

Niente Ici solo se il fabbricato risulta “rurale” al catasto

Tributi - ICI - Fabbricati rurali - Immobile iscritto in catasto - Esenzione - Classamento dell'immobile con categoria catastale diversa da A/6 o D/10 - Requisiti di ruralità - Accertamento incidentale da parte del giudice - Esclusione - Necessaria impugnazione del classamento

Corte di Cassazione Ordinanza 7 luglio 2017, n. 16822

Esposizione dei fatti di causa

1. Il Comune di Castel di Sangro notificava alla società S. s.r.l. cinque avvisi di accertamento relativi ad Ici per gli anni dal 2002 al 2006 relativamente a fabbricati di sua proprietà censiti al catasto edilizio urbano alla categoria D/8. La società proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di L'Aquila ed il ricorso veniva rigettato con sentenza che era confermata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo.

2. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la società S. s.r.l. affidato a quattro motivi illustrati con memoria. Il Comune di Castel di Sangro si è costituito in giudizio depositando controricorso pure illustrato con memoria.

3. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1 n. 3, cod. proc. civ., in relazione agli artt. 1, 2, 3, 5 e 7 del d. lvo 504/92, 9 del d.l. 557/93 e successive modificazioni e 23 d.l. 207/2008. Sostiene di aver presentato in data 29 settembre 2011 domanda di variazione catastale per l'attribuzione della categoria D/10 ai sensi dell'art. 7 del d.l. n. 70/2011 senza che fosse intervenuta alcuna variazione sostanziale dei fabbricati che, fin dalla loro costruzione, erano stati adibiti ad attività agricola e, in particolare, all'allevamento suinicolo. Sostiene che prima del d. l. n. 70/2011 non era possibile ricondurre alla categoria D/10 le unità immobiliari già denunciate in catasto poiché solo con il dpr n. 139/1998, art. 1, comma 5, è stata prevista la categoria D/10 per i fabbricati rurali e l'art. 1, comma 3, dello stesso dpr prevedeva che ai fini inventariali le unità immobiliari già censite al catasto urbano non erano soggette a variazione qualora venissero riconosciute rurali. Ne consegue che doveva necessariamente riconoscersi efficacia retroattiva al formale riconoscimento della ruralità avvenuto con l'attribuzione della categoria D/10, tenuto conto che non era intervenuta alcuna modifica nella concreta destinazione del fabbricato, che era sempre rimasto adibito all'allevamento suinicolo.

4. Con il secondo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, comma 1 n. 4, cod. proc. civ. per aver omesso la CTR di pronunciarsi in ordine al motivo di appello relativo alla non debenza delle sanzioni riferite all'omessa dichiarazione Ici per gli anni 2003, 2004, 2005 e 2006.

5. Con il terzo motivo deduce vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1 n. 5, cod. proc. civ., per aver omesso la CTR di motivare la decisione implicita di rigetto del rilievo svolto in ordine alla non debenza delle sanzioni riferite all'omessa dichiarazione Ici per gli anni 2003, 2004, 2005 e 2006.

6. Con il quarto motivo deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360, comma 1 n. 3, cod. proc. civ., per aver errato le CTR nel ritenere implicitamente che le sanzioni derivanti dall'omessa dichiarazione Ici fossero dovute anche per gli anni successivi al 2002.

Esposizione delle ragioni della decisione

1. Osserva la Corte che il primo motivo di ricorso è infondato.

Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 1, comma 2, prevede che *“Presupposto dell'imposta dell'ICI è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa”*. Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. a) sancisce che *“Ai fini dell'ICI: a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano...”*;

Il D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, art. 23, comma 1 bis, convertito dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, prevede che *“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 iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui al D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni”*. Il D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, conv. nella L. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, ossia quelle da ultimo apportate dal D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, art. 42 bis, conv. in L. 29 novembre 2007, n. 222 prevede che *“Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle*

costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 cod. civ. e in particolare destinate: ...: i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative ...". Nel caso di specie si tratta di fabbricato che era censito al catasto edilizio urbano alla categoria D/8 di proprietà della società ricorrente nel quale viene esercitata l'attività di allevamento suinicolo.

La Corte di legittimità a Sezioni Unite, con la sentenza n. 18565 del 21/08/2009, ha affermato il principio secondo cui *"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"*.

Le ragioni espresse dalle Sezioni Unite con la sentenza testé citata si sostanziano nella considerazione del fatto che la norma di interpretazione autentica di cui al D.L. n. 207 del 2008, art. 23, comma 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 14 del 2009 (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 iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui al D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni) ha la funzione di determinare in quale categoria catastale è classificabile il fabbricato per il che, se l'immobile è classificato come rurale con attribuzione della relativa categoria (A/6 per le unità abitative e D/10 per gli immobili strumentali alle attività agricole) perché in possesso dei requisiti indicati dalla richiamata norma, esso è automaticamente esente dall'imposizione ICI. Perciò alla classificazione catastale va ricollegata l'imponibilità. Se il fabbricato è già stato classificato come rurale, con attribuzione della relativa categoria, perché in possesso dei requisiti indicati dalla norma 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, è automaticamente escluso dall'area di imponibilità ai fini ICI ed è precluso ogni accertamento mentre, qualora il fabbricato non sia stato catastalmente classificato come rurale, il proprietario che ritenga sussistenti i requisiti per il riconoscimento come tale deve impugnare la classificazione operata al fine di ottenerne la relativa variazione. L'accertamento dei predetti requisiti in difformità dalla attribuita categoria catastale non può essere incidentalmente compiuto dal giudice tributario che sia stato investito della domanda di rimborso dell'ICI da parte del contribuente poiché compete all'organo che ha adottato il provvedimento di classamento la modifica di esso, eventualmente all'esito di azione giudiziale promossa dall'interessato. 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.

L'orientamento di legittimità così delineato non è scevro da alcuni precedenti di segno contrario (v. Cass. 16973/15; 10355/15; 14013/12 e talune altre), secondo i quali l'esenzione dall'ICI dovrebbe venire riconosciuta in ragione del solo carattere di ruralità concretamente rivestito dall'immobile (nel senso, ricordato, di strumentalità all'esercizio dell'attività agricola), a prescindere dal suo classamento catastale.

Si tratta però di voci, largamente minoritarie, che si ritiene in questa sede di dover disattendere; segnatamente perché non basate su una revisione critica del problema tale da poter superare quanto già affermato dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 18565 del 21/08/2009.

Successivamente alla pronuncia della sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 18565 del 21/08/2009 è stato emanato il D.L. n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla legge n. 106 del 12 luglio 2011 che, all'art 7, comma 2 bis, ha previsto che, ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili, i contribuenti avevano la facoltà, esercitabile entro il 30 settembre 2011, di presentare all'allora Agenzia del Territorio una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione delle categoria A/6 e D/10, a seconda della destinazione, abitativa o strumentale dell'immobile, sulla base di un'autocertificazione attestante che l'immobile possedeva i requisiti di ruralità di cui all'art. 9 del D.L. n. 557/1993, convertito in L. n. 133/1994, e modificato dall'art. 42 bis del D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, convertito con modificazioni in L. 29 novembre 2007, n. 159, *“in via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda”*. Il successivo D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, in L. 22 dicembre 2011, n. 214 ha quindi previsto, all'art. 13, comma 14 bis, che le domande di variazione di cui al predetto D.L. n. 70 del 2011, producessero *“gli effetti previsti in relazione al riconoscimento del requisito della ruralità fermo restando il classamento originario degli immobili ad uso abitativo”*. Il decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 26 luglio 2012 ha stabilito, all'art. 1, che *“ Ai fabbricati rurali destinati ad abitazione ed ai fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola è attribuito il classamento, in base alle regole ordinarie, in una delle categorie catastali previste nel quadro generale di qualificazione. Ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto della sussistenza del requisito di ruralità in capo ai fabbricati rurali di cui al comma 1, diversi da quelli censibili nella categoria D/10 (Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole), è apposta una specifica annotazione. Per il riconoscimento del requisito di ruralità, si applicano le disposizioni richiamate all'art. 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133”*.

Di poi il D.L. 29.12.2011 n. 216, art. 29, comma 8, convertito, con modificazioni, dalla legge 24.2.2012 n. 14 ha previsto che *“ Restano salvi gli effetti delle domande di variazione della categoria catastale presentate ai sensi del comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, anche dopo la scadenza dei termini originariamente previsti dallo stesso comma e comunque entro e non oltre il 30 giugno 2012 in relazione al riconoscimento del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo”*.

Infine il D.L. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, in L. 28 ottobre 2013, n. 124, all'art. 2, comma 5 ter, ha stabilito che *“ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 3, comma 14 bis, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, deve intendersi nel senso che le domande di variazione catastale presentate ai sensi dell'articolo 7, comma 2 bis, del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 2011, n. 106, e l'inserimento dell'annotazione degli atti catastali, producono gli effetti previsti per il requisito di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto legge 30 dicembre n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994 n. 133, e successive modificazioni, a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda”*. Le richiamate disposizioni che consentivano di pervenire all'esenzione dall'Ici dei fabbricati strumentali all'attività agricola - sopresse a seguito dell'introduzione dell'IMU - rafforzano l'orientamento esegetico adottato dalla Corte di legittimità a Sezioni Unite in quanto disciplinano le modalità attraverso le quali è possibile pervenire alla classificazione della ruralità dei fabbricati, anche retroattivamente, onde beneficiare dell'esenzione Ici (di talché non sarebbe stata necessaria l'adozione di dette norme se la ruralità fosse dipesa dal solo fatto di essere gli immobili concretamente strumentali all'attività agricola, a prescindere dalla classificazione catastale).

Sostiene la ricorrente che anche prima del dispiegarsi dell'efficacia retroattiva della domanda di variazione catastale effettuata nel 2011 (e quindi per i periodi di imposta per cui è causa) il fabbricato aveva le caratteristiche della ruralità, benché fosse censito nella categoria D/8, e ciò per il fatto che la categoria D/10 è stata istituita solo con il dpr n. 139/1998, art. 1, comma 5, e l'art. 1, comma 3, dello stesso dpr prevedeva che ai fini inventariali le unità immobiliari già censite al catasto urbano non erano soggette a variazione qualora venissero riconosciute rurali. Ora, va considerato che l'art. 9 del DL n. 557/1993, al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio, ha demandato al Ministero delle Finanze il compito di provvedere al censimento di tutti i fabbricati rurali ed alla loro iscrizione nel catasto edilizio urbano che, per questo motivo, avrebbe perduto l'originaria denominazione per assumere quella di catasto dei fabbricati. Anche dopo tale iscrizione, però, le costruzioni rurali che prima non erano iscritte in catasto avrebbero potuto continuare a godere dei benefici fiscali della ruralità sempreché venissero rispettate le

condizioni elencate nell'art. 9 DL n. 557/1993. In seguito si è ritenuto che le condizioni previste dall'art. 9 citato fossero troppo limitative avuto riguardo ai fabbricati strumentali all'attività agricola e, per tale ragione, l'art. 2 del DPR 23/3/1998 n. 139 ha modificato il predetto art. 9 operando una distinzione tra i fabbricati utilizzati come abitazioni e quelli aventi finalità strumentale all'agricoltura. E' stato, così, introdotto il comma 3 bis all'art. 9 DL n. 557/1993 e, mentre la previgente normativa concernente i presupposti elencati nell'art. 9 continuava ad essere applicabile per i fabbricati adibiti ad abitazione, agli altri fabbricati doveva riconoscersi carattere rurale purché fossero strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del DPR n. 917/1986, ovvero destinate all'agriturismo od alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli oppure alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione (cfr. Cass. n. 6884 del 01/04/2005; Cass. 15321 del 10/06/2008).

Tutto ciò considerato, la circostanza che l'immobile della contribuente fosse accatastato prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo 504/92 costituiva ragione ostativa al riconoscimento dei benefici fiscali derivanti dalla ruralità dei fabbricati, posto che si trattava di immobile censito in categoria D/8 ed avrebbe potuto beneficiare dell'esenzione se prima dell'emanazione del DL n. 557/1993 fosse stato una costruzione rurale iscritta nel catasto terreni in quanto non produttiva di reddito autonomo distinto da quello del fondo cui ineriva.

2. Il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso debbono essere esaminati congiuntamente in quanto sottendono la medesima questione giuridica. Essi sono infondati. Ciò in quanto questo collegio intende dare continuità al principio secondo cui, in tema di ICI, l'obbligo del contribuente di denunciare le modificazioni incidenti sul valore del cespite ex art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui le variazioni si sono avverate, non cessa allo scadere di tale termine, ma permane sino al momento in cui la dichiarazione non sia presentata, determinando per ciascun anno d'imposta un'autonoma violazione punibile ai sensi dell'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992 (Cass. n. 19877 del 05/10/2016).

Il ricorso va, dunque, rigettato e le spese processuali, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a rifondere al Comune di Castel di Sangro le spese processuali che liquida in euro 4.500,00, oltre al rimborso delle spese forfettarie nella misura del 15% ed oltre agli accessori di legge.