiarazione recettizia non solitaria, per la quale la conoscenza del destinatario è condizione necessaria perché la dichiarazione espliciti, non solo i suoi effetti giuridici, ma anche la sua funzione pratica, l'idoneità della decisione

amministrativa tributaria a produrre, anche da sola, il risultato effettivo per il quale è stata formulata, esclude che la notificazione rientri nel procedimento della sua formazione e comporta, invece, l'appartenenza della notificazione solo alla fase d'integrazione della sua efficacia.

Da questa natura del rapporto tra l'atto amministrativo d'imposizione tributaria e la sua notificazione deriva il regime delle condizioni di esistenza e delle condizioni di validità dei due atti.

Quanto alle prime, l'esistenza della decisione amministrativa tributaria non è in alcun modo condizionata dall'esistenza della notificazione: se la notificazione non esiste, è preclusa l'efficacia della decisione amministrativa, ma la sua esistenza, se si è realizzata, non viene compromessa e, ove mai assumessero rilevanza fatti equipollenti e sostitutivi della notificazione, l'atto amministrativo d'imposizione tributaria potrebbe comunque produrre i suoi effetti.

Quanto all'(in)validità della notificazione della decisione amministrativa tributaria, si deve tener presente che la giurisprudenza di questa Corte, modellata dalla sentenza delle Sezioni unite civili 5 ottobre 2004, n. 19854, e poi diffusamente consolidatasi, è orientata nel senso di ritenere:

1) che "la natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; ... pertanto, 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." (secondo l'efficace sintesi della posizione assunta dalle Sezioni unite civili della Corte di cassazione nella sentenza 5 ottobre 2004, n. 19854, formulata dalla sentenza di questa Sezione 11 ottobre 2007, n. 21411; v. anche Corte di cassazione: 27 settembre 2007, n. 20357; 12 luglio 2006, n. 15894; 16 settembre 2005, n. 18420; 20 giugno 2005, n. 13231);

2) che tale sanatoria, tuttavia, può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza -previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento (così, ancora, la sentenza delle Sezioni unite civili 5 ottobre 2004, n. 19854, seguita dalle sentenze poc'anzi citate).

Questa Corte ha avuto, poi, l'occasione di precisare che la sanabilità secondo il principio ricavabile dall'art. 156 c.p.c., comma 3 cui deve riconoscersi carattere generale, si estende anche allo stesso atto amministrativo d'imposizione tributaria, almeno quando il raggiungimento dello scopo sia ricavabile da comportamenti processuali del contribuente. In questo senso vedansi le sentenze 10 maggio 2005, n. 9697, e 12 aprile 2005, n. 7498. Quest'ultima, in particolare, si è così espressa: "La sanatoria delle nullità degli atti per raggiungimento dello scopo costituisce espressione di un principio di ordine generale applicabile sia con riferimento agli atti processuali, per i quali è stato codificato, sia, in mancanza di impedimenti di carattere normativo o logico sistematico, per quegli atti di natura sostanziale che, come gli atti di imposizione fiscale, per avere efficacia e consentire all'interessato l'impugnazione in sede giudiziaria, devono essere notificati. E il principio trova applicazione, quanto agli atti impositivi, sia che la nullità attenga alla notificazione dell'atto (in tal senso, Cass., S.U., 5 ottobre 2004, n. 19854), sia che la nullità discenda dalla mancata o insufficiente indicazione del soggetto che lo ha emesso o del suo destinatario".

Delle tre articolazioni assunte dal riferito orientamento giurisprudenziale non trovano applicazione al caso in esame né quella relativa alla sanabilità ex art. 156 c.p.c., comma 3 dell'invalidità della notificazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributario né quella relativa alla sanabilità dello stesso atto amministrativo: non la prima, perché il giudice d'appello ha concentrato le sue argomentazioni sul tentativo, riuscito, di dimostrare che il regime processuale della sanabilità teleologica si applica anche alla notificazione invalida dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria, ma non alla notificazione inesistente, qual è quella dell'avviso di liquidazione oggetto della controversia; non la seconda, perché nella fattispecie in esame non si discute di un atto amministrativo d'imposizione tributario invalido, ma della rilevanza giuridica che si debba attribuire al pagamento, da parte del contribuente, della somma pretesa con una decisione amministrativa tributaria.

Infatti, il giudice d'appello, come s'è riferito nel 3.b), ha affermato che da tale pagamento "sarebbe lecito ricavare la prova di una conoscenza" dell'avviso di liquidazione. Tuttavia, la convinzione della CTR - errata, come s'è potuto vedere - che l'inesistenza della notificazione comporti anche l'inesistenza dell'atto che si sarebbe dovuto notificare, l'ha portata a ritenere - ancora una volta erroneamente - che fosse inutile accertare la rilevanza del pagamento.

7.4.3.2. Passando così alla seconda delle posizioni implicitamente assunte dalla CTR, ci si deve domandare quale sia la rilevanza giuridica del pagamento, da parte del contribuente, della somma pretesa con un atto amministrativo d'imposizione tributaria, esistente e valido, ma non notificato. Il problema si articola, poi, in due questioni: la prima riguarda l'eventuale equipollenza del pagamento alla notificazione e la seconda, che dev'essere posta per tener conto del principio fissato dalla giurisprudenza di questa Corte sul limite temporale della sanabilità della notificazione, riguarda il momento nel quale il pagamento viene effettuato.

7.4.3.2.1. Alla prima questione si deve dare soluzione positiva per le ragioni e nei limiti qui di seguito illustrati.

La notificazione di un atto amministrativo d'imposizione tributaria, in quanto operazione di conoscenza che ha per oggetto una dichiarazione recettizia solitaria, è un fatto che si colloca nella fase integrativa dell'efficacia del provvedimento e che, creando una situazione giuridica oggettiva di conoscibilità per il contribuente, svolge la funzione di stabilire, con effetto di certezza legale, il dies a quo del termine per l'impugnazione. Se questa funzione è svolta da una conoscenza potenziale dell'atto autoritativo - la conoscibilità creata dalla notificazione, a maggior ragione essa può esser svolta da una conoscenza effettiva dell'atto.

Di questa natura delle cose tengono conto esplicito tutte quelle disposizioni normative che, al fine di stabilire quale sia il giorno iniziale della decorrenza del termine per impugnare un atto amministrativo, equiparano la notificazione o la comunicazione dell'atto impugnabile alla sua "piena conoscenza" da parte dell'amministrato. Così, per esempio, il D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199, art. 2, comma 1 e l'art. 9, comma 1 prevedono, rispettivamente per il ricorso gerarchico e per il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, che essi siano proposti entro il termine, di trenta giorni per il primo o di centoventi per il secondo, a partire dalla notificazione o dalla comunicazione amministrativa dell'atto impugnabile "o da quando l'interessato ne abbia avuto piena conoscenza". Dal canto suo, la L. 6 dicembre 1971, n. 1034, art. 21, comma 1, n. 1 sia nel testo originario sia nel testo sostituito dalla L. 21 luglio 2000, n. 205, art. 1 dispone che il ricorso giurisdizionale amministrativo dev'essere notificato entro sessanta giorni "da quello in cui l'interessato ne abbia ricevuto la notifica, o ne abbia comunque avuta piena conoscenza". Ancora, il D.P.R. 12 aprile 2006, n. 184, art. 12, comma 2, n. 1 prevede che il ricorso alla Commissione per

l'accesso ai documenti amministrativi sia presentato entro trenta giorni dalla "piena conoscenza" del provvedimento impugnato.

Ora, quel che la legge chiama la "piena conoscenza" è una conoscenza effettiva dell'atto impugnabile e, in quanto tale, essa è, in natura, una conoscenza di pregio maggiore rispetto alla conoscenza potenziale, o conoscibilità. Ma sul piano della regolamentazione giuridica dei rapporti tra i soggetti dell'ordinamento conta, oltre alla natura delle cose e ai fatti attraverso i quali essa si manifesta, la prova di tali fatti. Per quel che qui interessa, cioè per i fenomeni di conoscenza di un atto amministrativo, è più facile provare il fatto della conoscibilità che il fatto della conoscenza effettiva ed è per questa ragione che la legge preordina, in via primaria, varie tecniche di realizzazione di una situazione giuridica oggettiva di conoscibilità per l'amministrato (comunicazione, notificazione, pubblicazione, pubblicità per registri, presenza, accesso ai documenti), di cui si può preconstituire la prova con effetto di certezza. Per l'atto amministrativo d'imposizione tributaria, poi, la legge, con maggior rigore, vincola l'ufficio ad adottare, per i suoi provvedimenti, quell'operazione di conoscenza particolarmente vigorosa che è la notificazione, alla cui realizzazione si connette l'effetto di certezza legale della creazione della situazione giuridica oggettiva di conoscibilità per il contribuente.

Sul piano amministrativo generale, poi, come s'è veduto, la stessa legge si premura di precisare, evidenziando la forza della natura delle cose, che le operazioni di conoscenza a destinatario individuale - comunicazione e notificazione - possono essere sostituite, nello svolgimento della funzione di determinare il dies a quo del termine per l'impugnazione, dalla "piena conoscenza" dell'atto impugnabile. I due problemi consequenziali, quello della specificazione del significato di "piena" conoscenza e quello della prova della conoscenza equipollente, sono stati affrontati e risolti dalla giurisprudenza amministrativa, che è solida nel ritenere:

a) che "la piena conoscenza di un provvedimento amministrativo ai fini della decorrenza del termine per la sua impugnazione si ricollega all'avvenuta individuazione del relativo contenuto da parte del destinatario dell'atto, sicchè lo stesso ne possa rilevare l'eventuale valenza lesiva, tenendo presente che la piena percezione del contenuto essenziale dell'atto non postula che il medesimo sia conosciuto in tutti i suoi elementi, ma solo che il destinatario sia stato reso edotto di quelli essenziali, quali l'Autorità emanante, il contenuto dispositivo e la data" (v., per tutte, Consiglio di Stato 22 giugno 2006, n. 293);

b) che "la piena conoscenza del provvedimento impugnato deve essere provata in modo certo ed inequivocabile da parte di chi eccepisce la tardività del ricorso ed il relativo onere non può ritenersi adempiuto sulla base della prospettazione di mere presunzioni che non assurgono a dignità di prova" (v., per tutte, Consiglio di Stato 21 giugno 2005, n. 3220).

Per gli atti amministrativi d'imposizione tributaria la legge processuale stabilisce che "Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato" (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 1, n. 1). Non si prevede, dunque, alcuna equipollenza tra notificazione e piena conoscenza. Tuttavia, le ragioni illustrate per interpretare le norme sul contenzioso amministrativo generale valgono anche per il contenzioso tributario, perché sarebbe contrario alla natura delle cose, e alla logica che ne sta alla base, negare alla conoscenza effettiva, purché piena e purché provata dall'ufficio tributario, la stessa capacità di creare, a carico del contribuente, l'onere di rispettare il termine decadenziale per l'eventuale impugnazione dell'atto d'imposizione che non gli sia stato notificato, ma che egli abbia, comunque, pienamente conosciuto.

7.4.3.2.2. La seconda questione in cui si articola il problema della rilevanza giuridica del pagamento, da parte del contribuente, della somma pretesa con un atto

amministrativo d'imposizione tributaria, esistente e valido, ma non notificato, riguarda il limite temporale entro il quale il pagamento può essere assunto come equipollente della notificazione.

Occorre tener presente, al riguardo, che l'esercizio del potere di accertamento tributario è sottoposto dalla legge ad un termine decadenziale, nel quale la legge esige che rientri anche la notificazione del provvedimento tributario. Se la giurisprudenza di questa Corte ha interpretato la normativa sulla decadenza relativa all'esercizio del potere di accertamento tributario, integrato con quello di notificazione, in connessione con quella processuale sulla sanabilità della notificazione invalida ex art. 156 c.p.c., comma 3 ammettendone la sanabilità alla condizione che il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza (Corte di cassazione, Sezioni unite civili 5 ottobre 2004, n. 19854), anche l'equipollenza tra la piena conoscenza dell'atto e la sua notificazione può ammettersi solo entro lo stesso limite temporale.

7.5. Le considerazioni sin qui esposte portano a concludere che si debbono considerare implicitamente presenti e vigenti nell'ordinamento giuridico italiano le seguenti norme giuridiche:

1) "l'atto amministrativo d'imposizione tributaria è una dichiarazione recettizia solitaria e la sua notificazione non ne è un elemento costitutivo, ma è solo condizione della sua efficacia";

2) "il termine, decadenziale per l'ufficio tributario, per adottare e per notificare un provvedimento amministrativo tributario è rispettato anche se, in mancanza di notificazione, il contribuente abbia avuto, prima che il termine si sia scaduto, piena conoscenza dell'atto impugnabile";

3) "grava sull'ufficio tributario la prova sia della piena conoscenza, da parte del contribuente, dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria, sia della sua acquisizione entro il termine di decadenza per l'esercizio del potere d'imposizione e per la notificazione dell'atto".

7.6. Con riguardo alla fattispecie qui esamata, la CTR, ignorando i principi di diritto appena enunciati, ha trascurato di prendere in considerazione il pagamento, erroneamente ritenuto irrilevante, ed ha ommesso di accertare tanto se l'Ufficio abbia provato che quel pagamento equivalga a piena conoscenza del secondo avviso di liquidazione quanto se il pagamento sia avvenuto entro il termine decadenziale previsto dalla specifica legge d'imposta per la notificazione cui il pagamento s'è sostituito nella funzione cognitiva.

Si rende, quindi, necessario che all'accoglimento del secondo motivo d'impugnazione, segua, in sede di rinvio della causa, lo svolgimento, da parte del giudice di merito, del duplice accertamento poc'anzi descritto.

In particolare, l'accertamento che l'Ufficio abbia provato che il pagamento, da parte della Società, della somma pretesa con il secondo avviso di liquidazione comporta che si verifichi se il pagamento abbia assunto una struttura (destinatario del pagamento, coincidenza tra la somma pagata e quella indicata nell'avviso, eventuale indicazione nella ricevuta di pagamento dell'avviso di liquidazione come titolo del versamento, e ogni altro elemento che possa assumere rilevanza probatoria) tale da poter essere qualificato come un fatto idoneo a provare la piena conoscenza, da parte della Società, dell'avviso di liquidazione.

8. La riconosciuta fondatezza dei primi due motivi d'impugnazione rende superfluo l'esame della terza censura, con la quale si denunciava la violazione e la falsa applicazione dell'art 4, Tariffa, 1^a parte, all. D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, e Direttiva CEE n. 335 del 1969, e l'omessa, l'insufficiente e la contraddittoria motivazione della sentenza impugnata su un punto decisivo della controversia. Essa, pertanto, resta assorbita.

9. Le precedenti considerazioni conducono all'accoglimento dei primi due motivi del ricorso, del quale il terzo risulta assorbito, alla cassazione della sentenza impugnata in relazione all'accoglimento e al rinvio della causa ad altra Sezione della CTR del Piemonte, che, oltre a far applicazione delle norme di diritto individuate nei p.6.5 e p.7.5, provvederà anche a liquidare le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

P.Q.M. - La Corte accoglie i primi due motivi d'impugnazione, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa ad altra Sezione della CTR del Piemonte, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

Cass. civ. Sez. V, 24-02-2009, n. 4448REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUPI Fernando - Presidente

Dott. ZANICHELLI Vittorio - Consigliere

Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere

Dott. GRECO Antonio - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI SETTIMO MILANESE, in persona del Sindaco pro tempore, rappresentato e difeso dall'avv. CARTA Maura e dall'avv. Maria Stefania Masini, e presso quest'ultima selettivamente domiciliato in Rema, in via della Vite n. 7;

- ricorrente -

contro

G.P. e MI.RA. srl;

- intimati -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 3/2/06, depositata il 26 gennaio 2006.

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di consiglio del 6 novembre 2008 dal Relatore Cons. Dott. Antonio Greco;

Lette le conclusioni scritte del P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Fatto Diritto P.Q.M.**Svolgimento del processo**

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con la sentenza indicata in epigrafe, accogliendo l'appello di G.P. e della MI.RA. srl, ha annullato gli avvisi di accertamento ICI per gli anni 1998, 1999 e 2000, relativi ad un terreno in (OMISSIS), per essere stati portati a conoscenza dei contribuenti col "semplice invio di raccomandata con avviso di ricevimento" e non notificati a mezzo posta, come prescritto dal *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 11, comma 2*.

Avverso la decisione il Comune di Settimo Milanese propone ricorso per cassazione, illustrato con successiva memoria.

I contribuenti non hanno svolto attività difensiva nella presente sede.

Il ricorso, ai sensi dell'*art. 375 cod. proc. civ.*, è stato fissato per la trattazione in Camera di consiglio.

Motivi della decisione

Con il primo, assorbente, motivo del ricorso il Comune di Settimo Torinese, denunciando "violazione e falsa applicazione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2*. Insufficienza e contraddittorietà della motivazione", censura l'interpretazione della disposizione del *D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 11, comma 2*, fornita dal giudice di merito, deducendo che nei casi in

cui il legislatore ha inteso fare riferimento all'istituto della notifica vera e propria lo ha precisato espressamente ed in forma non equivoca, richiamando la figura dell'ufficiale giudiziario ovvero l'*art. 137 cod. proc. civ.*, e segg., come nel caso degli avvisi e degli atti relativi alle imposte dirette ed all'imposta di registro - e nei casi dell'IVA, e delle imposte ipotecarie e catastali, per i quali sono richiamate le modalità di notifica previste per le imposte dirette -, laddove per i tributi locali l'impreciso sintagma utilizzato ("notifica anche a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento") fa ritenere che la trasmissione degli atti possa essere effettuata alternativamente sia nella forma della notificazione che in quella della notificazione, fermo restando che il mancato ricorso alla notifica non costituisce motivo di nullità dell'avviso.

Il ricorso è manifestamente fondato.

In materia di accertamento dell'imposta comunale sugli immobili il *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 11, comma 2*, prescrive che "l'avviso deve essere notificato, anche a mezzo posta mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al contribuente, a pena di decadenza ...". Questa Corte ha già affermato, in materia di atti di accertamento di tributi locali, con riguardo alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, per la quale è dettata una disposizione di analogo tenore - "gli avvisi di accertamento devono essere notificati al contribuente, a pena di decadenza, anche a mezzo posta, mediante raccomandata con avviso di ricevimento ..." - che, "stabilendo che gli avvisi di accertamento possono essere inviati anche a mezzo di lettera raccomandata, il *D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 51*, autorizza i Comuni a provvedere direttamente alla notificazione" (Cass. n. 2690 del 2002). E ciò in linea con una tendenza già emersa a livello normativo con il *D.Lgs n. 546 del 1992, art. 16*, e con lo stesso *D.Lgs n. 504 del 1992, art. 11*: "in caso contrario, infatti, il Legislatore non avrebbe avuto alcun motivo di dare espressamente atto della possibilità di servirsi del servizio postale, perchè tale facoltà rientrava già nei poteri degli ufficiali giudiziari, che a norma dell'*art. 149 c.p.c.* e della *L. n. 890 del 1982, art. 1*, possono o addirittura debbono ricorrere a tale tipo di notifica a seconda del luogo in cui si trova il destinatario".

Il ricorso va pertanto accolto, la sentenza impugnata va cassata e la causa rinviata, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

Così deciso in Roma, il 6 novembre 2008.

Depositato in Cancelleria il 24 febbraio 2009

Cass. civ. Sez. V, 18-06-2009, n. 14145

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente

Dott. MAGNO Giuseppe Vito Antonio - Consigliere

Dott. BERNARDI Sergio - Consigliere

Dott. BISOGNI Giacinto - Consigliere

Dott. BERTUZZI Mario - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 17425/2004 proposto da:

FATTORIA PAGNANA SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA G. NICOTERA 29, presso lo studio dell'avvocato NOBILONI ALESSANDRO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato LAVATELLI MARIO, giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI RIGNANO SULL'ARNO;

- intimato -

sul ricorso 21211/2004 proposto da:

COMUNE DI RIGNANO SULL'ARNO in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA PANAMA 58, presso lo studio dell'avvocato MOLINO CLAUDIA, rappresentato e difeso dall'avvocato CECCHI ALESSANDRO, giusta delega in calce;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

FATTORIA PAGNANA SPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 14/2004 della COMM. TRIB. REG. di FIRENZE, depositata il 28/04/2004;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25/05/2009 dal Consigliere Dott. BERTUZZI MARIO;

udito per il ricorrente l'Avvocato LAVATELLI, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale, rigetto dell'incidentale;

udito per il resistente l'Avvocato CECCHI, che ha chiesto il rigetto del ricorso principale, accoglimento dell'incidentale;

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

Fatto Diritto P.Q.M.**Svolgimento del processo**

La s.p.a. Fattoria Pagnana propose due ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Firenze per l'annullamento degli avvisi di accertamento con cui il Comune di Rignano sull'Arno le intimava il pagamento dell'Ici per gli anni dal 1995 al 1999 in relazione a due diversi terreni, sul presupposto che essi fossero edificabili, assumendo la

contribuente di avere diritto all'esenzione per aver continuato ad esercitare sui predetti fondi, nel periodo di riferimento, attività agricola.

Il giudice di primo grado, riuniti i ricorsi, li respinse, e, interposto gravame, la relativa decisione fu confermata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana che, con sentenza n. 14 del 28.4.2004, affermò che, essendo i terreni in questione edificabili, gli avvisi di accertamento impugnati dovevano considerarsi legittimi, restando del tutto irrilevante la prova, peraltro mancante, della eccepita prosecuzione su di essi dell'attività agricola, aggiungendo che la disposizione invocata dalla contribuente circa l'equiparazione del terreno edificabile a quello agricolo non era comunque applicabile nella specie, richiedendo la legge, quale requisito essenziale, l'esercizio diretto da parte dell'imprenditore dell'attività agricola, presupposto che non poteva ricorrere nei caso in cui l'impresa agricola fosse una società di capitali.

Per la cassazione di questa decisione, notificata il 20.5.2004, la s.p.a Fattoria Pagnana ricorre con atto notificato il 15.7.2004, affidato a sette motivi.

Resiste con controricorso e propone a sua volta ricorso incidentale, sulla base di due motivi, il Comune di Rignano sull'Arno.

Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

Preliminarmente va disposta la riunione dei ricorsi ai sensi dell'art. 335 c.p.c., in quanto proposti avverso la medesima sentenza.

Il primo motivo del ricorso principale proposto dalla società Pagnana denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2 e 9 e dell'art. 11 disp. gen., censurando la decisione impugnata per avere affermato la legittimità della pretesa fiscale in forza del solo presupposto della natura edificabile dei terreni, senza considerare che la legge, a tal fine, equipara al terreno agricolo il terreno edificabile che sia oggetto di effettiva coltivazione da parte dell'imprenditore agricolo.

Il motivo è infondato.

Dalla lettura della sentenza impugnata emerge che l'affermazione del giudice di merito qui criticata, secondo cui, attesa l'utilizzabilità edificatoria dei terreni gravati dall'imposta, deve considerarsi irrilevante la prosecuzione su di essi dell'attività agricola da parte della ricorrente - asserzione di per sè senz'altro non condivisibile alla luce del disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, - non costituisce un'affermazione autonoma, idonea in quanto tale ad integrare una distinta ragione giustificatrice della decisione, ma va collegata, saldandosi, con le argomentazioni successive, con le quali il giudice di merito ha escluso che questa disposizione possa trovare applicazione nel caso di specie, interessando essa i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli che in via principale esercitano tale attività direttamente, condizione questa che non ricorre nel caso in cui imprenditore sia una società per azioni. L'asserzione secondo cui, ad avviso del giudicante, costituisce un dato del tutto irrilevante la prosecuzione sui terreni in questione dell'attività agricola va letta pertanto, nel percorso motivazionale della sentenza, alla luce della evidenziata qualità soggettiva della ricorrente, cioè della considerazione che la sua forma giuridica di società di capitali costituisce un ostacolo per così dire preliminare all'applicazione della disposizione invocata, rendendo così irrilevante anche l'accertamento delle condizioni di fatto da essa previste, tra le quali la coltivazione dei terreni.

Il mezzo proposto va pertanto respinto dal momento che esso non investe l'effettiva ratio decidendi della sentenza impugnata, la quale va invece individuata - come bene il ricorso evidenzia nei motivi successivi - nell'affermazione del giudice a quo che l'invocato D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, rivolgendosi all'imprenditore agricolo che esercita la sua attività nella diretta conduzione del fondo, esclude dal novero dei soggetti beneficiari le imprese agricole in forma di società di capitali.

Il secondo motivo di ricorso denuncia violazione o falsa applicazione di principio di diritto in relazione agli artt. 5, 10, 33 e 48 Trattato CE e violazione della direttiva n. 159/72 CE, censurando la sentenza impugnata per avere escluso l'applicabilità nel caso concreto della normativa posta al D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2 e 9, in ragione del fatto che la contribuente aveva forma di società di capitali, in contrasto con la normativa comunitaria che non pone alcuna distinzione tra imprenditore agricolo individuale e societario.

Il terzo motivo di ricorso denuncia violazione o falsa applicazione di principio di diritto in relazione agli artt. 3, 44 e 53 Cost. e violazione dell'art. 41 Cost., e art. 85 Trattato CE, assumendo che la distinzione operata dalla decisione impugnata tra imprenditore agricolo individuale e societario contrasta altresì con i principi di uguaglianza, capacità contributiva e di libera concorrenza.

Il quarto motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 2 e 9, nella disciplina anteriore al D.Lgs. n. 447 del 1997, art. 58 e violazione dell'art. 113 c.p.c., assumendo che la distinzione operata dalla decisione impugnata tra imprenditore agricolo individuale e societario contrasta altresì con la lettera della legge in materia di ici, ove di tale discriminazione non vi è traccia, nonchè con la nozione stessa di imprenditore; si sostiene inoltre che, in relazione al periodo precedente alla entrata in vigore del D.Lgs. n. 446 del 1997, l'assenza di tale distinzione è anche desumibile, al contrario, proprio dal tenore della prescrizione posta dall'art. 58 di tale decreto, che ha limitato l'applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, alle sole persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali, tenuto conto che, dato il carattere innovativo della prescrizione, tale limitazione non era applicabile in precedenza.

Il quinto motivo di ricorso denuncia violazione degli artt. 3, 41, 44 e 53 Cost., in relazione al D.Lgs. n. 447 del 1997, art. 58 ed al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, assumendo che la lettura restrittiva e asistemica di quest'ultima disposizione da parte dei giudici tributari di prime cure e di appello è in contrasto con i principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost..

I suesposti motivi vanno trattati congiuntamente in ragione della loro connessione logica e giuridica, atteso che essi investono, sotto diversi profili, l'interpretazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, data dal giudice a qua, secondo il quale tale disposizione non trova applicazione per le imprese agricole in forma di società per azioni. I motivi sono tutti infondati.

Premesso che, come già rilevato, l'art. 9 citato prevede l'agevolazione di cui si tratta in favore, oltre che dei coltivatori diretti, degli imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale e conducono direttamente i terreni in questione, va precisato che la nozione di "imprenditore agricolo a titolo principale" non è una nozione extragiuridica, ma normativa, atteso che la sua definizione è stabilita dalla L. n. 153 del 1975, che ha dato attuazione alle direttive del Consiglio CEE nn. 72/159, 72/160 e 72/161 del 17.4.1972. Ciò posto, è evidente che ragioni sistematiche e di coerenza del sistema normativo impongano all'interprete di attribuire alle parole o alle espressioni usate dalla legge il significato che esse costantemente hanno nell'ambito dell'ordinamento, in special modo laddove la legge si preoccupi di fornirne una precisa e delimitata definizione. In mancanza di indicazioni contrarie, desumibili in modo chiaro dalla estrema specialità del settore normativo in cui una determinata nozione è fissata dalla legge o, viceversa, della peculiarità dell'ambito in cui essa dovrebbe essere estesa, costituisce pertanto un'opzione ermeneuticamente corretta applicare ad una nozione o espressione usata da una norma la definizione di essa effettuata da altra legge.

Nel caso di specie, la nozione di imprenditore agricolo utilizzata dall'art. 9 in materia di ici va pertanto ricavata non in via autonoma, ma alla luce della definizione che di essa dà la disposizione, di carattere generale, di cui alla L. n. 153 del 1975, art. 12. A sostegno di questa conclusione è dato poi rinvenire un preciso e difficilmente confutabile dato testuale, che vale a dire l'art. 9 citato non fa riferimento soltanto all'imprenditore agricolo,

bensì specifica tale figura nell' "imprenditore agricolo a titolo principale", che è appunto la nozione data dalla L. n. 153 del 1975. Può inoltre aggiungersi che questa impostazione interpretativa è stata seguita da questa Corte, in materia tributaria, in diverse occasioni, essendosi ritenuto ad esempio di dover fare riferimento alla nozione di imprenditore agricolo di cui alla L. n. 153 del 1975, ai fini della determinazione dell'aliquota dell'imposta di registro da applicare per gli atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli, che l'art. 1, parte 1, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, applica in misura ridotta nel caso in cui acquirente sia un imprenditore agricolo (Cass. n. 10226 del 2003; Cass. n. 11693 del 1997; Cass. n. 3247 del 1996;

Cass. n. 6213 del 1990). Tanto stabilito, la L. n. 153 del 1975, art. 12, nella versione vigente all'epoca dei periodi di imposta di cui si discute (dal 1995 al 1999), qualificava imprenditori agricoli a titolo principale soltanto gli imprenditori individuali, stabilendo che: "Si considera a titolo principale l'imprenditore agricolo che dedichi all'attività agricola due terzi del proprio tempo di lavoro complessiva e che ricavi dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale". Soltanto con il D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 10, la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale è stata estesa, a determinate condizioni, alle società di capitali.

Ne consegue che, in base al quadro normativo applicabile *ratione temporis*, le società di capitali che svolgevano attività agricola erano escluse, in quanto non aventi la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale, dall'agevolazione tributaria prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, che si applicava unicamente agli imprenditori agricoli individuali, secondo un'opzione legislativa successivamente ribadita, ed anzi ulteriormente ristretta mediante l'introduzione di ulteriori condizioni, dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, comma 2. Risulta in tal modo confermata la lettura della disposizione in argomento accolta dalla Commissione regionale, che ne ha escluso l'applicabilità alle società di capitali.

La società ricorrente in via principale, nel contestare questa interpretazione, sostiene che l'esclusione delle società di capitali dall'applicazione della disposizione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, così come all'epoca vigente (prima, cioè, della modifica in senso restrittivo introdotta dal D.Lgs. cit. n. 446 del 1998), contrasta con i principi del Trattato CEE e con la direttiva del Consiglio CE n. 159 del 1972, che non pongono alcuna distinzione tra imprenditore agricolo individuale o societario, nonchè con i principi costituzionali di uguaglianza, libertà di iniziativa economica e capacità contributiva.

Anche queste argomentazioni vanno disattese.

Intanto perchè le contestazioni sollevate appaiono formulate in modo generico, limitandosi il ricorso a prospettare un contrasto con i principi comunitari e costituzionali, senza però fare riferimento, in relazione alla normativa comunitaria di regolazione, a disposizioni specifiche, nè illustrando in modo concreto il perchè ed in che misura l'esclusione delle società di capitali dalla nozione di imprenditore agricolo a titolo principale, che risale, si ripete, alla L. n. 153 del 1975, costituirebbe una ingiustificata ed irragionevole violazione dei principi di parità di trattamento e di libera concorrenza.

In secondo luogo, possono richiamarsi, quanto al merito delle censure, le indicazioni provenienti dalla sentenza n. 87 del 2005 della Corte Costituzionale, la quale ha precisato che, in tema di esenzioni o di agevolazioni fiscali, rientra nella discrezionalità del legislatore, salva la manifesta irragionevolezza, l'individuazione del concreto ambito di applicazione delle stesse e che la ragione giustificatrice della agevolazione fiscale prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, risiede nel fornire un incentivo a favore di coloro che coltivano direttamente il fondo e che traggono dall'attività agricola la fonte principale del proprio reddito. Ed in proposito è agevole rilevare la differenza sostanziale che corre, ai fini della agevolazione tributaria in discorso, tra il coltivatore diretto e l'imprenditore agricolo individuale che a titolo principale provvede alla coltivazione diretta del fondo e l'impresa agricola in forma di società per azioni, in cui predomina, per definizione, l'elemento capitalistico dell'impresa. Non irrilevante è, del resto, che questa

scelta legislativa sia stata ribadita ed anzi resa più stringente dal D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, che, per fruire dell'agevolazione, ha richiesto l'ulteriore condizione dell'iscrizione dell'imprenditore agricolo negli elenchi comunali previsti dalla L. n. 9 del 1963, art. 11.

Nè a sostegno della tesi della ricorrente sembra giovare l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee, in forza del quale non possono escludersi dalla nozione di imprenditore agricolo a titolo principale persone giuridiche e società, che svolgano attività imprenditoriale agricola, per il solo fatto della loro forma giuridica (Corte di Giustizia 18 dicembre 1986, in causa 312/85). Questa Corte di legittimità ha invero già chiarito al riguardo - con il conforto di un più recente e conforme indirizzo giurisprudenziale della stessa Corte di Giustizia (15 ottobre 1992, in causa C-162/91) - che la parificazione prospettata dalla Corte europea opera limitatamente alla disciplina normativa nazionale che costituisce attuazione della direttiva comunitaria n. 159/72 - L. n. 153 del 1975 - in funzione, ed è questo il punto rilevante, delle provvidenze da questa previste, con la conseguenza che la norma nazionale può disciplinare in piena autonomia la materia relativa al trattamento tributario (Cass. n. 10226 del 2003; Cass. n. 11693 del 1997; Cass. n. 3247 del 1996; Cass. n. 6213 del 1990).

Con il sesto motivo, intitolato: "In estremo subordine:

applicabilità del D.Lgs. 18 dicembre 1997, art. 6, e conseguente disapplicazione delle sanzioni "si chiede la non applicazione delle sanzioni causa l'errore incolpevole della contribuente sul l'obbligazione fiscale cagionato dalla equivocità del dettato normativo.

Il motivo è inammissibile in quanto pone una domanda nuova, che per di più implica un accertamento di fatto, non consentito in questa sede.

Il settimo motivo denuncia "Travisamento dei presupposti di fatto nell'applicazione del tributo", assumendo che il giudice a quo non ha considerato l'ulteriore motivo di appello che lamentava che l'ici fosse stata calcolata, per le annualità precedenti al 1996, tenendo conto di un terreno acquistato dalla contribuente soltanto il 10.10.1996.

Anche questo ultimo motivo è inammissibile, non specificando il ricorso se la questione con esso sollevata sia stata proposta fin dal ricorso introduttivo, nè riproducendo, in applicazione del principio della autosufficienza del ricorso per cassazione, la censura che si assume non esaminata dal giudice di merito (Cass. n. 6361 del 2007; Cass. n. 978 del 2007).

Il ricorso principale è pertanto respinto.

Il primo motivo del ricorso incidentale avanzato dal Comune di Rignano sull'Arno denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 2, lett. b), e contraddittorietà della motivazione su un punto decisivo della controversia, lamentando che il giudice di appello, pur avendo ritenuta non provata da parte della società contribuente la prosecuzione dell'attività agricola sui terreni edificabili, non abbia respinto il ricorso anche per tale ragione.

Il secondo motivo del ricorso incidentale denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, lamentando che il giudice di appello non abbia dichiarato inammissibili, perchè nuove, le censure svolte dalla società nei motivi di appello nn. 4 e 5, riproposte in sede di legittimità nei nn. 6 e 7.

Entrambi i motivi si dichiarano assorbiti, atteso l'esito del ricorso principale.

La natura non incontroversa delle questioni trattate integra giusto motivo di compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale. Compensa tra le parti le spese di giudizio.

Così deciso in Roma, il 25 maggio 2009.

Depositato in Cancelleria il 18 giugno 2009

DOCUMENTI

Deliberazione n. 243/2009/PAR



REPUBBLICA ITALIANA

la

Corte dei conti

in

Sezione regionale del controllo

per l'Emilia - Romagna

composta dai Magistrati

dr. Mario Donno	Presidente
dr. Carlo Coscioni	Consigliere
dr.ssa Rosa Fruguglietti Lomastro	Consigliere
dr. Antonio Libano	Consigliere relatore
dr. Massimo Romano	Consigliere
dr.ssa Maria Teresa D'Urso	Referendario

visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

visto il T.U. delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e le successive modificazioni ed integrazioni;

vista la legge 14 gennaio 1994 n. 20, il decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543, convertito nella legge 20 dicembre 1996, n. 639 e l'art. 27 della legge 24 novembre 2000, n. 340;

visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modifiche;

vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;
vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3;
vista la Convenzione sulle attività di collaborazione in merito all'esercizio della funzione di controllo collaborativo di cui alla legge 131 del 2003 stipulata tra la regione Emilia Romagna, la Sezione Regionale di controllo della Corte dei conti e la Conferenza Regioni – Autonomie Locali dell'Emilia Romagna in data 27 marzo 2007;
vista la richiesta di parere avanzata dal Sindaco del Comune di Mirandola (MO);
vista la nota dell'Ufficio di Coordinamento delle Sezioni regionali del controllo del 12 maggio 2009 n. 5325;
vista l'ordinanza presidenziale n. 14 del 28 maggio 2009, con la quale la questione è stata deferita all'esame collegiale della Sezione;
udito nella Camera di consiglio il relatore, Consigliere Antonio Libano;
ritenuto in

FATTO

Il Sindaco del Comune di Mirandola ha inoltrato a questa Sezione, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003 n. 131, richiesta di parere in merito all'applicazione dell'esenzione ICI per l'abitazione principale di cui al D.L. 93/2008, convertito in legge 24 luglio 2008 n. 126.

La richiesta contiene i quesiti qui di seguito esposti:

se, in base alla normativa vigente, le abitazioni dei cittadini residenti all'estero debbano considerarsi esenti ex lege, anche in assenza di espressa assimilazione operata dal comune;

se, per le abitazioni concesse in comodato ad affini, assimilate con regolamento comunale, operi l'esenzione ICI;

se per le abitazioni dei soggetti residenti in istituto di ricovero l'esenzione operi esclusivamente nel caso in cui il comune abbia espressamente previsto sia l'applicazione dell'aliquota ridotta che della detrazione o, al contrario, l'esenzione operi anche nel caso in cui il comune nulla abbia previsto, in forma espressa, in merito alla detrazione.

ritenuto in

DIRITTO

L'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003 attribuisce alle Regioni e, tramite il Consiglio delle Autonomie locali, se istituito, anche ai Comuni, Province e Città metropolitane la facoltà di richiedere alla Corte dei Conti pareri in materia di contabilità pubblica.

La Sezione delle Autonomie, con documento approvato nell'adunanza del 27 aprile 2004, ha fissato principi e modalità di esercizio dell'attività consultiva, al fine di garantire l'uniformità di indirizzo nella materia ed evitare il rischio di una disorganica proliferazione di richieste di pareri e di soluzioni contrastanti.

Tenuto conto dei principi enunciati nella suddetta adunanza, può affermarsi che la suindicata richiesta di parere, in quanto formulata dal Sindaco del Comune di Mirandola, deve ritenersi soggettivamente ammissibile.

In ordine alla sua ammissibilità oggettiva, la Sezione ritiene che il parere sia riferito, in termini di astrattezza e generalità, alla materia della contabilità pubblica. In particolare esso può ritenersi di ausilio alle scelte di buona amministrazione, e quindi idoneo a favorire il miglior utilizzo delle risorse pubbliche e gli specifici obiettivi di contenimento della spesa.

Tali considerazioni consentono pertanto di ritenere il parere ammissibile, anche dal punto di vista oggettivo.

Quanto al merito del quesito va detto che:

non si rinviene nella normativa statale, relativamente al caso prospettato nel quesito, una disposizione che abbia conferito ai Comuni, per le abitazioni dei cittadini italiani residenti all'estero, il potere di assimilarle con regolamento all'abitazione principale, come è stato invece espressamente disposto per i casi di cui all'art. 59 comma 1° lett. e) del D. Lgs. 446/1997 ed all'art. 3 comma 56 della legge 662/1996. Del resto lo stesso Comune non ha previsto alcuna assimilazione per tale ipotesi tra le disposizioni di carattere regolamentare di sua competenza.

neppure può ritenersi che per le abitazioni concesse in uso gratuito ad affini si possa pervenire a concedere l'esenzione dall'imposta in questione, considerato che l'art. 59 comma 1 lett. e) del D. Lgs. 446/1997, appena citato, ha limitato l'assimilazione ad abitazione principale per gli immobili concessi in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterali. Per questi ultimi casi deve ritenersi comunque essenziale la previsione dell'assimilazione nel regolamento o delibera comunale, secondo quanto previsto dall'art. 1 comma 2 del D.L. 93/2008.

a norma dell'art. 3 comma 56 della legge 23 dicembre 1996 n. 662, devono infine considerarsi esenti dall'ICI le abitazioni dei soggetti residenti in Istituti di ricovero o sanitari, sempre che l'assimilazione all'abitazione principale risulti voluta dal regolamento o delibera comunale vigente al momento dell'introduzione dell'esenzione di cui al D.L. 93/2008.

A parte i due casi di esenzione direttamente previsti dal legislatore statale all'art. 1, comma 3 del D.L. 93/2008, si deve quindi ammettere che le ipotesi di assimilazione alla abitazione principale, da cui, oggi, in virtù del D.L. 93/2008, può derivare l'esenzione totale dal tributo, sono quelle previste a favore degli anziani disabili residenti in Istituti di ricovero e quelle contemplate per le abitazioni concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterali. Ipotesi, queste ultime, che possono avere vigore solo se previste in regolamenti o delibere vigenti alla data di entrata in vigore del D.L. 93/2008. Per altre fattispecie di abitazioni assimilate ex lege, deve escludersi il beneficio dell'esenzione, salvo ad applicarsi le originarie ipotesi agevolative, purché vigenti.

Nelle sopra esposte considerazioni è il parere della Sezione sulla richiesta avanzata. Così deliberato in Bologna nell'adunanza del 26 giugno 2009.

IL PRESIDENTE
(Mario Donno)

IL RELATORE
(Antonio Libano)

Depositata in segreteria il 26 giugno 2009

Il Direttore di segreteria
(Rossella Broccoli)

MODULARIO
C.C. - 135

MOD. 122

Deliberazione n. 1 /2010/PAR



REPUBBLICA ITALIANA

la

Corte dei conti

in

Sezione regionale del controllo

per l'Emilia - Romagna

composta dai Magistrati

dr. ssa Rosa Fruguglietti Lomastro Presidente f.f.

dr. Antonio Libano Consigliere relatore

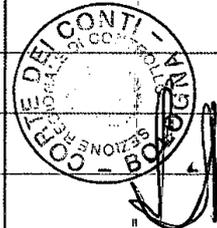
dr. Massimo Romano Consigliere

visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

visto il T.U. delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e le successive modificazioni ed integrazioni;

vista la legge 14 gennaio 1994 n. 20, il decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543, convertito nella legge 20 dicembre 1996, n. 639 e l'art. 27 della legge 24 novembre 2000, n. 340;

visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in



MODULARIO
C.C. - 135

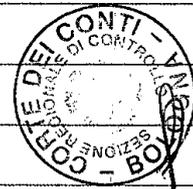
MOD. 122

data 16 giugno 2000 e successive modifiche;
 vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;
 vista la legge della Regione Emilia-Romagna n. 13 del 9
 ottobre 2009, istitutiva del Consiglio delle Autonomie, insediatosi
 il 17 dicembre 2009;
 vista la richiesta di parere avanzata dal Sindaco del
 Comune di Ostellato (FE), in data 6 novembre 2009;
 vista l'ordinanza presidenziale n. 1 del 8 gennaio 2010,
 con la quale la questione è stata deferita all'esame collegiale
 della Sezione;
 udito nella Camera di consiglio il relatore, Consigliere
 Antonio Libano;
 ritenuto in

FATTO

Il Sindaco del Comune di Ostellato ha inoltrato a questa
 Sezione, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno
 2003 n. 131, richiesta di parere al fine di conoscere se, a seguito
 di quanto disposto dalla legge regionale n. 6 del 6 luglio 2009,
 l'approvazione del Piano Strutturale Comunale conferisca
 potenzialità edificatoria e quindi imponibilità ICI alle aree ivi
 inserite.

Egli ha premesso che la legge della Regione Emilia
 Romagna n. 20 del 24.03.2000, all'art. 28, aveva individuato, ai
 fini della pianificazione territoriale comunale, il Piano Strutturale
 Comunale quale strumento di pianificazione urbanistica generale,



MODULARIO
C.C. - 135

MOD. 122

idoneo a classificare il territorio comunale in urbanizzato, urbanizzabile e rurale ed il Piano Operativo Comunale (art. 30) quale strumento urbanistico di carattere attuativo, che individua gli interventi di trasformazione del territorio da realizzare nell'arco temporale di cinque anni senza poter mutare i contenuti del Piano Strutturale Comunale.

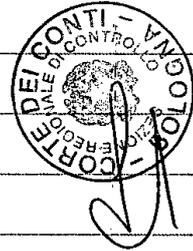
In seguito la menzionata legge regionale n. 6 del 2009 ha modificato l'art. 28 della legge 20/2000 stabilendo che il Piano Strutturale Comunale non attribuisce in nessun caso potestà edificatoria alle aree né conferisce alle stesse una potenzialità edificatoria subordinata all'approvazione del Piano Operativo Comunale.

Considerato che sul punto, e in vigore della legge regionale n.20/2000, questo Collegio si era espresso nel senso di ritenere che per quelle aree qualificate urbanizzabili dal P.S.C. poteva desumersi una valorizzazione economica, con conseguente possibilità di individuare il trattamento tributario a cui sottoporle, il Sindaco del Comune di Ostellato chiede se tale orientamento permanga dopo la recente approvazione della legge regionale n. 6 del luglio 2009.

ritenuto in

DIRITTO

L'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003 attribuisce alle Regioni e, tramite il Consiglio delle Autonomie locali, se istituito, anche ai Comuni, Province e Città metropolitane la facoltà di



MODULARIO
C.C. - 135

MOD. 122

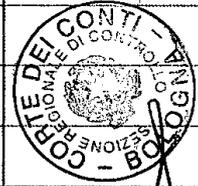
richiedere alla Corte dei Conti pareri in materia di contabilità pubblica.

La Sezione delle Autonomie, con documento approvato nell'adunanza del 27 aprile 2004, ha fissato principi e modalità di esercizio dell'attività consultiva, al fine di garantire l'uniformità di indirizzo nella materia ed evitare il rischio di una disorganica proliferazione di richieste di pareri e di soluzioni contrastanti.

Tenuto conto dei principi enunciati nella suddetta adunanza, può affermarsi che la suindicata richiesta di parere, in quanto formulata dal Sindaco del Comune di Ostellato, deve ritenersi soggettivamente ammissibile.

Quanto alla sua ammissibilità oggettiva, la Sezione, tenendo conto degli orientamenti generali a suo tempo manifestati dalla Sezione delle autonomie nella già richiamata adunanza del 27 aprile 2004 e ulteriormente precisati, per quanto attiene ai limiti oggettivi, nella delibera n. 5/AUT/2006 del 17 febbraio 2006, ritiene che il parere sia ammissibile, anche dal punto di vista oggettivo.

Venendo al merito del quesito, va detto che le norme contenute nell'art. 28 della legge regionale n. 6 del 6 luglio 2009, non sembra abbiano portato ad una nuova configurazione del Piano Strutturale Comunale, soprattutto in ordine ai suoi effetti sulle varie aree del territorio comunale interessate, visto che, anche secondo tali recenti interventi normativi, il P.S.C. conserva il suo carattere di strumento destinato a influire



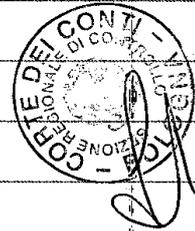
MODULARIO
C.C. - 135

MOD. 122

concretamente sulla sorte del suddetto territorio. Basti considerare, ad esempio, che, secondo il comma 2° lett. e) del suddetto art. 28, esso distingue il territorio in urbanizzato, urbanizzabile e rurale, e che, secondo il comma 3° lett. b) dello stesso articolo, il PSC fornisce riferimenti di massima in ordine alla puntuale localizzazione delle nuove previsioni insediative, agli indici di edificabilità, alle modalità di intervento, agli usi ed ai parametri urbanistici ed edilizi, circa i quali il POC opera una puntuale definizione e specificazione, *senza che ciò comporti modificazioni del PSC*. Che all'art. 30 comma 2° lett. a) viene chiarito che il POC contiene, per gli ambiti di interventi disciplinati: la delimitazione, l'assetto urbanistico, le destinazioni d'uso, gli indici edilizi, *anche apportando rettifiche non sostanziali ai perimetri degli ambiti individuati dal PSC*.

Resta pertanto confermata la diversità dei due strumenti all'esame, uno idoneo ad indicare l'assetto complessivo del territorio comunale, risultante dalla concreta suddivisione dello stesso in zone di diversa destinazione (urbanizzate, urbanizzabili e rurali) e l'altro finalizzato alla definizione degli interventi specifici di attuazione delle scelte concrete già indicate dal primo.

In ogni caso non può negarsi che le ricadute economiche favorevoli siano direttamente connesse a questa prima, decisiva suddivisione del territorio, che ha carattere di definitività, non potendo, come si conferma anche nella nuova legge del 2009,



MODULARIO
C.C. - 135

MOD. 122

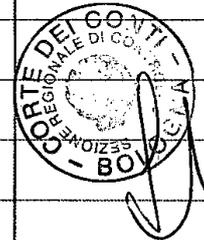
all'art.6 art. 31 lett. b), il Piano Operativo Comunale modificare i contenuti del Piano Strutturale Comunale, dovendo, anzi, essere predisposto in conformità alle prescrizioni di quest'ultimo.

Resta quindi valida la tesi in base alla quale la potenzialità edificatoria dell'area sia desumibile già a seguito dell'approvazione del Piano Strutturale Comunale, in quanto già in quello strumento compare, con sufficiente chiarezza, l'indice di capacità contributiva ai fini dell'imponibilità dell'ICI.

L'orientamento appena manifestato induce quindi a concludere che, ai fini dell'applicazione del tributo di cui si tratta, già l'adozione del Piano Strutturale Comunale sia idonea a dare origine a quelle fattispecie concrete previste dall'art. 2, comma 1, lettera b) del D.lgs. 504/1992 e l'art. 36, comma 2 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006 n. 248, che della suddetta norma ha fornito interpretazione autentica.

Come già ricordato nella delibera di questa Sezione n.9 del 28 aprile 2009, dalla lettura di tale normativa si apprende che, secondo il legislatore, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo.

La Sezione ritiene che il problema prospettato nel quesito all'esame sia stato già affrontato nella delibera n. 9/2009/PAR del 28 aprile 2009.



MODULARIO
C.C. - 135

MOD. 122

Conferma pertanto tale orientamento e dispone che copia della presente deliberazione venga trasmessa, a cura della Segreteria, al Consiglio delle Autonomie della Regione Emilia-Romagna e al Sindaco del Comune di Ostellato.

Così deliberato in Bologna nell'adunanza del 12 gennaio 2010.



IL PRESIDENTE f.f.

(Rosa Fruguglietti Lomastro)
[Handwritten signature]

IL RELATORE

(Antonio Libano)

[Handwritten signature]

Depositata in segreteria il 12 gennaio 2010.

Il Direttore di segreteria

(Rossella Broccoli)

[Handwritten signature]

Delibera n. 1004 del 16 novembre 2009 (ud. del 5 novembre 2009) Della Corte dei Conti, Sez. reg. della Lombardia – Pres. Mastropasqua, Rel. Penco

Con nota n. 16490 del 10 ottobre 2009 il Sindaco del comune di Oggiono (Lc) chiede il parere della Sezione in ordine alla possibilità di avvalersi della facoltà prevista dall'art. 59, comma 1 lett. g) del D.Lgs. 446/97 di apportare, attraverso modifiche al regolamento comunale, variazioni in aumento dei valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili che costituiscono la base imponibile di riferimento ai fini dell'accertamento dell'imposta comunale sugli immobili.

Il Sindaco chiede in particolare se tale variazione sia consentita alla luce delle limitazioni introdotte dall'art. 1 comma 7 del D.L. convertito nella legge 24 luglio 2008 n. 126 che, fino all'attuazione del federalismo fiscale, ha sospeso il potere degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi di competenza. Limitazioni che sono state confermate, per il triennio 2009/2011, dall'art. 77 bis comma 30 del D.L. convertito in legge 6 agosto 2008 n. 133.

Considerato – Ai fini dell'ammissibilità della richiesta di parere il primo punto da esaminare è l'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7 comma ottavo, della legge 5 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica nonché ulteriori forme di collaborazione ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa.

In proposito questa Sezione ha precisato in più occasioni, che la norma in esame, il cui contenuto risulta ancora poco approfondito sia dalla giurisprudenza contabile che dalla dottrina, consente alle amministrazioni regionali, provinciali e comunali, di rivolgere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti due diverse tipologie di richieste (delibera n. 9, in data 12 marzo 2007).

Da un lato, possono domandare l'intervento della magistratura contabile al fine di ottenere forme di "collaborazione", non specificate dalla legge, dirette ad assicurare la regolare gestione finanziaria dell'ente ovvero l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa.

Dall'altro possono richiedere pareri in materia di contabilità pubblica.

La funzione consultiva, che nei primi anni di applicazione della legge è stata la principale forma di collaborazione attivata dalle amministrazioni locali, non esaurisce quindi la possibilità di intervento delle Sezioni regionali della Corte dei conti, in seguito a specifiche richieste degli enti territoriali.

Anzi, in base alla formulazione della norma non sembrerebbe neppure essere la principale forma di collaborazione poiché nella prima parte del comma ottavo dell'art. 7 è chiaramente specificato che gli enti territoriali possono domandare alle Sezioni regionali della magistratura contabile "ulteriori forme di collaborazione", con l'unico limite della finalizzazione alla regolare gestione finanziaria dell'ente e dallo svolgimento della azione amministrativa secondo i parametri dell'efficienza e dell'efficacia.

L'intensificarsi dell'uso degli strumenti collaborativi innanzi indicati richiede ulteriori approfondimenti sulla natura e sull'ambito della funzione indirizzati al suo corretto esercizio.

In proposito va considerato che l'attribuzione della funzione consultiva alle Sezioni Regionali della Corte dei conti si situa nell'ambito dell'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale n. 3/2001 che ha radicalmente modificato il titolo V della Costituzione.

In conseguenza della equiordinazione degli enti territoriali allo Stato (art. 114), e della necessaria abrogazione di ogni forma di controllo amministrativo esterno sulle Regioni (art. 124), sulle Province e sui Comuni (art. 130), il legislatore ha inteso permettere agli enti territoriali di avvalersi della collaborazione della Corte dei conti, organo magistratuale che opera quale garante imparziale nell'interesse dello Stato comunità (Corte cost. 12 – 27 gennaio 1995, n. 29), e, dopo la riforma costituzionale, di tutti gli enti che costituiscono la Repubblica (Corte cost. 11 ottobre – 9 novembre 2005, n. 417)

Le nuove attribuzioni conferite alla Corte dei conti appaiono così finalizzate ad individuare un organo neutrale che in materia di coordinamento della finanza pubblica interagisce tra i vari livelli di governo della Repubblica a tutela delle istanze e prerogative di ciascuno di essi in una materia quale quella della finanza pubblica che all'evidenza condiziona l'esercizio di tutte le funzioni pubbliche.

Contemporaneamente le modalità di esercizio del controllo e le ulteriori attribuzioni intestate alla Corte di conti intendono esaltare la natura collaborativa della funzione, propedeutica allo svolgimento dell'attività degli enti territoriali secondo il principio di legalità e soprattutto di legalità finanziaria.

In proposito questa Sezione ha più volte posto in luce che la nozione di legalità riferita alla attività della pubblica amministrazione si è andata approfondendo ed arricchendo, investendo l'esercizio del potere conferito all'amministrazione non solo al rispetto delle disposizioni normative ma anche alla sua rispondenza ai principi di buona amministrazione canonizzati nell'art. 97 della Costituzione. Anzi quest'ultimo aspetto del principio di legalità va assumendo sempre maggior rilievo, dal momento che la pubblica amministrazione, ed in particolar modo gli enti territoriali, assicurano ai cittadini servizi pubblici, il cui livello delimita le loro condizioni di vita. Ne consegue l'esigenza di assicurare il rispetto del principio di legalità, come sopra inteso, sia preventivamente

in sede del processo decisionale degli amministratori dell'ente sia in sede di verifica dell'attività attraverso i controlli interni ed il controllo esterno collaborativo.

La funzione di cui al comma ottavo dell'art. 7 della legge n. 131/2003 si connota così come facoltà conferita agli amministratori di Regioni, Comuni e Province di avvalersi di un organo neutrale e professionalmente qualificato per acquisire elementi necessari ad assicurare la legalità della loro attività amministrativa.

I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo sulle tematiche sulle quali la collaborazione viene esercitata scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che pertengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno.

Alla luce delle esposte considerazioni va delimitato l'ambito di legittimazione soggettiva ed oggettiva degli enti ad attivare le forme di collaborazione.

Quanto all'individuazione dell'organo legittimato a inoltrare le richieste di parere dei Comuni, occorre premettere che la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con documento approvato nell'adunanza del 27 aprile 2004, ha fissato principi e modalità di esercizio dell'attività consultiva, al fine di garantire l'uniformità di indirizzo in materia, limitando l'ammissibilità delle richieste, sul piano soggettivo, agli organi rappresentativi degli Enti (nel caso del comune, il Sindaco o, nel caso di atti di normazione, il Consiglio comunale). Inoltre si è ritenuto che la mancata costituzione del Consiglio delle Autonomie Locali non costituisca elemento ostativo all'ammissibilità della richiesta, poiché l'art. 7, comma ottavo, della legge n. 131/2003 usa la locuzione "di norma", non precludendo, quindi, in linea di principio, la richiesta diretta da parte degli enti.

In tal senso, questa Sezione, con deliberazione n. 1 in data 4 novembre 2004, ha già precisato che "non essendo ancora costituito in Lombardia il Consiglio delle autonomie, previsto dall'art. 7 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, che modifica l'art. 123 della Costituzione, i Comuni possono, nel frattempo, chiedere direttamente i pareri alla Sezione regionale".

Limiti alla legittimazione oggettiva vanno invece stabiliti solo in negativo. In proposito va infatti posto in luce che la nozione di "contabilità pubblica" deve essere intesa nella ampia accezione che emerge anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di giurisdizione della Corte dei conti ed investe così tutte le ipotesi di spendita di denaro pubblico oltre che tutte le materie di bilanci pubblici, di procedimenti di entrate e di spesa, di contrattualistica che tradizionalmente e pacificamente rientrano nella nozione. D'altro canto la norma in discussione non fissa alcun limite alle richieste di altre forme di collaborazione.

In negativo, senza peraltro voler esaurire la casistica, va posta in luce la inammissibilità di richieste interferenti con altre funzioni intestate alla Corte ed in particolare con l'attività giurisdizionale; richieste che si risolvono in scelte gestionali, come si è detto di esclusiva competenza degli amministratori degli enti; richieste che attengono a giudizi in corso; richieste che riguardano attività già svolte, dal momento che i pareri sono propedeutici all'esercizio dei poteri intestati agli amministratori e non possono essere utilizzati per asseverare o contestare provvedimenti già adottati.

Sussistono pertanto in proposito tutte le condizioni di ammissibilità della richiesta di parere.

Ritenuto - Va in primo luogo evidenziato che la sospensione, introdotta dal legislatore con l'art. 1, comma 7, del D.L. convertito nella legge 126/08 e l'art. 77 bis, comma 30, del D.L. convertito nella legge 133/08, del potere di deliberare aumenti dei tributi è stata determinata dall'esigenza di mantenere inalterata la pressione tributaria locale esistente nella prospettiva dell'attuazione del federalismo fiscale che comporta un radicale cambiamento del processo di ripartizione delle competenze e delle relative risorse tra gli enti che compongono il sistema della finanza pubblica italiana.

In tale contesto occorre quindi stabilire se sia consentito al Comune di approvare norme regolamentari che ai sensi dell'art. 59, comma 1 lett. g del D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 sono orientate a "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 qualora l'importo sia stato versato sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza del contenzioso".

Si ricorda infatti che secondo l'art. 5, comma 5 e l'art. 10 commi 2 e 3 del D.Lgs. 504/92 istitutivo dell'ICI (imposta comunale sugli immobili), l'imposta riguardante le aree fabbricabili è versata direttamente dal contribuente con il metodo dell'"autotassazione" calcolando la base imponibile con riferimento al valore venale dell'area in comune commercio al primo gennaio dell'anno di imposizione.

Le norme regolamentari, attuative delle disposizioni di legge, non hanno la funzione specifica di incrementare o decrementare la base imponibile alla quale si commisura l'imposta, con effetti immediati sul quantum, dell'imposizione fiscale.

In effetti l'attuazione del disposto dell'art. 59 comma 1 lett. g del D.Lgs. 446/97 è solo uno dei metodi di calcolo del valore venale dei beni standardizzato secondo determinati parametri che incide in via diretta esclusivamente sul potere di accertamento delle amministrazioni pubbliche della congruenza del valore venale dei beni dichiarati dal contribuente sia ai fini delle imposte fondiarie che dell'ICI. Infatti il

potere di accertamento del Comune e nelle diverse ipotesi dell'art. 52 DPR 24/4/86 n. 131 viene paralizzato dalla corrispondenza del valore dichiarato ai parametri normativi ritenuti legislativamente congrui. Nulla peraltro vieta al contribuente di dichiarare un valore diverso o minore, restando in tal caso soggetto al potere accertativo dell'amministrazione pubblica da esercitarsi nei modi previsti dalla legge.

In altre parole si evidenzia che la facoltà di parametrizzazione prevista dalla richiamata norma dell'art. 59 del D.Lgs. 446/97 ha come obiettivo quello di semplificare le procedure e ridurre il contenzioso ma non fa venir meno il potere del comune di accertare l'imposta sulla scorta di concreti ed oggettivi elementi per la determinazione della base imponibile.

Va per altro verso rilevato che in presenza di dati di crescita dei valori di mercato delle aree fabbricabili il mancato adeguamento da parte del comune dei parametri collegati ai valori di mercato potrebbe favorire quei contribuenti che si troverebbero a beneficiare di una rendita di posizione ove il versamento dell'imposta effettuato fosse superiore a quello predeterminato proprio a causa dell'inerzia dell'Amministrazione.

Risulta di tutta evidenza che i criteri ispiratori del quadro normativo esaminato sono fondati sul principio costituzionale della capacità contributiva, e quindi deve essere esclusa qualunque forma generalizzata di aumento dei parametri, avulsi dal mercato, che abbiano come esclusiva conseguenza quella di produrre un incremento del gettito del tributo in modo elusivo del divieto posto all'inasprimento dei tributi locali.

In conclusione va affermato che la facoltà prevista dall'art. 59, comma 1 lett. g) del D.Lgs. 446/97 di apportare, attraverso modifiche del regolamento comunale, variazioni ai valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili per zone omogenee costituisce una speciale procedura di accertamento ai fini dell'ICI e che tali variazioni non incidono sulla base imponibile del tributo che resta, in ogni caso, fondata sul valore venale del bene ai sensi dell'art. 5, comma 5 del D.Lgs. n. 504/92.

Pertanto il richiamato potere regolamentare non subisce alcuna limitazione per effetto del divieto di deliberare gli incrementi dei tributi locali stabilito dall'art. 1, comma 7 del D.L. convertito nella legge 120/08 e dell'art. 77 bis, comma 30, del D.L. convertito nella legge 133/08.

P.Q.M. - Nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione

