

# IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

GIURISPRUDENZA

## INDICE

---

### 2005

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 3 maggio 2005, n. 9135](#) - ICI - Aree fabbricabili - Accertamento valore.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 26 aprile 2005, n. 8637](#) - ICI - Soggetti passivi - Concessionari di aree demaniali.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. III, 26 aprile 2005, n. 28](#) - ICI - Determinazione del valore dell'area edificabile.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. III, 4 aprile 2005, n. 85](#) - ICI - Determinazione del valore dell'immobile.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 1 aprile 2005, n. 6884](#) - ICI - Cooperative agricole.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 23 marzo 2005, n. 6316](#) - ICI - Esenzioni - Immobili adibiti a culto.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 17 marzo 2005, n. 5843](#) - ICI - Avvisi di liquidazione.

[CASSAZIONE CIVILE, 16 marzo 2005, n. 5755](#) - ICI - Pertinenze.

[CASSAZIONE CIVILE, 16 marzo 2005, n. 5747](#) - ICI - Esenzioni.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 10 marzo 2005, n. 5256](#) - ICI - Esenzione non indicata in denuncia.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 9 marzo 2005, n. 5109](#) - ICI - Rimborsi.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 1 marzo 2005, n. 4310](#) - ICI - Dichiarazione di variazione permanente dell'immobile - Attribuzione rendita catastale da parte dell'Ute - Retroattività.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 24 febbraio 2005, n. 3869](#) - ICI - Delibera aliquote.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 17 febbraio 2005, n. 3233](#) - ICI - Rendite catastali - art. 74, comma 1, legge n. 342/2000 - ICI dovuta soltanto per gli anni successivi alla notifica della rendita.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 26 gennaio 2005, n. 1576](#) - ICI - Rendita catastale.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 21 gennaio 2005, n. 1330](#) - ICI - Fabbricati rurali - Proprieta' del titolare dell'azienda agricola.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 20 gennaio 2005, n. 1196](#) - ICI - Rendita catastale.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 14 gennaio 2005, n. 654](#) - ICI - Soggetti passivi - Titolare rapporto di locazione immobile IACP con patto di futura vendita - Esclusione.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 14 gennaio 2005, n. 661](#) - ICI - Fabbricati inagibili o inabitabili - Prova - A carico del contribuente - Art. 8 D.L.gs. 30/12/92, n. 504.

### 2004

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 30 dicembre 2004, n. 24235](#) - ICI - Base imponibile di fabbricati del gruppo D.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. VI, 21 dicembre 2004, n. 142](#) - ICI - Agevolazioni per coltivatori diretti o imprenditori agricoli.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 1 dicembre 2004, n. 22571](#) - ICI - Base imponibile - Rendita catastale.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 1 dicembre 2004, n. 22569](#) - ICI - Disciplina transitoria per l'anno 1993 - Titolarità attiva del rapporto d'imposta.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 15 novembre 2004, n. 21573](#) - ICI - Area fabbricabile - Nozione ex art. 2, dlgs 504/92.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 15 novembre 2004, n. 21571](#) - ICI - Avviso di accertamento - Motivazione - Requisiti.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PUGLIA, sez. VII, 29 ottobre 2004, n. 20](#) - ICI - Esenzioni.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE LAZIO, sez. XXXIV, 27 ottobre 2004, n. 84](#) - ICI - Liquidazione ed accertamento.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BARI 19 ottobre 2004, - sezione VII, n. 104](#) - ICI - Determinazione dell'imposta - Aliquota.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 8 ottobre 2004, n. 20042](#) - ICI - Determinazione dell'imposta - Aliquote - Delibere comunali - Sindacato - Esclusione.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 4 ottobre 2004, n. 19750](#) - ICI - Area fabbricabile - Nozione - Destinazione dell'area, anziché a edificazione residenziale, all'espropriazione ed alla successiva realizzazione di un'area industriale - Rilevanza ai fini della negazione della edificabilità - Esclusione.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 13 settembre 2004, n. 18384](#) - ICI - Terreni agricoli - Coltivatori diretti - Misura delle agevolazioni.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 10 settembre 2004, n. 18294](#) - ICI - Obbligo pagamento del tributo - Inizio.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 8 settembre 2004, n. 18085](#) - ICI - Agevolazioni ed esenzioni - Terreni agricoli - Comproprietà di coltivatore diretto.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 7 settembre 2004, n. 18023](#) - ICI - Base imponibile - Valore - Rendita catastale.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 1 settembre 2004, n. 17636](#) - ICI - Immobile compreso nel fallimento - Versamento dell'imposta e presentazione della dichiarazione.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 26 agosto 2004, n. 17035](#) - ICI - Esenzione - Pertinenza - Nozione civilistica - Applicabilità - Attribuzione di distinte partite catastali - Irrilevanza.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 24 agosto 2004, n. 16751](#) - ICI - Presupposti - Area fabbricabile - Necessità di approvazione di strumenti urbanistici di secondo livello - Non sussiste.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 18 agosto 2004, n. 16130](#) - ICI - Presupposto - Possesso immobile - Sussiste - Motivazioni.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 12 agosto 2004, n. 15656](#) - ICI - Rendita catastale errata.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 6 agosto 2004, n. 15235](#) - ICI - Presupposto e determinazione tributo - Immobili economico - Popolari - Classificazione immobiliare automatica - Esclusione.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 5 agosto 2004, n. 15078](#) - ICI - Valore dei terreni edificabili - Base imponibile - Presupposti dell'imposta di registro - Illegittimità - Diversità di presupposti tra i due tributi.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria 23 luglio 2004, n. 13844](#) - ICI - Presupposto e determinazione del tributo - Atti catastali - adottati dall'ute entro il 31 dicembre 1999 - attribuzione o modifica di rendita catastale - Recepiti in atti di accertamento - Non definitivi - Diritto comune richiedere differenza imposta.

[CASSAZIONE CIVILE, 9 luglio 2004, n. 12721](#) - ICI - Base imponibile - Fabbricati di cui al gruppo D Catastale - Non iscritti - Valore - Determinazione - Dichiarazione fabbricato in gruppo C/1 - Rendita inferiore - Attribuzione nuova rendita da ute - Atto di accertamento ICI.

[CASSAZIONE CIVILE, 7 luglio 2004, n. 12436](#) - ICI - Determinazione imponibile - Fabbricati iscritti in catasto - Criteri - Valore catastale - Valore contabile - Irrilevanza.

[CASSAZIONE CIVILE, 1 luglio 2004, n. 12068](#) - ICI - Classamento immobile - Concordato - Avviso classamento - Obbligo motivazione - Meri dati oggettivi - Sono sufficienti.

[CASSAZIONE CIVILE, 24 giugno 2004, n. 11830](#) - ICI - Base imponibile - Fabbricato appartenente al gruppo catastale "D" sfornito di rendita - Effetti dell'attribuzione della rendita.

[ORDINANZA CORTE COSTITUZIONALE, 25 maggio 2004, n. 152](#) - ICI - Agevolazione fiscale per gli immobili di interesse storico o artistico - Beneficio limitato ai soli immobili appartenenti a persone fisiche e società commerciali.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TERNI, sez. III, 18 maggio 2004, n. 39/3/04](#) - ICI - Base imponibile - Fabbricato non ultimato.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE BARI, sez. XV, 26 aprile 2004, n. 6/15/04](#) - ICI - Rimborso dell'imposta comunale sugli immobili relativa all'anno 1993, a seguito della diminuzione delle tariffe d'estimo.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE LUCCA, sez. VII, 27 marzo 2004, n. 16/7/04](#) - ICI - Esenzione ex. 7 co. 1 lettera i) ex d.lgs. 504/1992.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE REGGIO EMILIA, sez. II, 9 marzo 2004, n. 4](#) - ICI - Immobile accatastato nel NCEU - Contestazione dell'imposta - Insussistenza.

[CASSAZIONE CIVILE, 8 marzo 2004, n. 4645](#) - ICI - Esenzione - Immobili detenuti da ente ecclesiastico - Destinazione allo svolgimento di attività commerciali - Spettanza- Esclusione - Fattispecie.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 5 marzo 2004, n. 4573](#) - ICI - Enti ecclesiastici - Esenzione per gli immobili utilizzati per le attività istituzionali.

[CONSIGLIO DI STATO, 10 febbraio 2004, n. 485](#) - ICI - Fissazione di aliquote ICI diverse nella stessa classe di immobili.

[TRIBUNALE AMMINISTRATIVO REGIONALE CAMPANIA, 30 gennaio 2004, n. 1101](#) - ICI - Minori estimi catastali - Decreto del ministro delle Finanze n. 367 del 24 settembre 1999.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 21 gennaio 2004, n. 956](#) - ICI - Determinazione del tributo - Garage - Rendita catastale per il calcolo - Solo quella atta a produrre reddito.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 15 gennaio 2004, n. 455](#) - ICI - Determinazione aliquote E' illegittima ed inefficace la deliberazione dell'aliquota ICI effettuata sulla base della legge di delega n. 421 del 1991 prima cioè dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 504 del 1992.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MACERATA, sez. II, 13 gennaio 2004, n. 152](#) - ICI - Assuntore del concordato

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 9 gennaio 2004, n. 142](#) - ICI - Esenzione beni appartenenti ad enti pubblici In tema di ICI spetta l'esenzione per l'immobile di un ente pubblico destinato a fini assistenziali alla condizione che tali fini siano istituzionali dell'ente stesso.

## 2003

[CASSAZIONE CIVILE, 19 dicembre 2003, n. 19515](#) - ICI - Base imponibile - Valutazione - Criteri - Previsti dalla legge istitutiva - Utilizzazione di altri criteri - Possibilità - Esclusione.

[CASSAZIONE CIVILE, 17 dicembre 2003, n. 19380](#) - ICI- Contenzioso - Costituzione in giudizio - Deliberata dal dirigente del servizio e non dalla giunta - Legittimità - Presupposti - In base allo statuto dell'ente - ICI - Esenzioni - Consorzi tra enti territoriali - Applicabilità.

[CASSAZIONE CIVILE, 17 dicembre 2003, n. 19375](#) - ICI - Agevolazioni - Ex art. 9 d.lgs. 504/92 - In favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli - Periodo anteriore all'entrata in vigore dell'art. 58 d.lgs. 446/97 - Iscrizione dei contribuenti negli elenchi SCAU - Necessità.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI VENEZIA 11 dicembre 2003, n. 106/15/03](#) - ICI - Soggetti passivi cooperativa - Cooperativa viticoltori - Fabbricati strumentali destinati a cantina - Presupposto dell'Ici in capo alla società cooperativa - Sussistenza.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 4 dicembre 2003, n. 18549](#) - ICI - Esenzione, ex art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 - Spettanza - Condizioni.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 4 dicembre 2003, n. 18541](#) - ICI - Determinazione aliquote - Competenza - Giunta comunale - Fondamento - Deroga alla norma generale di pari rango.

[CORTE COSTITUZIONALE, 28 novembre 2003, n. 345](#) - ICI - Illegittimità costituzionale dell'art. 2 comma 5, DL n. 16/1993 - Omessa previsione dell'esenzione anche per i beni di interesse storico o artistico di proprietà di enti pubblici o persone giuridiche private senza scopo di lucro.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BOLOGNA, 5 novembre 2003, n. 76/06/03](#) - ICI - Immobili utilizzati da enti non commerciali - Esenzione, ai sensi dell'articolo 7, lett. i), d.lgs. 504/1992, - Requisiti - Coincidenza tra soggetto proprietario e soggetto utilizzatore - Esclusione - Conseguenze - Esonero dall'imposta.

[CORTE COSTITUZIONALE, 7 novembre 2003, n. 336](#) - ICI - Coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale - Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale. Rilevanza della questione - Eccezioni difetto - Eccezione di inammissibilità - Reiezione - Ordinanza.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, sez. I, 15 ottobre 2003, n. 123/1/03](#) - ICI - Recupero d'imposta sui fabbricati privi di rendita catastale - Attribuzione della rendita catastale - Articolo 74, legge n. 342/2000 - Irretroattività della rendita catastale - Infondatezza.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BARI, sez. XIV, 8 ottobre 2003, n. 157](#) - ICI - Fabbricati strumentali all'attività agricola - Ruralità - Condizioni - Assoggettabilità all'imposta - Non sussiste.

[CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 26 settembre 2003, n. 14291](#) - ICI - Imposta indebitamente versata - Rimborso - Termine triennale.

[CASSAZIONE CIVILE, 24 settembre 2003, n. 14148](#) - ICI - Presupposto - Aree fabbricabili - Base imponibile - Procedura concorsuale - Fallimento - Vendita di area edificabile - Valore imponibile dell'area - Determinazione del valore con riferimento al prezzo finale di aggiudicazione.

[CASSAZIONE CIVILE, 24 settembre 2003, n. 14146](#) - ICI - Esenzione Ente - Spettanza - Condizioni - Destinazione a compiti istituzionali - Onere prova a carico richiedente - Non osservanza - Esclusione da esenzione.

[CONSIGLIO DI STATO, sez. V, 10 luglio 2003, n. 4117](#) - ICI - Fissazione delle aliquote - Normativa in vigore fino al 1996 - Ininfluenza della motivazione per la fissazione delle aliquote dal 4 al 6 per mille.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE AVELLINO, 8 luglio 2003, n. 139](#) - ICI - Soggetti passivi - Sentenza di separazione tra coniugi - Coniuge assegnatario della casa coniugale - Equiparazione all'usufruttuario - E' obbligato al pagamento del tributo gravante sulla casa assegnata.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BARI, 9 maggio 2003, n. 119/08/03](#) - ICI - Fabbricati comunali siti in altro comune - Esenzione di cui all'articolo 7, lett. a), d.lgs. 504/92 - Individuazione dei compiti istituzionali del comune - Concessione di alloggi a soggetti socialmente meritevoli - Attività discrezionale dell'ente.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, sez. II, 17 aprile 2003, n. 148/2/02](#) - ICI - Procedura di comunicazione delle rendite catastali - Rendite attribuite sino al 31.12.1999 - Affissione all'albo pretorio - Sufficienza - Articolo 74, legge n. 342/2000 - Implicita conferma della validità dell'affissione all'albo.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CATANZARO, sez. IV, 14 marzo 2003, n. 739/4/02](#) - ICI - Nozione di area edificabile - Inclusione nel P.r.g. - Insufficienza - Necessità dello strumento urbanistico attuativo - Sussiste.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. V, 3 marzo 2003, n. 109](#) - ICI - Accertamento - Motivazione - Per relationem - Possibilità - Valore dell'immobile - Criteri - Individuazione.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. VII, 3 marzo 2003, n. 108](#) - ICI - Accertamento valore aree edificabili - Obbligo di motivazione - Mancata specificazione dei criteri di determinazione dei valori - Illegittimità dell'avviso di accertamento.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BARI, sez. XVIII, 21 febbraio 2003, n. 25](#) - ICI - Omessa dichiarazione - Avviso di accertamento d'ufficio - Necessità - Emissione dell'avviso di liquidazione - Nullità - Art. 10 e 12 d.lgs n. 504/92 - Nullità della cartella di pagamento.

[COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. I, 28 gennaio 2003, n. 217](#) - ICI - Avviso di accertamento - Motivazione - Riferimento al valore base a metro quadro - Sufficienza.

**ICI - Aree fabbricabili - Accertamento valore.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il sig. ...., in proprio e quale erede di .....ricorre per cassazione deducendo tre motivi avverso la sentenza n. 11/02 del 6 giugno 2002 con cui la Commissione Tributaria Regionale per il Veneto accoglieva l'appello del comune di ..... e dichiarava la legittimità degli avvisi di accertamento ICI n. 309/I e 313/I notificati il 14 novembre 1998.

La Commissione Tributaria Regionale riteneva che l'Amministrazione avesse correttamente individuato il valore dei aree fabbricabili anche facendo riferimento alla delibera n. 81 del 13 agosto 1998.

Il ricorrente ha anche depositato memoria.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con i tre motivi il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione delle norme del D. Lgs. 507/1997 art. 52 e 59 in combinato disposto con l'art. 752 c.c. (art. 360 n. 3 c.p.c.), violazione e falsa applicazione delle norme della legge 212/2000 artt. 1,3,10 in relazione agli artt. 52 e 59 in combinato disposto con l'art. 752 c.c. (art. 360 n. 3 c.p.c.), violazione e falsa applicazione delle norme delle norme della legge 212/2000 artt. 1,3,10 in relazione agli artt. 52 e 59 D.Lgs. 446/1997 (art. 360 m. 3 c.p.c.); omessa insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia.

In sostanza il ricorrente impugna la motivazione della sentenza in questione laddove afferma:

gli avvisi di accertamento per infedele dichiarazione sono stati emessi dal Comune ..... non solo sulla base della rilevata disparità tra i valori dichiarati dal contribuente e quelli superiori accertati presso l'Ufficio Tecnico Erariale di Rovigo, ma anche in considerazione della delibera del Consiglio Comunale n. del 13.8.98, con la quale l'Amministrazione comunale fissò i valori di riferimento delle aree fabbricabili relativi anche ad anni precedenti, in particolare dal 1993 al 1997."

"Come specificato dall'appellante, l'amministrazione comunale non pose a fondamento degli avvisi di accertamento unicamente la menzionata delibera comunale, limitandosi a far riferimento alla stessa unicamente al fine d'individuare generici parametri di riferimento, per nulla determinanti ai fini dell'emanazione dell'atto impositivo".

"L'operato dell'amministrazione si è quindi svolto nel totale rispetto delle disposizioni di cui all'art. 59 D.lgs. n. 446/97 lettera g) e delle disposizioni di cui al D.lgs. n. 504/92, per ciò che concerne le aree fabbricabili, avendo la stessa posto a fondamento del proprio potere impositivo un'adeguata comparazione tra i valori indicativi contenuti nella delibera consiliare e l'effettivo valore venale delle aree in oggetto".

"ciò posto, va quindi ritenuta infondata l'eccezione sollevata da parte appellata, già in primo grado, concernente l'illegittimità degli impositivi per violazione di legge ed eccesso di potere".

La semplice lettura della motivazione pone in evidenza la infondatezza degli argomenti adottati nel primo e nel secondo motivo di ricorso, in cui si lamenta la presunta applicazione retroattiva del regolamento "adottato a norma dell'articolo 52, con cui i comune possono: "g) 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".

Infatti la sentenza si limita a richiamare i valori previsti nel regolamento "unicamente al fine d'individuare generici parametri di riferimento". E simile utilizzazione è sicuramente legittima. I regolamenti in questione non hanno infatti natura propriamente imperativa, ma svolgono funzione analoga a quella svolta dai così detti "studi di settore" (previsti dagli artt. 62 bis e 62 sexies del d.l. 331/1993 convertito in legge 427/1993, che costituiscono una diretta derivazione dei "redditometri", "percentuali di ricarico" valori previsti nei regolamenti comunali, come meri supporti razionali offerti dalla Amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato, ai notiziari Istat, in cui è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti.

Così inquadrata la portata del regolamento di cui all'art. 59 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 art. 59, ben si vede come tale regolamento possa (a somiglianza dei redditometri) fornire utili elementi di giudizio anche per periodi temporali anteriori a quelli di emanazione del regolamento stesso; senza che ciò comporti alcuna applicazione retroattiva di norme, ma solo la applicazione di un legittimo ragionamento presuntivo. Il valore di un terreno in un certo anno è certo elemento utilizzabile per determinarne il valore negli anni precedenti (a somiglianza di quanto comunemente affermato in ordine ai così detti "redditometri").

Il discorso deve dunque essere correttamente portato sul piano della adeguatezza della motivazione in fatto della sentenza impugnata, profilo almeno in linea teorica affrontato nel terzo motivo di ricorso.

Tale motivo appare per altro inammissibile in quanto non vengono adottati specifici argomenti di prova indicati dalla parte e non considerati dal giudice, nè vengono denunciati profili di illogicità della motivazione, ma viene solo ancora sottoposto a critica il regolamento comunale, senza ad esempio nulla addurre contro l'argomento centrale della sentenza secondo cui il Comune ha "posto a fondamento del proprio potere impositivo un'adeguata comparazione tra i valori indicativi contenuti nella delibera consiliare e l'effettivo valore venale delle aree in oggetto". La detta comparazione costituisce una valutazione in fatto, che il ricorrente non contesta.

Nell'ambito del primo motivo il ricorrente deduce ancora violazione dell'art. 752 del codice civile in quanto come coerede avrebbe dovuto essere ritenuto responsabile solo di una quota del debito del padre .....

Il motivo è inammissibile in quanto la sentenza impugnata nulla dispone circa la ripartizione del debito di imposta e il ricorrente non lamenta il vizio di omessa pronuncia su una propria specifica domanda in appello.

Non vi è luogo per una pronuncia sulle spese.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 26 aprile 2005, n. 8637*

### **ICI - Soggetti passivi - Concessionari di aree demaniali.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La società Marina di Punta Ala s.p.a. impugnò alla Commissione tributaria provinciale di Grosseto il silenzio-rifiuto della locale Intendenza di Finanza, formatosi sulla sua istanza di rimborso dell'ICI, versata in L. 57.805.065 in relazione all'anno d'imposta 1993, con riferimento ad un approdo turistico – che essa aveva realizzato su area del demanio marittimo e specchio acqueo, in località Punta Ala , che le erano stati attribuiti in concessione per anni cinquanta, dietro pagamento di un canone annuo, dal Compartimento marittimo di Livorno, con decreto 16 aprile 1996, della locale Capitaneria di Porto, approvato con atto 21/7/77 dal competente Ministero ai sensi dell'art. 9 del Regolamento per l'esecuzione del Codice della Navigazione.

Dedusse che la molteplicità dei vincoli correlati alla concessione non poteva generare in capo a essa, concessionaria, posizioni di godimento ridicibili ai diritti reali tassativamente indicati dal legislatore del tributo in discussione, atti a generare la soggettività passiva.

Nel contraddittorio dell'ente impositore, la Commissione adita accolse il ricorso con sentenza n. 226/04/99 che, impugnata dalla D.R.E. innanzi alla Commissione tributaria regionale della Toscana venne confermata con pronuncia n. 140/30/02 del 28/11/02-5/5/03, con cui l'organo di gravame accolse le ragioni della parte privata, essenzialmente sul presupposto che l'atto di concessione, alla luce delle clausole contenute, dovesse essere qualificato di natura obbligatoria, e dunque, inidoneo a generare diritti di natura reale.

Contro questa decisione ricorrono ora il Ministero delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate con unico articolato mezzo illustrato anche con memoria difensiva depositata ex art. 378 c.p.c.

Resiste la contribuente con controricorso.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

I ricorrenti lamentano violazione e falsa applicazione degli artt. 823 e 295 c.c degli artt. 37 e 49 del cod. navig. e dell'art. 3 della legge n. 388/2000, nonché correlativo vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su di un punto decisivo della controversia, e deducono, a sostegno della loro critica alla decisione impugnata, che la disposizione contenuta nella norma sostanziale rubricata, sia nella sua formulazione letterale che nell'esegesi che ne ha offerto la giurisprudenza, non esclude, come hanno invece erroneamente affermato i giudici d'appello, che i beni demaniali possano formare oggetto di diritti reali a favore dei terzi, tanto meno tale preclusione è riconducibile ad alcun principio di ordine generale, come testimonia la giurisprudenza formata in materia di edilizia economica e popolare. In assenza di un dettagliata astratta specificazione della forma di godimento attribuibile al privato mediante la concessione-contratto. Occorre dunque interpretarne il contenuto effettivo. In questa chiave, la pronuncia

impugnata è errata, dal momento che la soluzione in cui si articola la sua conclusione poggia sull'errata promessa di principio, secondo la quale deve escludersi in radice che la realizzazione di beni sull'area oggetto della concessione possa dare origine ad un diritto di natura reale. Essa è altresì carente nella motivazione, laddove interpreta l'atto di concessione esaminato, riconducendolo, in sostanza, ad un contratto di locazione, senza spiegare le ragioni per le quali le posizioni soggettive che ne discendono non possano coincidere con quelle tipiche del diritto di superficie.

La società contribuente replica al motivo, rilevando che la rigida griglia di vincoli che la norma del codice della navigazione contenuta nell'art. 47 pone in materia di concessione di area del demanio marittimo, peraltro interamente recepita nella concessione-contratto che regola il caso di specie, pone la posizione del concessionario su di un piano divergente e incompatibile rispetto al titolare di un diritto reale che è connotato dai caratteri di assolutezza ed esclusività, tra l'altro, neppure rinvenibili, in linea di principio, in ogni ipotesi in cui pur esista una posizione soggettiva qualificabile in termini di realtà, come nel caso di proprietà immobiliare non trascritta. Ad ogni buon conto, a mente dell'art. 7, comma 2, della legge n. 331/1992, il diritto di superficie non rientra tra i presupposti che legittimano la pretesa esercitata dall'organo impositore. Nel merito, infine, richiamato il contenuto delle singole clausole della concessione, ne difende l'interpretazione offerta dalla Commissione. A definitivo sostegno della fondatezza dell'esegesi offerta dall'organo di gravame, sottolinea che lo stesso legislatore tributario, sebbene ai fini dell'imposta di Registro, ha uniformato la tassazione degli atti di concessione di cui si discute ai contratti di locazione applicandone la relativa aliquota del 2%.

Il motivo è infondato.

La Commissione regionale ha asserito, in linea di principio, che su area demaniale non può sorgere diritto reale privato, neppure nel caso in cui, com'è avvenuto nella specie, vi sia stata concessione dell'area medesima, ma in fatto ha risolto la controversia procedendo ad interpretazione dell'atto, che ha qualificato di natura obbligatoria, alla stregua della sua esegesi condotta sulla base della lettura delle clausole in esso contenute.

Osserva ancora che la giurisprudenza citata dall'ente comunale a sostegno della sua pretesa tributaria, che la costruzione di edifici di edilizia economica e popolare, non offre adeguati spunti critici e di riflessione, dal momento che questo caso ha una sua propria specificità, che rappresenta eccezione al principio generale contenuto nell'art. 823 c.c. A definitiva convalida della fondatezza della sua conclusione, rileva, infine, che la norma sopravvenuta contenuta nella legge n. 388 del 2000, che prevede espressamente che nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo è il concessionario, ha natura innovativa e, perciò, non retroattiva, come illustrato nella circolare ministeriale del 7 marzo 2001.

La decisione si articola, dunque, in una pluralità di rationes decidendi, delle quali merita esame prioritario quella che si esprime nell'ultima affermazione riferita, siccome è evidente che, ove suddetta soluzione ermeneutica non ricevesse conferma, la dichiarata retroattività della norma sopravvenuta offrirebbe lo snodo decisivo della questione. Essa però appare corretta.

L'art. 18 comma 3 della legge 23 dicembre 2000 n. 388, con modifica apporta in aggiunta all'art. 3 comma 2 ultimo c.p.v. del d.lgs. n. 504/92, ha previsto che "nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo è il concessionario". L'esegesi offerta in sede di merito rispetta appieno la regola posta dall'11 delle preleggi, secondo cui "la legge non dispone che per l'avvenire", e non può pertanto applicarsi ai rapporti sorti nella vigenza delle norme preesistenti ed ancora in vita. Trattasi di regola generale, "valore di civiltà giuridica", benché non elevato a dignità costituzionale, che opera nell'ordinamento in generale, alla quale il legislatore ordinario deve attenersi, salvo che in materia penale - art. 25 Cost. - in cui deve coniugarsi con principio del favor rei, è può essere derogata solo se risulti o l'espressa ed univoca dichiarazione del legislatore, ovvero se la nuova norma appaia emessa per precisare il significato di norme preesistenti ed imponga una variante che risolva, con intervento chiarificatore del legislatore, un precedente contrasto interpretativo, fornendone interpretazione autentica purchè compatibile con il loro tenore letterale (cfr. Cost. n. 367/95; n. 15/95; n. 397/94; n. 229/99 e n. 525/2000; e Cass. n. 6260/1986 e n. 1379/2003).

Alla luce di tali canoni, deve rilevarsi, anzitutto, che nella sua formulazione testuale, la disposizione sopravvenuta risulta introdotta espressamente "in aggiunta" alla norma precedente; neppure essa si propone in termini di rielaborazione di quella precedente, prospettandosi come norma d'interpretazione autentica, ma la completa, ampliando la sfera dei soggetti passivi d'imposta, nella quale introduce una categoria dapprima ignorata.

Di qui la sua palese efficacia solo per il tempo successivo alla sua emanazione, e, per ovvio corollario, l'inapplicabilità al caso di specie.

Il motivo risulta nondimeno infondato.

E senza dubbio corretta la premessa di esordio che sorregge la censura, laddove si critica l'impostazione di principio della pronuncia impugnata, nella parte in cui esclude in assoluto che possa sorgere un posizione soggettiva di natura reale sui beni demaniali. Ed infatti, in assenza di espressa regolamentazione contenuta nel codice della navigazione per l'ipotesi in cui siano state autorizzate costruzioni ad opera di privati su beni del demanio marittimo, opera il rinvio contenuto nell'art. 1 secondo il quale, in questo caso, e nel caso in cui "non ve ne siano di applicabili

per analogia, si applica il diritto civile". Ne discende che la natura demaniale del bene dato in godimento non osta alla qualificabilità del diritto del concessionario in termini di diritto di superficie (cfr. Cass. S.U. 1324/1997). Su questo solco spetta all'interprete procedere all'esegesi dell'atto di concessione del godimento del bene pubblico, che deve essere condotta alla stregua del suo contenuto come risulta esplicitato nella sua regolamentazione nelle clausole in cui si articola di modo che possa verificarsi se il suddetto atto rappresenti in concreto titolo costitutivo del diritto reale suddetto, ovvero di un diritto di natura obbligatoria.

Il principio è stato applicato proprio nella materia tributaria da questa Corte (Cfr. Cass. n. 4402/1998 e n. 4769/2004, nonché in genere n. 5842/04).

Nello specifico, il giudice di merito, al quale suddetta esegesi è riservata in via esclusiva, ha condotto tale accertamento, apprezzando il contenuto dell'atto di concessione che regola la fattispecie, e pervenendo alla conclusione, insindacabile nel merito, ed espressa con motivazione chiara ed appagante, che essa rappresenta fonte negoziale di un mero diritto di godimento, avente natura obbligatoria. Tanto priva di rilevanza nell'economia della decisione l'erroneità dell'enunciazione del principio esposto in premessa di cui si è già dato conto, siccome suddetta affermazione di stretto diritto non sorregge, come ha sostenuto invece la difesa dei ricorrenti nel corso della discussione orale, il percorso interpretativo condotto sull'atto controverso.

I ricorrenti censurano la valutazione condotta in sede di gravame sulle clausole della concessione e la conclusione cui sono pervenuti i giudici del gravame con argomentazione che resta però affidata solo alla mera denuncia della sua inesattezza, e neppure è stata suffragata dalla richiesta di verifica, in questa sede di legittimità, della corretta applicazione delle regole di ermeneutica contrattuale. La censura, infatti non si articola nell'enunciazione della violazione, da parte dell'organo di gravame, dei canoni interpretativi posti dagli artt. 1362 e ss. Del cod. civ. , né espone effettivamente le ragioni dell'obiettiva deficienza e contraddittorietà del ragionamento in cui si articola il decisum, censurato nella motivazione solo genericamente, ma, senza neppure cogliere il vero snodo della questione discussa, in sostanza si riduce, piuttosto, ad una mera contrapposizione alla soluzione offerta in sede di gravame, di altra e diversa interpretazione dell'atto controverso, siccome in tesi più esatta e corretta.

Nell'orientamento consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, una simile doglianza non può trovare ingresso in questa sede, dal momento che sollecita una rilettura degli anni acquisiti al processo, che ne sia preludio per una nuova valutazione, che è rimessa solo agli organi di merito (cfr. per tutte Cass. n. 319/2003).

Alla luce di queste premesse, il ricorso deve essere rigettato.

Ricorrono giusti motivi per disporre la compensazione integrale delle spese del presente giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e compensa le spese del presente giudizio di legittimità.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, 26 aprile 2005, n. 28*

#### **ICI -Determinazione del valore dell'area fabbricabile.**

#### **FATTO E DIRITTO**

La Commissione tributaria provinciale di Terni, con sentenza n. 131/03, respingeva, previa riunione, i ricorsi presentati dai signori B.P. e B.M. (in qualità di eredi di O.C.) nei confronti di avvisi di rettifica ICI emessi dal Comune di Terni per gli anni 1999-2000 e 2001 relativamente ad un terreno compreso nel piano particolareggiato di Borgo Bovio, in località Torrione, in prossimità di via \_\_\_\_.

La Commissione ha quindi confermato la legittimità della determinazione dell'Amministrazione comunale, che ha determinato il valore fiscale dell'area in euro 470.242,26 anziché euro 77.468,53 come ritenuto dai contribuenti.

Il 6 maggio 2004 i contribuenti presentavano appello, ritenendo censurabile la determinazione dei Giudici a quo. Il valore del terreno stabilito dall'Amministrazione e confermato in primo grado è palesemente eccessivo in quanto tiene conto di una vocazione commerciale solo potenziale, essendo il terreno ricompreso in una lottizzazione con notevoli criticità giuridiche direttamente riferibili alla concreta edificabilità.

Il Comune di Terni si costituiva in giudizio l'11 agosto 2004 per contrastare l'appello. I motivi posti dai contribuenti a suo fondamento sono infatti inconsistenti contrastando "con l'espressa previsione dell'articolo 2, comma 1 lettera b del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504 che definisce area fabbricabile ai fini ICI l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici od attuativi".

Il Comune di Terni il 24 marzo 2005 ha depositato memorie illustrative (chiedendo in via preliminare la declaratoria di inammissibilità dell'appello per genericità e la conferma della sentenza di primo grado anche per il merito) e ha chiesto la discussione della causa in pubblica udienza.

Anche la parte appellante ha presentato delle memorie aggiuntive (18 marzo 2005) e ha richiamato alcune sentenze emesse da questa Commissione in diversa attribuzione sezionale (il valore del terreno era valutato in lire 20.000 per il 1993, in lire 21.000 per il 1994, in lire 23.000 per il 1995, in lire 25.000 per il 1996, in lire 27.500 per il 1997 e in lire 32.500 per il 1998).

La causa è stata chiamata all'odierna pubblica udienza con la presenza della sola Amministrazione.

L'appello è infondato e deve essere respinto.

Superata la questione dell'inammissibilità (in quanto l'appello non è generico e contiene specifiche censure all'operato della Commissione provinciale), deve ritenersi motivatamente congruo il valore attribuito ai fini ICI (euro 18,08 per il 1999; euro 19,11 per il 2000 ed euro 20,66 per il 2001).

I valori qui in considerazione rientrano nella dinamica di incremento di quelli già oggetto di esame da questa stessa Commissione per gli anni precedenti.

Inoltre essi tengono conto di fattori oggettivi, quali l'edificabilità del terreno, il progressivo e comprovato superamento delle difficoltà a portare a compimento l'insediamento urbanistico, le valutazioni dell'Osservatorio dei valori immobiliari, la comparazione con prezzi di mercato di terreni di analoga configurazione topografica, il supporto di appropriate perizie giurate.

### **PER QUESTI MOTIVI**

La Commissione Tributaria Regionale per l'Umbria, Quinta Sezione, respinge l'appello in epigrafe e compensa le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, 4 aprile 2005, n. 85*

### **ICI -Determinazione del valore dell'immobile.**

Contro gli avvisi integrativi di accertamento e di liquidazione di maggiore I.C.I. dovuta per gli anni 1993 e 1994 notificati entro il 31.12.2000 e avverso il classamento degli immobili di cui al foglio 46 n. 826 - categoria D/2 e rendita di Lit. 16.320.000,- e al foglio 46 n. 91 sub 9 - categoria A/3 classe 3 e rendita, di Lit. 588.000.-, proponeva tempestivo e rituale ricorso nei confronti dell'Agenzia del Territorio di Perugia e contro il Comune di Castiglione del Lago, soggetto attivo di imposta, la sig.a F.I.. Con riferimento all'art. 30, commi da 10 a 13, della L. 488/1999, all'art. 6 della L. 27 luglio 2000 n. 212, recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, all'art. 74 del Collegato fiscale alla Finanziaria per il 2000, la ricorrente contestava i su citati provvedimenti, affermando che erano errate nel classamento e sproporzionate rispetto ai fabbricati simili della medesima zona le rendite catastali attribuite. Chiedeva di annullare i provvedimenti in quanto illegittimi con vittoria delle spese di giudizio. Con memoria di costituzione in giudizio e di controdeduzioni, il Comune di Castiglione del Lago opponeva che gli avvisi di liquidazione riguardavano la differenza di imposta dovuta dalla contribuente in seguito all'attribuzione delle rendite catastali definitive da parte dell'Ufficio del Territorio e, inoltre, che tali avvisi erano stati emessi senza addebito di sanzioni ed interessi, ai sensi dell'art. 74, comma 3, della L. 21/11/2000 n. 342. Chiedeva di rigettare il ricorso per infondatezza e di condannare la ricorrente alle spese di giudizio.

L'Agenzia del Territorio, con memoria di costituzione in giudizio e di controdeduzioni, opponeva che l'unità immobiliare di cui alla particella 91 sub. 9 graffata alla particella 92 sub 1 e alla particella 92 sub 2 risulta classata allo stesso modo della unità immobiliare particella 91 sub 8 graffata alla particella 92 sub. 4, che presenta destinazione e caratteristiche comuni ed analoghe, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 61 del D.P.R. n. 1142 dell'01.12.1949, di cui è citato uno stralcio nella stessa memoria.

In merito al classamento della particella 826 di categoria D/2, precisava di avere calcolato la rendita di Lit. 16.320.000,- attraverso una stima sintetico-comparativa con riferimento ai valori unitari comunemente utilizzati nelle compravendite e rilevati dal proprio Osservatorio Immobiliare, determinando analiticamente i valori dei singoli spazi, vani e pertinenza, fino ad ottenere il valore complessivo dell'edificio e applicare sul relativo ammontare un saggio di fruttuosità del 2%. La ricorrente presentava una memoria per sostenere che, ai sensi della L. 488/1999, il provvedimento di attribuzione della rendita definitiva avrebbe potuto dispiegare la propria efficacia solo per i periodi di imposta successivi a quello in cui la contribuente ne era venuta a conoscenza attraverso la notifica validamente effettuata. Inoltre, affermava che la rendita attribuita dall'Ufficio all'unità immobiliare classata in D/2 era superiore a

quella di immobili simili situati nella medesima zona, citando il caso delle unità immobiliari appartenenti alla residenza "Al Lago", individuate al foglio 46, particella 830, tutte classate in categoria A/3. Al proposito poneva in evidenza che entrambe le residenze sono dotate di una piscina ed hanno le stesse caratteristiche, quali gli ingressi indipendenti, una "reception", il bar interno. Inoltre, la locazione delle unità abitative e' stata autorizzata con licenza comunale di esercizio di attività ricettiva extra alberghiera di casa appartamenti per vacanze. La Commissione adita, riuniti i ricorsi per connessione oggettiva e soggettiva, li respingeva, osservando che gli avvisi di liquidazione erano stati emessi in conformità a quanto stabilito dall'art. 74, comma 3, legge 342/2000; osservava, inoltre, che l'unità immobiliare di cui al foglio 46 particella n. 826, era stata correttamente inclusa nella categoria degli immobili a destinazione speciale del gruppo D/2 costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, rilevando come i documenti allegati dalla contribuente alla propria memoria non erano concreti e sufficienti per dimostrare il contrario. Proponeva appello la parte contribuente preliminarmente dolendosi che i primi Giudici avevano disatteso le argomentazioni e la documentazione prodotta e confidato con semplicità nella correttezza dell'Ufficio che ha dichiarato di avere desunto i valori elaborati per la stima dell'immobile da indagini di mercato. Nel merito ribadiva che il valore dell'immobile appariva sproporzionato tenuto conto del classamento degli immobili situati "specularmente di fronte" facenti parte della residenza "Al lago", definitivamente classati in categoria A/3.

Deduceva, al proposito, che a causa delle caratteristiche simili di entrambe le residenze (appartamenti ammobiliati per casa vacanze) gli immobili della residenza "Castiglione" dovevano mantenere la loro specificità di immobili ad uso abitativo, così come individuati per la residenza "Al lago" e non certamente quella di Albergo e Pensioni - Categoria D2". Chiedeva dichiarare l'illegittimità dell'avviso opposto con vittoria delle spese di giudizio, nonché la discussione della causa in pubblica udienza.

Con memoria di costituzione in giudizio e di controdeduzioni l'ufficio del Territorio opponeva alle argomentazioni svolte dalla contribuente in appello che l'edificio classato in D/2 non poteva essere considerato ad uso abitativo, in quanto e' dotato di atrio con annesso ufficio, di un'autorimessa al piano seminterrato ed e' diviso in piccole camere con bagno interno, tutte prive di disimpegno e di cucinino con gli impianti fissi in comune, caratteristiche intrinseche, quest'ultime, che a parere dello stesso Ufficio conferiscono maggiormente una caratteristica propria degli "alberghi e pensioni" e non di appartamenti di civile abitazione. Aggiungeva, in relazione all'immobile limitrofo citato dalla parte (foglio 46 particella 830, subalterni vari) che ai fini catastali si tratta di un complesso di unità ognuna con accesso indipendente, aventi una dotazione di servizi esclusivi (fra cui impianto di riscaldamento autonomo con produzione di acqua calda) e che ai fini del classamento sono state individuate come unità abitative di piccole dimensioni (monocali). In conclusione, affermava che le dette unità immobiliari costituivano fattispecie non omogenee e non erano per ciò comparabili. Chiedeva la conferma del classamento catastale attribuito dall'Ufficio, con vittoria di spese, competenze ed onorari. Con memoria di costituzione in giudizio e di controdeduzioni, il Comune eccepeva in via preliminare l'inammissibilità dell'appello, sostenendo di avere notificato alla contribuente la sentenza di primo grado il 13.03.2002 e rilevando che l'atto di appello e' stato presentato quando ormai era scaduto il termine per la relativa impugnazione. Nel merito, osservava di avere rispettato, nell'emettere gli avvisi di liquidazione, le disposizioni dell'art. 74, comma 3, legge 21.11.2000 n. 342, astenendosi dall'applicazione delle sanzioni e dal calcolo degli interessi. Rilevava, inoltre, che se la stessa ricorrente aveva dichiarato che la destinazione d'uso di entrambe le residenze era quella di case appartamenti per vacanze, era evidente che il classamento errato non riguardava la residenza inserita nella categoria D/2 della ricorrente, tra quello degli immobili della residenza del sig. F.L., destinati ad analogo attività ricettiva a carattere imprenditoriale. Per altro, risultando questi ultimi di numero superiore a, quello indicato dalla controparte, tanto che le rispettive, singole rendite complessivamente considerate danno un valore imponibile assai simile a quello dell'immobile classato nella categoria speciale, finiva per concludere che non sussisteva in concreto un diverso trattamento tributario. Chiedeva di respingere l'appello in quanto immotivato, condannando l'appellante alle spese di giudizio "unitamente agli interessi spettanti per legge". Con successiva memoria depositava copia della sentenza Commissione provinciale di Perugia con la quale sono stati respinti i ricorsi della contribuente per ICI anni di imposta 1997, 1998, 1999, relativi alla medesima residenza. Al termine dell'udienza pubblica tenutasi il 19 aprile 2004, questa Commissione ordinava, al Comune di Castiglione del Lago, la produzione, in originale o in copia, della pratica relativa alla concessione edilizia per i lavori per cui e' causa e, all'Ufficio del Territorio, in originale o in copia, la rimessa della pratica relativa alla richiesta di variazione catastale con la documentazione dell'impugnato classamento.

**OSSERVA**

Innanzitutto che è infondata l'eccezione pregiudiziale relativa alla sostenuta inammissibilità dell'appello per la presentazione di esso oltre il termine stabilito per l'impugnazione. E infatti l'appello è stato notificato presso la casa di abitazione e non presso il difensore tecnico domiciliatario della contribuente. Nel merito, la Commissione previamente ricorda che all'art. 10 del R.D.L. 13 aprile 1939 n. 652, viene testualmente disposto che "La rendita catastale delle unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui all'art. 8 della L. 8 giugno 1936, n. 1231, costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, è determinata con stima diretta per ogni singola unità. Egualmente si procede per la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari che non sono raggruppati in categorie e classi per la singolarità delle loro caratteristiche. Nel massimario edito per agevolare lo svolgimento dei lavori di formazione del nuovo catasto edilizio urbano disciplinato dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, che è la conversione con modificazione del R.D.L. innanzi citato, si conferma per gli immobili a destinazione speciale del gruppo D Alberghi e pensioni che rientrano nell'art. 10, quando hanno fine di lucro, che si tratta di fabbricati o parti distinte ed autonome di fabbricati costruiti per le speciali esigenze di una specifica attività industriale o commerciale, tali da non essere suscettibili di destinazioni ordinarie senza radicali trasformazioni.

In termini sostanzialmente simili il Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con D.P.R. primo dicembre 1949 n. 1142, impone all'art. 8 - Accertamento di immobili a destinazione speciale o particolare - che "La classificazione non si esegue nei riguardi delle categorie comprendenti unità immobiliari costituite da opifici e in genere dai fabbricati previsti nell'art. 28 della L. 8 giugno 1936 n. 1231, costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni"; e all'art. 30 - Determinazione della rendita catastale di immobili a destinazione speciale o particolare - si stabilisce che "Le Tariffe non si determinano per le unità immobiliari indicate nell'art. 8. Tuttavia la rendita catastale delle unità immobiliari appartenenti a tali categorie si accerta ugualmente, con stima diretta per ogni singola unità." In conclusione, l'immobile a destinazione speciale è costruito o adattato per le speciali esigenze connesse allo svolgimento di attività industriale o commerciale e in relazione a tale specificità non si presta a destinazioni ordinarie senza radicale trasformazione. In conseguenza esso immobile non può rientrare nel gruppo D (immobili a destinazione speciale) semplicemente perché viene utilizzato per attività industriali o commerciali, ma appartarrebbe di diritto a tale categoria solo se non fosse possibile utilizzarlo altrimenti senza averlo prima radicalmente trasformato.

Dalla documentazione prodotta dal Comune di Castiglion del Lago, si rileva che la concessione edilizia è stata rilasciata per la costruzione di un fabbricato da adibire ad Albergo e, dalle planimetrie accluse, risulta che l'edificio ha in comune i servizi di garage, lavanderia, autoclave, e' dotato di atrio di accesso per l'attività di ricezione ed è diviso in camere da letto, come affermato dall'Ufficio del Territorio.

Dalla documentazione depositata da quest'ultimo si ha la conferma che l'edificio è strutturato secondo la dislocazione dei vani funzionale all'esercizio alberghiero, avente l'atrio di accesso, l'Ufficio della ricezione, moduli costruttivi uniformi per le camere da letto, che occupano interamente (se si esclude l'ingresso e l'ufficio) i tre piani abitabili dell'edificio stesso. In conclusione, si rileva che le caratteristiche intrinseche dell'edificio appaiono funzionali a soddisfare esigenze specifiche di attività alberghiera; appare infatti evidente che non sarebbe possibile locare le camere come distinte unità immobiliari senza sottoporre l'edificio a radicali trasformazioni, stante le diverse condizioni d'uso richieste per gli appartamenti di civile abitazione. In relazione a ciò, la Commissione ritiene improponibile il confronto con le unità immobiliari ad uso di civile "abitazione situate in zone limitrofe all'edificio di cui è causa e, poiché, il reclamo avverso il classamento non propone altro termine di paragone avente le medesime caratteristiche dell'edificio stesso, la Commissione non ha alcuna ragione per disconoscere l'operato dell'Ufficio.

E invero la documentazione prodotta dall'Ufficio, nel consentire il controllo dell'esattezza delle superfici considerate per la valutazione dell'immobile, dimostra che il lavoro svolto per determinare la rendita catastale è stato fatto con precisione, agevolando oltre tutto la difesa del contribuente. Questa, invece, nulla ha eccepito sulla esattezza delle superfici suddette e, in relazione ai valori di mercato attribuiti alla destinazione degli spazi dell'intero edificio, ha opposto una generica critica senza specificare, in contraddittorio, i costi ritenuti congrui, o in alternativa fornire la documentazione dei propri costi di costruzione. La Commissione, dunque, decide di respingere l'appello per infondatezza, dichiarando che il classamento è stato effettuato nel rispetto delle norme vigenti e va confermato; così come risultano, per l'effetto, legittimi gli avvisi di accertamento e liquidazione impugnati dalla contribuente, che condanna al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

Conferma la sentenza appellata e condanna F.I. al pagamento delle spese del grado liquidate in euro 800,00 (ottocento,00) per ciascuna parte vittoriosa.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 1 aprile 2005, n. 6884*

## **ICI - Cooperative agricole.**

### **LA CORTE Osserva quanto segue.**

Con atto notificato a mezzo posta il 9/6/2004 il Comune di Mirandola proponeva ricorso contro la sentenza in epigrafe indicata, esponendo che dopo aver versato l'ICI dovuta per tre immobile di sua proprietà, la coop. r.l. C.A.M.A. ne aveva richiesto il rimborso sul presupposto del carattere rurale dei fabbricati e, dunque, della loro esenzione dall'imposta.

Dal canto proprio, aveva respinto le istanze e la C.A.M.A. si era rivolta alla Commissione Tributaria Provinciale di Modena, che con sentenza n. 354/2002 aveva rigettato i ricorsi relativi alle annualità 1993/98, accogliendo, però, quello relativo al 1999.

Stante l'erroneità della decisione, aveva interposto appello alla Commissione Tributaria Regionale, che l'aveva però rigettato con una sentenza che andava cassata perchè viziata da violazione e falsa applicazione di norme di diritto, nonché da difetto di motivazione su punto decisivo della controversia.

L'intimata non svolgeva attività difensiva e depositata memoria dal ricorrente, la causa veniva decisa all'esito della pubblica udienza del 4/3/2005.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con la sentenza impugnata, la Commissione Tributaria Regionale ha innanzitutto ricordato che l'ICI non era dovuta dai fabbricati rurali, per cui si trattava di accertare se quelli di cui si discuteva presentassero o meno tale caratteristica.

A questo proposito, bisognava fare riferimento al comma 3 bis dell'art. 2 del DPR n. 139/1998, secondo il quale andavano qualificate come rurali anche le costruzioni strumentali all'attività agricola ed impiegate, fra l'altro, per la custodia delle macchine, degli attrezzi ed delle scorte occorrenti per la coltivazione.

E poiché proprio questa era l'attività che la C.A.M.A. svolgeva nei suoi fabbricati, destinati a ricovero dei macchinari dai soci per lo sfruttamento dei rispettivi terreni, ne conseguiva l'impossibilità di assoggettarli all'ICI ai sensi della normativa sopra richiamata.

Il Comune di Mirandola ha censurato l'anzidetta decisione, denunciando con il primo motivo la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cpc, nonché il difetto di motivazione su punto decisivo della controversia, in quanto i giudici a quo non avevano minimamente risposto allo specifico motivo di appello volto a sottolineare che in base alla legge delega (art. 3, comma 156, della L. 23/12/1996, n. 662), il DPR 23/3/1998, n. 139, non avrebbe potuto innovare in alcun modo alla normativa precedente, sicchè una volta riconosciuto che secondo quest'ultima un fabbricato poteva considerarsi rurale soltanto se asservito ad un determinato terreno, la Commissione Tributaria Regionale avrebbe dovuto inevitabilmente concludere per la perdurante necessità di tale requisito anche per l'anno 1999.

Con il secondo motivo, il Comune di Mirandola ha invece lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 18 della legge 18/2/1999, n. 28, nonché il difetto di motivazione su punto decisivo della controversia, in quanto i giudici a quo non si erano in definitiva avveduti che con la predetta disposizione (con cui era stata riconosciuta ai Comuni la facoltà di ricomprendere con propria deliberazione anche le attività delle cooperative fra quelle agricole di cui all'art. 29 del DPR n. 917/1986), il Legislatore aveva dimostrato che senza la predetta deliberazione, le attività svolte dalle cooperative non potevano rientrare nel novero di quelle agricole, e ciò non soltanto ai fini dell'ICIAP (cui si riferiva specificamente il succitato art. 18), ma anche dell'ICI, giacchè la natura dell'attività rimaneva sempre la stessa indipendentemente dal tipo d'imposta della cui applicazione si controverteva.

Con il terzo motivo, il Comune di Mirandola ha, infine, dedotto la violazione e falsa applicazione degli artt. 9, comma 3 bis, del DL 30/12/1993, n. 557, convertito nella legge 26/2/1994, n. 133, così come modificato dal DPR 23/3/1998, n. 139, 2697 cc, 24, 29, 51 e 87 del DPR 22/12/1986, n. 917, 18 della legge 18/2/1999, n. 28 e 53 della Costituzione, nonché la contraddittorietà della motivazione su punto decisivo della controversia, in quanto la

Commissione Tributaria Regionale si era limitata ad affermare che le costruzioni della C.A.M.A. sfuggivano al pagamento dell'ICI purchè comunque collegate all'utilizzo dei terreni da parte dei soci, senza rendersi conto che tale utilizzo non era stato minimamente provato e che anche dopo l'entrata in vigore del DPR n. 139/1998, un fabbricato poteva continuare a fruire dei benefici della ruralità soltanto alla triplice condizione che fosse 1) strumentale ad un'attività agricola, 2) asservito ad un terreno e 3) utilizzato dallo stesso soggetto che conduceva quest'ultimo.

Così riassunte le doglianze del Comune di Mirandola, giova rammentare che il base all'art. 1 del D.lgs. 30/12/1992, n. 504, il presupposto dell'imposta comunale sugli immobili consiste nel possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli.

Il successivo art. 2 chiarisce che per fabbricato deve intendersi l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano.

Coordinando le due norme, emerge che il Legislatore ha voluto escludere l'assoggettamento all'imposta di quelle costruzioni rurali che venivano iscritte nel catasto terreni in quanto non produttive di reddito autonomo distinto da quello del fondo cui inerivano.

Così disponendo, il legislatore si è mantenuto nel solco di una tradizione assai risalente, dato che già la legge 26/1/1865, n. 2136, istitutiva dell'imposta sui fabbricati, ne aveva escluso le costruzioni rurali a condizione che fossero asservite ad un terreno, appartenessero al proprietario di quest'ultimo e fossero destinate ad abitazione dei coltivatori od a ricovero degli animali od alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agricoli.

Le leggi successive si sono mosse sulla stessa linea, ampliando le possibili destinazioni dei fabbricati rurali e riconoscendo che gli stessi potevano appartenere non soltanto al proprietario, ma anche all'affittuario del terreno.

L'art. 39 del DPR n. 917/1986 ha recepito i predetti sviluppi, ribadendo che non si consideravano produttive di reddito di fabbricati le costruzioni rurali e le loro pertinenze appartenenti al proprietario od all'affittuario del terreno e destinate ad abitazione delle persone addette alla coltivazione od alla vigilanza dei fondi e dei lavoratori, al ricovero degli animali, alla custodia delle macchine ed alla protezione delle piante od alla conservazione, manipolazione e trasformazione dei prodotti.

Il DL 27/4/1990, convertito nella legge 26/6/1990, n. 165 ha in seguito cercato di scoraggiare il dilagante fenomeno di spacciare per rurali delle costruzioni che tali non erano ed a questo proposito ha stabilito che le caratteristiche del fabbricato non dovevano essere sovrabbondanti e che tutte le costruzioni adibite ad abitazione andavano comunque iscritte nel catasto edilizio urbano.

L'art. 70 della legge 30/12/1991, n. 413 ha limitato la portata di tale ultima disposizione, ma dopo due anni esatti, la materia è stata profondamente incisa dall'art. 9 del DL n. 557/1993, che 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 tale iscrizione, però, i predetti fabbricati avrebbero potuto continuare a godere dei benefici fiscali della ruralità semprechè 1) fossero posseduti dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale sul terreno ovvero detenuti dall'affittuario o dal soggetto che a qualunque altro titolo conduceva il fondo; 2) fossero utilizzati quali abitazioni o per funzioni strumentali all'attività agricola, 3) fossero asserviti ad un terreno censito con attribuzione di reddito agrario ed avente superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati (ovvero a 3.000 se destinato a colture specializzate in serra od alla funghicoltura); 4) non presentassero le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 e A/8 e 5) il volume di affari derivanti dalle attività agricole del soggetto che conduceva il fondo superasse la metà del suo reddito complessivo.

Simile disciplina, tacitamente abrogativa dell'art. 39 del DPR n. 917/1986, è tuttavia risultata troppo limitativa, per cui se ne è ben presto invocata la riforma principalmente per ciò che riguardava i fabbricati non impiegati come abitazioni.

Il Legislatore ha dato ascolto a tali richieste con l'art. 3, comma 156, della legge 23/12/1996, n. 662 ha incaricato il Governo di emanare a tal fine uno o più regolamenti che tenessero "conto del fatto che la normativa" doveva "essere applicata soltanto all'edilizia rurale abitativa ... e che si" doveva "provvedere all'istruzione di una categoria d'immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali, agrituristica".

In esecuzione di tale delega, l'art. 2 del DPR 23/3/1998, n. 139 ha modificato il predetto art. 9 e distinguendo a seconda che i fabbricati venissero utilizzati o meno come abitazioni, ha stabilito che la precedente normativa continuava ad essere applicabile soltanto per i primi, dato che per i secondi doveva riconoscersi carattere rurale a tutte le costruzioni 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.

Contrapponendo le due ipotesi e confermando soltanto per la prima la necessità dell'asservimento dell'immobile ad un fondo e della riconducibilità di entrambi ad un unico soggetto (avente un certo tipo di reddito), il DPR n.

139/1998 ha implicitamente ma inequivocabilmente chiarito che per gli altri fabbricati rileva soltanto la loro destinazione ad una delle finalità sopra indicate.

Tanto ricordato e tornando all'esame dei motivi del ricorso, rimane unicamente da aggiungere che contrariamente a quanto affermato dal ricorrente il DPR n. 139/1998 è stato emanato proprio al fine di rimediare alla rigidità del DL n. 557/1993, cosicché nulla impediva alla Commissione Tributaria Regionale di rinvenirvi qualche disposizione innovativa del sistema precedente.

Ugualmente infondato è anche il secondo motivo, in quanto la disposizione di cui all'art. 18 della legge n. 28/1999, invocata dal Comune a riprova della fondatezza del proprio assunto, non può invece assurgere ad utile parametro di riferimento perché nel caso di specie non si tratta di accertare se l'attività della C.A.M.A. possa qualificarsi o meno come agricola, ma se i fabbricati ad essa appartenenti possano considerarsi o meno come rurali.

Parimenti infondato è anche il terzo motivo, a proposito del quale è sufficiente osservare che dopo aver stabilito, con un accertamento di fatto non sindacabile in questa sede, che le costruzioni di cui si discuteva venivano utilizzate come ricovero delle macchine agricole dei soci e, dunque, per uno degli scopi espressamente contemplati dall'art. 2 del DPR n. 139/1998 ai fini del riconoscimento della ruralità, bene ha fatto la Commissione Regionale ad affermarne l'esenzione dall'ICI ai sensi della normativa sopra richiamata.

Il ricorso del Comune di Mirandola va pertanto rigettato.

Nulla per le spese, stante il mancato svolgimento di attività difensiva da parte dell'intimata.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 23 marzo 2005, n. 6316*

**ICI -Esenzioni - Immobili adibiti a culto religioso - Sede dell'episcopato - Gode dell'esenzione.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con tempestivo ricorso l'Arcidiocesi di Chieti-Vasto impugnava innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Chieti l'avviso di accertamento notificato ad istanza del comune di Vasto con il quale si chiedeva il pagamento della differenza dell'Ici per l'anno 1996 relativamente ad un immobile che l'Arcidiocesi sosteneva, invece, essere esente dall'imposta ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 in quanto destinato ad episcopio. La Commissione adita, con sentenza n. 52/04/01, rigettava il ricorso, ritenendo che la parte ricorrente non avesse provato la sussistenza delle condizioni che legittimano l'esenzione ai sensi della richiamata normativa. La decisione veniva riformata dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (L'Aquila-Sezione staccata di Pescara), la quale, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello dell'Arcidiocesi ritenendo sufficiente ai fini dell'esenzione contestata la destinazione dell'immobile a "palazzo vescovile".

Avverso tale sentenza il comune di Vasto, con atto notificato il 17 marzo 2004, propone ricorso per cassazione con unico motivo. Resiste l'Arcidiocesi con controricorso notificato il 30 aprile 2004.

Entrambe le parti hanno prodotto memoria.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Occorre preliminarmente risolvere l'eccezione di inammissibilità del controricorso per tardività, sollevata dalla difesa del comune ricorrente nella memoria ex art. 378 del codice di procedura civile: sostiene, infatti, la parte ricorrente che, essendo stato il ricorso notificato in data 17 marzo 2004, deve ritenersi tardivo, ai sensi dell'art. 370, comma 1, del codice di procedura civile, il controricorso notificato il 30 aprile 2004.

L'eccezione non è fondata. Si deve ritenere, infatti, che, per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 477 del 2002, sia rintracciabile nell'ordinamento una regola di diritto positivo, che sancisce il principio della scissione soggettiva del momento perfezionativo del procedimento notificatorio: per quanto riguarda il notificante, tale procedimento si perfeziona alla consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario; per quanto riguarda il destinatario, invece, il perfezionamento della notificazione avviene solo alla data di ricezione dell'atto. Nel caso di specie, risulta indubitabile che la parte controricorrente abbia affidato all'ufficiale giudiziario l'atto da notificare - il

controricorso - entro il termine previsto dall'art. 370, comma 1, del codice di procedura civile, termine che scadeva il giorno 26 aprile 2004 (ossia quaranta giorni dopo l'avvenuta ricezione il 17 marzo 2004 del ricorso per cassazione): infatti, l'ufficiale giudiziario certifica di aver tentato di notificare il controricorso (che con tutta evidenza gli era già stato affidato dalla parte controricorrente) in data 26 aprile 2004, all'indirizzo indicato nel ricorso per cassazione come domicilio eletto dalla parte ricorrente - e cioè in via G. n. 29 presso lo studio dell'avv. .... - con esito negativo, "perché sconosciuto all'indicato domicilio come da informazioni assunte".

Solo aliunde era possibile alla parte controricorrente accertare che nel ricorso per cassazione il comune ricorrente aveva erroneamente indicato il numero civico dello stabile ove era collocato il domicilio eletto, in quanto lo studio dell'avv. ...., era situato sì in via G., ma al numero civico 96 e non al numero civico 29, come riportato nel ricorso.

Pertanto, essendosi la effettiva notificazione del controricorso verificata (il 30 aprile 2004 al corretto numero civico 96 della via G.) oltre il termine di cui all'art. 370, comma 1, del codice di procedura civile, per fatto non imputabile alla parte controricorrente - anzi essendo tale ritardo dovuto unicamente ad una errata indicazione contenuta nel ricorso per cassazione in ordine al luogo in cui si trovava il domicilio eletto - il controricorso non può ritenersi tardivo. Affermata così l'ammissibilità del controricorso è possibile procedere all'esame del ricorso, con il cui unico motivo, il comune di Vasto denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, nonché assoluta carenza di motivazione. Ad avviso del ricorrente, fondamento per l'applicabilità dell'esenzione prevista dalla norma di cui si lamenta la violazione e falsa applicazione è che l'immobile per il quale l'esenzione è pretesa sia utilizzato da uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir e sia destinato esclusivamente allo svolgimento delle attività assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. n. 222/1985.

Nel caso di specie, la sentenza impugnata pur avendo riconosciuto che l'immobile di cui è causa è (almeno parzialmente) destinato ad abitazione del vescovo e che ivi si svolgono gli "affari amministrativi e giudiziari della diocesi", ha ugualmente (e contraddittoriamente) affermato che spetta l'esenzione di cui al richiamato art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n.504/1992, nonostante le predette attività non possano ritenersi, ad avviso del ricorrente, attività di religione e di culto ex art. 16, lettera a), della L. n. 222/1985. Il motivo non è fondato.

Non lo è, in primo luogo, con riguardo alla dedotta "assoluta carenza di motivazione" - censura che, tuttavia, non è poi adeguatamente sviluppata nel motivo di ricorso -, come convince con immediatezza la mera lettura della sentenza impugnata, la quale indica analiticamente gli elementi da cui il giudice ha tratto il proprio convincimento, consentendo la ricostruzione del percorso logico-argomentativo della decisione. Non lo è nemmeno con riguardo alla dedotta violazione di legge. È pacifico in causa che l'immobile di cui trattasi è il palazzo vescovile (episcopio) di Vasto, cioè la sede in Vasto dell'Arcidiocesi di Chieti-Vasto.

È altrettanto pacifico che l'Arcidiocesi di Chieti-Vasto sia uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir (oggi art. 73, comma 1, lettera c), del nuovo Tuir): nè d'altro canto potrebbe esservi dubbio sul punto, in quanto la diocesi è un ente ecclesiastico che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa (regolata dalla parte II del libro II del codice di diritto canonico), per il quale il fine - istituzionale - di religione e di culto è presunto iuris et de iure ai sensi dell'art. 2, comma 1, della L. n. 222/1985.

Quest'ultimo aspetto ha una rilevanza decisiva ai fini della risoluzione della controversia. Infatti, il comma 4 dell'art. 87 del Tuir (oggi art. 73, comma 4, del nuovo Tuir) stabilisce che "L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente" - che ai fini dell'esenzione di cui al comma 1, lettera c), della stessa norma deve essere una attività non lucrativa - "è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Sicché alla luce del combinato disposto di cui agli artt. 87, commi 1, lettera c), e 4, del Tuir, 2, comma 1, della L. n. 222/1985 e 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, può dirsi sicuramente sussistente una delle condizioni richieste da quest'ultima disposizione per l'applicabilità dell'esenzione Ici, e cioè il fatto che l'immobile in questione è direttamente utilizzato (come è pacifico in causa) da un "ente non commerciale" (cfr. in proposito Cass. n. 18549/2003). Ma alla luce del medesimo combinato disposto può dirsi esistente anche l'altra condizione richiesta dall'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n.504/1992 per l'applicabilità dell'esenzione Ici, e cioè la destinazione esclusiva ad attività che non siano produttive di reddito, nel caso di specie attività di religione e di culto (cfr. Cass. n. 18549/2003; n.4645/2004).

È pacifico, invero, nel giudizio de quo, che l'immobile di cui si contesta l'imponibilità ai fini Ici è l'episcopio o "palazzo vescovile", e cioè la sede della diocesi e della curia vescovile in Vasto: si tratta, in altri termini, dell'immobile destinato all'esercizio del ministero proprio del Vescovo diocesano (canoni 381-402 del codice di diritto canonico) e delle attività istituzionali della diocesi (in particolare attraverso la curia diocesana: canoni 469-494 del codice di diritto canonico), che sono ex lege definite attività di religione e di culto (art. 2, comma 1, della L. n.222/1985), in quanto esercizio dell'attività tipica di un ente che è parte della costituzione gerarchica della Chiesa. Proprio in ragione di

questa peculiare situazione non era necessario nel caso di specie che l'Arcidiocesi desse "prova fattuale" - come opportunamente e correttamente nota la sentenza impugnata - della destinazione dell'immobile de quo all'esercizio di attività di religione e di culto, essendo presunte tali ex lege le attività ivi svolte quali inerenti l'esercizio del ministero episcopale (governo della diocesi), una volta accertato, come è stato accertato al che l'immobile di cui si discute fosse la "sede del Vescovo".

Tale circostanza - l'essere l'immobile la "sede del Vescovo" -, esclude la (stessa) possibilità che ivi si svolgessero "attività oggettivamente commerciali", il cui esercizio, secondo l'orientamento già espresso da questa Suprema Corte, è la sola condizione che possa escludere l'applicabilità del beneficio di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 per gli immobili posseduti da enti ecclesiastici (cfr. Cass. n. 4645/2004). Peraltro il comune non ha nemmeno dedotto che nell'immobile in questione si svolgessero "attività oggettivamente commerciali". Il giudice di merito ha dato rilievo al comportamento processuale tenuto dal comune in sede di appello, perché l'ente locale, "non costituendosi, non ha contestato gli elementi dedotti dalla controparte assurgenti a fatti notori".

Ma, in realtà, il comune nel ricorso proposto avanti a questa Suprema Corte non contesta la destinazione ad episcopio dell'immobile in discussione: mostra, invece, di ritenere che le circostanze che il vescovo abiti nell'immobile de quo, da un lato, e che ivi si trattino gli "affari amministrativi e giudiziari della diocesi", dall'altro, escludano l'applicabilità dell'esenzione, poichè in entrambi i casi ci si troverebbe di fronte allo svolgimento di "attività non strettamente religiose".

Questa posizione difensiva non sembra, tuttavia, apprezzabile positivamente. Il fatto che il vescovo "abiti" nel palazzo vescovile, non trasforma in "abitazione privata" del vescovo l'immobile in questione, che rimane la sede istituzionale del vescovo stesso, il quale vi abita proprio per l'esercizio della sua funzione e della sua missione, anche in adempimento dell'obbligo della residenza personale nella diocesi impostogli dal canone 395 del codice di diritto canonico.

Il fatto che nel "palazzo vescovile" si trattino gli "affari amministrativi e giudiziari della diocesi" costituisce il normale esercizio della potestà di governo della diocesi, attribuita al vescovo, che è "attività strettamente religiosa", in quanto espressione della potestà iurisdictionis di un ente che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa. Pertanto, il ricorso deve essere rigettato. Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese della presente fase del giudizio.

**P.Q.M.**

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Rigetta il ricorso e compensa le spese.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 17 marzo 2005, n. 5843*

**ICI - Avvisi di liquidazione.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

In data 27.7.2001 il Comune di Pisa notificava a Lischi Anna avvisi di liquidazione ICI per gli anni dal 1994 al 1996 per insufficienti versamenti in quanto la rendita catastale di alcuni immobili risultava superiore a quella proposta dalla proprietaria.

Lischi Anna proponeva distinti ricorsi innanzi alla C.T.P. di quella città contestando la legittimità della pretesa fiscale. La C.T.P., riuniti i ricorsi, li rigettava e, su gravame della contribuente, la C.T.R. della Toscana confermava la sentenza di primo grado.

Avverso detta decisione propone ricorso per Cassazione Lischi Anna sulla base di due motivi. Non risulta costituito il comune di Pisa.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 11, comma primo, d.lgs. n. 504/1992 e 74 l. n. 342/2000, nonché contraddittoria motivazione per avere la C.T.R. interpretato la norma nel senso di ritenere legittima l'imposizione fiscale retroattiva basata su dati fiscali elaborati nel tempo dall'Amministrazione finanziaria, ma mai portati a conoscenza della contribuente, salvo che con la notificazione dell'avviso di liquidazione effettuata a distanza di anni dalla messa in atti delle relative rendite.

Con la seconda doglianza si lamenta l'illegittimità della pretesa retroattività fiscale in quanto sarebbe in contrasto con le disposizioni dell'art. 74 l. n. 342/2000, che dispone che "a decorrere dal 17.1.2000 gli atti attributivi o modificativi della rendita catastale degli immobili sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione", in coerenza con quanto disposto anche dalla legge n. 388/2000 e dall'art. 5 d.lgs. n. 504/1992. Ritiene la ricorrente che la pretesa del Comune sia in contrasto anche con le disposizioni dello Statuto del contribuente (l. n. 212/2000) che sancisce l'irretroattività delle disposizioni tributarie per cui il recupero delle imposte ICI per gli immobili le cui rendite siano state messe in atti entro il 31.12.1999 dovrebbero essere riscosse solo dalla data della notifica che coinciderebbe, in virtù del terzo comma dell'art. 74 già citato con quella dell'avviso di liquidazione per cui è causa, con l'esclusione dei conguagli retroattivi.

Sostiene parte ricorrente che una diversa interpretazione porterebbe ad una ingiustificata disparità di trattamento contraria ai principi costituzionali tra contribuenti la cui situazione catastale sia stata definita entro il 31.12.1999, soggetti al conguaglio ICI, e quelli con rendita catastale assegnata a decorrere dal 1.1.2000 non soggetti a tassazione retroattiva.

Il ricorso è infondato e deve essere respinto.

I due motivi di doglianza possono essere esaminati congiuntamente essendo intimamente connessi; in sostanza la contribuente si duole del fatto che il Comune le abbia richiesto i conguagli dell'imposta ICI per gli anni pregressi in base a rendite catastali messe in atti prima del 31.12.1999 ma mai notificatele, essendone venuta a conoscenza solo a seguito della notifica degli avvisi di liquidazione dell'imposta. Lamenta, inoltre, la retroattività della norma applicata.

E' pur vero che l'atto di classamento dell'immobile con attribuzione della rendita catastale costituisce atto sicuramente rilevante sul piano tributario e, quindi, come tale è autonomamente impugnabile (cfr. artt. 1 comma 3 e 16 comma 1 D.P.R. n. 636 del 1972; artt. 2 comma 3 e 19 comma 1 lett. f d.lgs. n. 546 del 1992; artt. 52 comma 4 d.P.R. n. 131 del 1986; 12 d.l. n. 70 del 1988 e art. 19 D.P.R. n. 643 del 1972; v. anche, per l'imposizione dei redditi art. 22 D.P.R. n. 917 del 1986 e per la stessa imposta comunale sugli immobili art. 5 d.lgs. n. 504 del 1992); da ciò deriva che, pur in mancanza di specifica previsione normativa, valevole per tutti i tributi nei quali la base imponibile è fondata sul dato catastale, l'atto medesimo dovrebbe essere notificato o comunicato all'interessato, sia in conformità al principio, secondo cui i provvedimenti amministrativi sono notificati ai soggetti che in essi sono direttamente contemplati, per consentire la sua eventuale e diretta impugnazione sia, e comunque, in attuazione dell'art. 11, commi 3 e 4, d.l. n. 70 del 1988, che sembra aver introdotto, fin da allora, la generale regola della necessità della notificazione o comunicazione degli atti di classamento relativi alle unità immobiliari urbane.

In ogni caso, che la tendenza della più recente legislazione tributaria sia nel senso ora indicato, si desume proprio da due disposizioni in materia di imposta comunale sugli immobili disciplinata dal d.lgs. n. 504 del 1992 (artt. 11, comma primo, e 5, comma quarto come modificato dall'art. 30, comma 11 l. n. 488/1999, modifica successivamente abrogata dall'art. 74 cit.).

Tuttavia occorre aggiungere che nel caso specifico della normativa ICI non è prevista alcuna espressa sanzione in caso di mancata ottemperanza di tale adempimento.

Ciò posto, nel caso in cui l'atto di classamento e le relative rendite catastale non siano state notificate o comunicate al contribuente -al quale, invece, sia stato notificato solo l'avviso di liquidazione d'imposta -lo stesso può far valere le contestazioni relative al classamento e/o all'attribuzione della rendita nella stessa causa di impugnazione dell'avviso di liquidazione: e ciò in conformità sia ai principi costituzionali sanciti dagli artt. 24 e 113, commi 1 e 2, Cost. sia in applicazione dell'art. 74, comma terzo.

Tutto ciò premesso, non sussiste la retroattività lamentata da parte ricorrente quando i Comuni, in adempimento a detta disposizione, si siano limitati, come nella specie, ad applicare i presupposti d'imposta già esistenti, provvedendo alla liquidazione o all'accertamento di quanto dovuto sulla base della rendita catastale attribuita entro il 31.12.1999, costituendo i relativi atti impositivi a tutti gli effetti anche notificazione della predetta rendita, purchè abbiano esercitato tale loro potere impositivo "entro i termini di prescrizione e decadenza previsti dalle norme dei singoli tributi".

Nè, peraltro, sussiste la lamentata disparità di trattamento tra contribuenti la cui situazione catastale sia stata definita entro il 31.12.1999, soggetti al conguaglio ICI, e quelli con rendita catastale assegnata a decorrere dal 1.1.2000 non soggetti a tassazione retroattiva, ciò perchè una diversità di trattamento tra cittadini per il susseguirsi delle leggi costituisce un effetto fisiologico della successione delle leggi nel tempo.

Questa Corte non rileva nemmeno la contraddittorietà della motivazione, lamentata con il primo motivo, in quanto, proprio come sostenuto dal giudice del gravame per non far carico ai contribuenti dei ritardi e delle inadempienze del sistema, l'art. 74 già più volte citato ha previsto la non debenza delle sanzioni e degli interessi relativamente al periodo tra la data di attribuzione o di modificazione della rendita e quella della scadenza del termine per l'impugnazione del suddetto atto che, nella specie, viene a coincidere con la notifica degli avvisi di liquidazione.

Conclusivamente; il ricorso proposto da Lischi Anna deve essere rigettato. Non si statuisce sulle spese, non avendo il Comune di Pisa svolto alcuna attività difensiva nella presente fase di giudizio.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso. Nulla per le spese.

*CASSAZIONE CIVILE, 16 marzo 2005, n. 5755*

### **ICI -Pertinenze.**

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con sentenza 24 marzo-28 novembre 2003 la Commissione tributaria di II grado di Trento ha accolto l'appello del comune di Nogaredo avverso la sentenza della Commissione tributaria di I grado, che aveva dichiarato la illegittimità degli avvisi di accertamento Ici per gli anni 1993 e 1994, notificati ai coniugi G.T. e A.C. in data 29 novembre 2000, per difetto di elementi essenziali (mancata allegazione di delibere consiliari cui si faceva espresso riferimento negli avvisi) per non assoggettabilità dell'area al tributo in quanto pertinenza di fabbricato che, proprio in virtù dell'incorporazione della stessa, fruiva di un'elevata classificazione catastale (A7), infine per uniformità del valore al mq. attribuita dal comune a tutti i terreni, senza valutarne le differenze.

I giudici d'appello hanno ritenuto adeguatamente motivato l'accertamento, perché erano stati indicati sia l'organo che aveva determinato i valori che la delibera con cui erano stati stabiliti i criteri di determinazione dell'imponibile, delibera la cui allegazione non era necessaria, essendo sufficiente il richiamo alla stessa contenuto negli avvisi; nel merito hanno ritenuto legittimo il tributo richiesto per assenza di accorpamento (cosiddetta "graffatura") dell'area oggetto del tributo al contiguo fabbricato, costituenti unità catastali separate.

I consorti G.T. e A.C. hanno chiesto la cassazione di tale sentenza sulla base di quattro motivi, illustrati da memoria.

Il comune di Nogaredo resiste con controricorso.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Col primo motivo di ricorso i ricorrenti denunciano nullità della sentenza impugnata per contraddittoria ed illogica motivazione della stessa, il cui iter argomentativo non sarebbe chiaramente intelligibile.

Col secondo motivo, si denuncia la violazione delle norme di diritto in materia di Ici sostenendosi la pertinenzialità dell'area sottoposta a tributo, in quanto costituita da giardino circostante un'abitazione, priva di edificabilità autonoma in quanto parte integrante della stessa, come provato dall'attribuzione di categoria relativa ai

“villini” (A7) e di valore elevato ad un fabbricato modesto, proprio in funzione della presenza dell’annesso giardino.

Col terzo motivo, si denuncia violazione di norme di diritto in materia di accertamento e nullità degli atti di accertamento del comune di Nogaredo, non compilati secondo il disposto di cui all’art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 504/1992, mancando in essi l’indicazione dell’area sottoposta ad accertamento, il riferimento ai valori delle aree fabbricabili consimili, la indicazione della superficie sottoposta a tributo e il valore a metro quadro della stessa, la contraddittorietà dei valori fissati per tutte le aree fabbricabili dal comune nell’unica cifra di lire 250.000, ridotta al 60 per cento in sede di proposta transattiva, e all’80 per cento in una delibera consiliare.

Col quarto motivo, si denuncia ulteriormente insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, sia per la mancata allegazione delle delibere, che facevano parte integrante del loro contenuto, sia per mancata indicazione dei criteri con cui e’ stato stabilito il valore delle aree, sia perché la particella di pertinenza e’ stata ritenuta autonoma perché priva della “graffatura” fra la p. 257 (abitazione) e la p.f. 386/11 (giardino), mentre la pertinenzialità dell’area in questione doveva essere rilevata in concreto, essendo essa priva di autonoma potenzialità edificatoria.

Il primo motivo di ricorso e’ infondato.

La sentenza impugnata esplicita infatti sufficientemente le ragioni logiche e giuridiche sulle quali i giudici d’appello hanno fondato la propria decisione, che si sostanzia nel riconoscimento della legittimità degli avvisi, con riferimento alla mancata allegazione di delibere comunque conoscibili perché affisse nell’Albo comunale, e nell’apprezzamento di merito in ordine al separato accatastamento della particella 386/11, rispetto all’adiacente fabbricato.

Il primo motivo di ricorso deve essere pertanto rigettato.

Sono invece parzialmente fondati gli ulteriori motivi di ricorso, anche se, riguardo al quarto motivo, va rigettata la doglianza relativa alla mancata allegazione delle delibere comunali all’accertamento notificato.

Infatti l’obbligo di allegazione imposto dall’art. 7 dello Statuto del contribuente riguarda necessariamente, come precisato dal D.Lgs. n. 32/2001, un atto non conosciuto e non altrimenti conoscibile dal contribuente, mentre atti generali come le delibere consiliari sono comunque soggette a pubblicità legale e, quindi, la loro conoscibilità e’ presunta. Peraltro, secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 21571/2004), l’obbligo motivazionale degli accertamenti Ici deve ritenersi adempiuto, conformemente a quanto accade nelle altre attività accertative in campo tributario, ogniquale volta il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali per potersi adeguatamente difendere, come nella specie e’ accaduto.

Sono invece condivisibili le doglianze dei contribuenti relative alla esclusione della pertinenzialità dell’area assoggettata ad Ici sull’esclusivo presupposto del suo autonomo classamento.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte infatti (Cass. n. 19375/2003, n. 17035/2004), l’art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, il quale esclude l’autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, fonda la qualifica di “pertinenza” sul criterio fattuale, e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un’altra cosa, ai sensi dell’art. 817 del codice civile, senza che rilevi l’avvenuto frazionamento catastale dell’area, ovvero la mera distinta iscrizione in catasto della pertinenza e del fabbricato, e tanto meno, per quanto attiene la fattispecie in esame, la presenza o meno di segni grafici, inconsistenti sul piano probatorio.

Il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso debbono essere pertanto accolti per quanto di ragione, con conseguente cassazione della sentenza impugnata in relazione alla esclusione della qualifica di “pertinenza” dell’area oggetto del tributo in contestazione, sul solo presupposto del dato catastale, mentre non rileva l’affermazione del controricorrente circa la novità, e quindi la inammissibilità, della censura dei ricorrenti relativa alla inedificabilità sostanziale della p.f. 386/11, perché qualificata come “consolidata” dagli strumenti urbanistici comunali, non essendo stato proposto, sul punto, ricorso incidentale.

La causa deve essere, quindi, rinviata, per un nuovo esame, ad altra Sezione della Commissione tributaria di II grado di Trento, che deciderà anche in ordine alle spese del presente grado di giudizio.

## **P.Q.M.**

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie per quanto di ragione gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata in relazione a quanto accolto, e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione tributaria di II grado di Trento.

## **ICI - Esenzioni.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il Comune di Vigevano propone ricorso per cassazione (notificato il 17-20 febbraio 2004 e depositato il 2 marzo 2004), articolato in un unico motivo, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Milano, depositata il 15/9/03, che, in riforma della pronuncia adottata in primo grado dalla Commissione tributaria provinciale di Pavia, ha accolto l'impugnativa di un avviso di liquidazione Ici per l'anno 1997, proposta da L.B., ritenendo spettare al contribuente, in relazione ad un immobile locato alla G.d.F. e destinato a caserma della tenenza di Vigevano, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera I), del D.Lgs. n. 504/1992, in quanto si tratta di immobile avente "destinazione ricettiva".

Resiste il contribuente con controricorso. Nell'imminenza dell'udienza, il Comune ha depositato una memoria ex art. 378 del codice di procedura civile.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con l'unico motivo il Comune di Vigevano censura la sentenza impugnata sotto il profilo della violazione dell'art. 7, comma 1, lettera I), D.Lgs. n. 504/1992, in relazione all'art. 87, comma 1, lettera c), D.P.R. n. 917/1986, e dell'art. 229 del D.P.R. n. 189/1986, nonché sotto il profilo del vizio di motivazione contraddittoria.

Il ricorrente nega che sussistano i presupposti per l'applicabilità della suddetta norma di esenzione ed in particolare lamenta l'erroneità della decisione in quanto il giudicante avrebbe ritenuto la nozione di "caserma" corrispondente a quella di "alloggio", per gli effetti di cui alla norma applicata, senza tener conto che l'art. 229, D.P.R. n. 189/1986 (in vigore nel periodo cui l'avviso di liquidazione si riferisce) chiaramente distingue, quanto agli immobili nella disponibilità della Guardia di Finanza, tra le due suddette destinazioni d'uso.

Ciò a prescindere dall'assorbente considerazione secondo cui, nel caso di immobili comunque adibiti ad alloggi di militari, si sarebbe al di fuori dell'ipotesi - cui la norma si riferisce - di "attività ricettiva" esercitata da parte di un ente non commerciale. Rileva, infine, che - a tutto voler concedere - difetterebbe, nella fattispecie, il carattere di esclusività dell'utilizzo a fini ricettivi, pure richiesto dalla norma di esenzione.

1.1.- Il ricorso è fondato.

L'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 dichiara esenti dall'Ici, per quanto qui rileva, "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del T.U. delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività (...) ricettive (...)".

Il citato art. 87 del Tuir, ricompreso nel titolo II (Imposta sul reddito delle persone giuridiche), indica, alla lettera c), "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

La Commissione tributaria regionale di Milano, muovendo dal presupposto che la Guardia di Finanza, conduttrice dell'immobile, "non può essere considerato un ente commerciale in quanto svolge solo attività istituzionale e tenuto (conto) che l'immobile di cui trattasi è destinato (...) ad uso ricettivo del personale dipendente", essendo in fatto pacifica la sua destinazione a caserma, giunge alla conclusione che al contribuente spettava, di conseguenza, l'esenzione dall'Ici prevista dal citato art. 7, comma 1, lettera D.Lgs. n. 504/1992.

La tesi del giudice di merito non può essere condivisa.

1.2. - Va in primo luogo escluso che la Guardia di Finanza possa ritenersi compresa tra i soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del T.U. delle imposte sui redditi, cui la norma di esenzione fa riferimento.

La suddetta norma del Tuir, inclusa - come si è detto - nel Titolo II (Imposta sul reddito delle persone giuridiche), sotto la rubrica "Soggetti passivi" elenca infatti categorie di persone giuridiche, pubbliche e private, tutte assoggettate all'Irpeg, mentre non vi è dubbio che la Guardia di Finanza è sicuramente esente da tale imposta, quale amministrazione militare dello Stato, ai sensi del successivo art. 88 dello stesso Testo Unico.

Ne discende che gli immobili utilizzati dalla Guardia di Finanza non possono rientrare, in via generale, nella previsione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504/1992.

1.3. - In ogni caso, ed a tutto voler concedere, è evidente che un immobile utilizzato dalla Guardia di Finanza, così come da qualsiasi corpo militare dello Stato, per i propri fini istituzionali non può sicuramente considerarsi come

destinato esclusivamente allo svolgimento di attività ricettiva, così come richiesto dalla norma di esenzione, proprio in considerazione della particolare natura dei compiti affidati alle Forze armate.

2.- Il ricorso va pertanto accolto. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 del codice di procedura civile, con il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente.

Attesa la particolarità della fattispecie, si ravvisano giusti motivi di compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente, compensando le spese.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 10 marzo 2005, n. 5256*

**ICI - Esenzione non indicata in denuncia.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il contribuente L.B. impugnò innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pavia l'avviso di liquidazione emesso dal Comune di Vigevano per l'anno 1994, in relazione al fabbricato di sua proprietà sito in territorio comunale e concesso in locazione alla Tenenza della Guardia di Finanza, sia deducendo che l'ente impositore avrebbe dovuto provvedere con avviso d'accertamento motivato e non con avviso di liquidazione, sia invocando l'esenzione prevista dall'articolo 7 comma 1° lettera i) del dlgs n. 504/92, siccome l'immobile aveva destinazione recettiva ed era utilizzato da ente non commerciale secondo la previsione dell'art. 87 lett. c) del dpr n. 917/86.

Nel contraddittorio del Comune, che aveva chiesto il rigetto dell'opposizione, la Commissione adita respinse il ricorso con sentenza n. 161/06/2001, che, impugnata dal B. innanzi alla commissione tributaria regionale della Lombardia, venne confermata con pronuncia n. 38/25/03.

Il detto contribuente ricorre ora per la cassazione di quest'ultima decisione con due mezzi.

Il Comune di Vigevano ha resistito con controricorso illustrato anche con memoria depositata ex art. 378 c.p.c.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Col primo mezzo il ricorrente, lamentando violazione dell'art. 11 commi 1 e 2 del Dlgs n. 504/92, nonché carenza di motivazione, nullità dell'avviso d'accertamento e/o liquidazione, decorrenza dei termini e prescrizione della pretesa tributaria, critica la decisione impugnata nella parte in cui ha respinto la sua eccezione di nullità dell'avviso di liquidazione, e ribadisce che nel caso di specie l'ente impositore avrebbe dovuto provvedere con avviso d'accertamento motivato, da cui dovevano emergere le ragioni sulla cui base era stata liquidata la maggiore imposta.

A mente della disposizione normativa richiamata, infatti, si procede con avviso di liquidazione nel caso di errori materiali o di calcolo, che non possono ravvisarsi nel caso concreto in cui l'imposta pretesa è correlata all'omessa tassazione di un cespite dichiarato.

La violazione della normativa di riferimento e la carenza di motivazione dell'atto ne determinano la nullità, che l'organo di gravame ha erroneamente escluso, e, per altro verso, la caducazione della pretesa tributaria, essendo decorsi i termini per procedere ad accertamento.

Il Comune smentisce tale costruzione deducendo, anzitutto, l'inammissibilità del mezzo, in ragione del fatto che si articola in censure attinenti al merito, sottratte pertanto allo scrutinio di legittimità. Per altro verso ne deduce l'infondatezza, rilevando che a mente dell'art. 11 del dlgs rubricato, la verifica dell'esattezza dei dati desumibili dalle dichiarazioni e dalle denunce e la correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente, deve essere eseguita mediante avviso di liquidazione, com'è accaduto nella specie. Si procede invece con avviso d'accertamento laddove di rettifichino le dichiarazioni in ipotesi di comprovata infedeltà o inesattezze, o si determini il quantum dell'obbligazione tributaria in caso di omessa dichiarazione. Nella specie, vi è stata una dichiarazione parziale ICI, nella quale non era stata segnalata l'esenzione, e non essendo stata versata l'imposta, si emise correttamente avviso di liquidazione.

Il motivo è infondato

La pronuncia impugnata ha respinto l'eccezione, ora reiterata dal ricorrente, asserendo correttamente che, dal momento che la denuncia originale non conteneva dichiarazione di esenzione dell'immobile dall'ICI, il Comune era tenuto ad intervenire con avviso di liquidazione, come legittimamente è avvenuto.

Trattasi di decisione corretta.

A mente dell'art. 11 del dlgs n. 504/92 comma 2, richiamato in rubrica, il Comune provvede con avviso d'accertamento e rettifica le dichiarazioni o le denunce in caso di infedeltà, incompletezza od inesattezza, mentre emette avviso di liquidazione, ai sensi del comma 1, allorché <controlla le dichiarazioni e le denunce presentate ai sensi dell'art. 10 ...>.

Il caso in cui il contribuente non segnala in dichiarazione l'esenzione pretesa, limitandosi ad omettere il versamento dell'imposta, rientra nel paradigma di quest'ultima previsione, secondo la quale, mediante avviso di liquidazione l'ente impositore interviene non solo per correggere gli errori del contribuente, ma anche per recuperare il tributo non versato in presenza di una dichiarazione che ne legittimi l'esazione.

Nel caso di specie, quindi, il Comune di Vigevano ha operato legittimamente, dal momento che con l'atto impugnato non ha provveduto alla rettifica della dichiarazione originaria del B., che indicava regolarmente il cespite tassabile, ma ha recuperato a tassazione l'imposta dovuta e non versata.

La doglianza enunciata in ordine al difetto di motivazione dell'atto contestato è inammissibile. Come si legge nella parte espositiva della pronuncia impugnata, il B., che aveva dedotto tale vizio in prima istanza, risultato soccombente in tale sede in ordine a ciascuno dei profili d'opposizione dedotti col ricorso introduttivo, non lo ripropose al giudice d'appello, che su di esso, perciò, non ebbe a pronunciarsi. L'esame della questione incorre, perciò, anche in questa sede, l'ostacolo della preclusione derivante dall'acquiescenza prestata alla prima decisione, e, benché a norma dell'art. 11 citato, comma 2 bis, la motivazione costituisca requisito essenziale anche dell'avviso di liquidazione, non può pertanto essere condotto.

Col secondo mezzo il ricorrente denuncia violazione dell'art. 7 del dlgs n. 504/92 in relazione all'art. 87 del TUIR, nonché errata interpretazione e motivazione contraddittoria, dolendosi della mancata applicazione dell'agevolazione prevista dalla norma citata pur in presenza di entrambe le condizioni previste per la sua operatività, rappresentate dal fatto che l'immobile è destinato ad attività recettiva ed è detenuto da ente non commerciale. Si tratta infatti di un immobile censito in cat.b1, in concreto di una caserma, che per sua stessa nozione, rappresenta edificio destinato ad alloggiare reparti di FF.AA., di cui fa parte la G.F., locato ad organo dello Stato, che lo utilizza secondo il suddetto uso, ospitandovi i suoi militari. La natura recettiva è, peraltro, provata dal regolamento interno della G.F. che disciplina l'uso di caserme destinate ad alloggio ed indica il personale che deve alloggiarvi, e non può escludersi per il fatto che in parte dei locali viene svolta attività amministrativa.

Il Comune replica osservando che caserma e alloggio non sono concetti sovrapponibili, come emerge dall'art. 229 del d.p.r. 189/86 in vigore sino all'8 giugno 2001, secondo cui ogni immobile destinato a caserma, alloggio o ufficio della G.F. è preso in consegna dal suo comandante. Pur limitando il concetto di attività recettiva ai soli alloggi dei militari, la suddetta natura appare discutibile in ragione del fatto che essa è strumentale alla soddisfazione delle esigenze di una molteplicità indistinta di soggetti, e deve coniugarsi con un'altra serie di prestazioni e servizi, quale mensa, pulizia, assistenza, che non ineriscono all'attività istituzionale della Guardia di Finanza. Cita a sostegno la pronuncia di questa corte n. 8129/2001.

La decisione impugnata ha escluso l'esenzione controversa, asserendo che l'immobile non può considerarsi destinato esclusivamente ad attività recettiva, date le molteplici funzioni, anche rivolte all'esterno, sciolte dalla Tenenza della Guardia di Finanza, e per le stesse ragioni non può essere assimilato ad una caserma, che rappresenta luogo destinato ad alloggio ed addestramento dei militari. La recettività è solo parziale e complementare agli scopi dell'attività del corpo militare che lo occupa e non esclusiva. Trattandosi di agevolazione, non ne è neppure consentita l'interpretazione analogica.

Il motivo è inammissibile, siccome non coglie la ratio decidendi della decisione impugnata, il cui nucleo essenziale poggia sull'affermazione della parzialità della pretesa recettività, non sufficiente, secondo l'espresso dettato normativo, a legittimare l'applicazione della norma agevolativa.

Il mezzo in esame non censura tale approdo, non contenendo smentita né in ordine all'accertamento sull'asserita plurima funzionalità della destinazione dell'immobile, né dell'interpretazione offerta in sentenza della norma di riferimento.

Resta acclarato in fatto che l'immobile controverso non può considerarsi destinato <esclusivamente> ad attività recettiva, e d'altra parte, neppure è assimilabile ad una caserma, siccome non ospita solo alloggi per i militari, ma assolve a molteplici funzioni rivolte all'esterno.

La norma contenuta nell'art. 7, comma 1 lett. i) dlgs 504/92 che prevede l'agevolazione richiesta se l'immobile utilizzato è <destinato esclusivamente allo svolgimento d'attività ...recettiva>, ha natura speciale e derogatoria della norma generale, ed è perciò di stretta interpretazione.

Non può disciplinare, per tale ragione, il caso di specie.

La discussa e discutibile recettività dell'attività che vi svolge nell'immobile la Tenenza della Guardia di Finanza, tra l'altro non annoverabile fra i soggetti <di cui all'art. 87 comma 1 lett. c) del TUIR>, rappresentando un organo dello Stato previsto dal successivo art. 88 del testo Unico, siccome a tutto concedere, secondo il giudizio insindacabile nel merito dell'organo di gravame, è solo parziale, difetta del requisito dell'esclusività posto per l'applicazione dell'agevolazione, che, come correttamente ha asserito la CTR, non opera al di fuori delle ipotesi specificatamente enumerate, né per analogia né mediante interpretazione estensiva.

Alla stregua di quanto precede, appare inutile, nell'economia della presente decisione, verificare se la nozione di recettività dedotta dal contribuente, in parte accreditata dagli organi di merito, sia o non riconducibile al più ristretto concetto di recettività di cui all'art. 6 della legge 17.5.83 n. 217 e successive modifiche, che attribuisce tale connotazione solo in caso d'idoneità della struttura a prestare ospitalità dietro corrispettivo ad una massa indiscriminata di fruitori.

Parimenti, per quel che interessa, non rileva neppure la circostanza che non esiste coincidenza fra il soggetto passivo del tributo, vale a dire il proprietario dell'immobile che ha presentato la dichiarazione, ed il suo utilizzatore. In questa chiave resta irrilevante infine anche la questione di costituzionalità, sollevata dal Procuratore generale nel corso della discussione, per contrarietà agli artt. 3 e 53 della nostra carta fondamentale, del disposto della norma in esame nella lettura coordinata in combinato con l'art. 59 comma 1 lett. c) del dlgs 447/97 che attribuisce ai Comuni la facoltà di stabilire con regolamento che l'esenzione di cui si discute <si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore>.

Tutto ciò permesso, il ricorso deve essere rigettato.

Ricorrono giusti motivi per disporre la compensazione integrale delle spese del presente giudizio.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso, compensa le spese.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 9 marzo 2005, n. 5109*

#### **ICI -Rimborsi.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. 1. La srl. Hotel Eros pagava, per gli anni dal 1993 al 1997 compresi, l'ICI sulla base dei valori risultanti dalla contabilità. Peraltro il fabbricato risultava iscritto in catasto dal 1977 alla cat. D2 con attribuzione di rendita. Nel giugno 1992 la società, avendo eseguito interventi di ristrutturazione, effettuava denuncia di variazione e la rendita veniva attribuita nel febbraio 1998. La società, nel presupposto che la detta variazione di rendita, effettuata su sua denuncia, avesse effetto a partire dal 1992, chiedeva il rimborso dell'ICI versata in più per gli anni menzionati; domanda che veniva respinta dal Comune a motivo che il rimborso è previsto solo per i fabbricati il cui valore, ai fini ICI, viene dichiarato sulla base della rendita di fabbricati similari.

2. 2. La società Eros proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, la quale lo accoglieva. Proponeva appello il Comune di Cervia, deducendo che il fabbricato in questione in realtà non esisteva più, tanto che l'unità immobiliare di cui a foglio 43, mapp. 1099 era stata soppressa e sostituita con una nuova unità (foglio 43, mapp. 656 sub a) mai censita in catasto prima del 10.6.1992; che a sensi dell'art. 11 comma 1 del Decreto Legislativo n. 504.1992 il Comune è obbligato ad eseguire rimborso, a seguito dell'attribuzione di rendita, definitiva soltanto per i fabbricati il cui valore sia stato dichiarato con riferimento alla rendita di fabbricati "similari".

3. La Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello così motivando: trattasi di fabbricato censito in cat. D2, al quale è stata attribuita rendita definitiva nel febbraio 1998; . fino a detto anno la dichiarazione doveva essere fatta sulla base del valore contabile;

l'ICI ipoteticamente versata in più non può essere rimborsata, posto che l'art. 11 comma 1, ultimo periodo, del Decreto Legislativo n. 504.1992 prevede che solo per i fabbricati di cui al comma 4 dell'art. 5 il Comune deve disporre il rimborso delle somme " versate in eccedenza rispetto al valore desunto dalla rendita catastale.

Ha proposto ricorso per Cassazione la società Hotel Eros, deducendo tre motivi. La controparte non si è costituita.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. 4. Col primo motivo del ricorso, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione, a sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., dell'art. 5 del Decreto Legislativo n. 504.1992, sotto il profilo che l'immobile in questione era dotato di rendita, sia pure inadeguata ed inattuale, onde in nessun caso poteva essere dichiarato ai fini ICI il valore contabile.

2. 5. Con il secondo motivo del ricorso, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione, a sensi dell'art. 360 n. 3 C.P.C., dell'art. 3 del detto Decreto Legislativo n. 504.982, norma attinente ai fabbricati non iscritti in catasto.

3. 6. Col terzo motivo del ricorso, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione, a sensi dell'art. 360 n. 3 C.P.C., dell'art. 11 del Decreto Legislativo n. 504.92 e omessa, contraddittoria ed insufficiente motivazione su punti decisivi della controversia, ex art. 360 n. 5 C.P.C., per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto non applicabile l'istituto del rimborso al caso in esame, in cui una variazione dichiarata nel 1992 era stata recepita in un atto di attribuzione di rendita del 1998.

7. I tre motivi possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi tra loro. Essi risultano fondati e vanno accolti.

8. L'art. 5 del Decreto Legislativo n. 504.1992 prevede che la base imponibile dell'ICI è costituita dal valore dell'immobile. Se l'immobile è iscritto in catasto, il valore è dato dalla rendita moltiplicata per determinati coefficienti. Se si tratta (comma 3) di fabbricato del gruppo D non iscritto in catasto e posseduto da un'impresa, il valore è quello "contabile" o "di libro". Se si tratta (comma 4) di fabbricati diversi da quelli di cui al comma 3 (ossia non di categoria D o non posseduti da imprese) non iscritti in catasto, nonché di fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di unità immobiliari, che influiscono sulla determinazione della rendita, il valore è determinato sulla base della rendita dei fabbricati "similari" già iscritti. Se la dichiarazione attiene a fabbricati indicati nel comma 4 dell'art. 5 -cioè fabbricati dichiarati secondo la rendita di fabbricati "similari" -il Comune richiede all'UTE la rendita e provvede, entro l'anno successivo, ai conguagli conseguenti, vale a dire liquidazione della maggiore ICI o rimborso dell'ICI pagata in più.

9. Si pone il problema interpretativo se la previsione del rimborso nella sola ipotesi di rendita provvisoriamente determinata con riguardo ai fabbricati "similari" sia esaustiva della fattispecie del rimborso, oppure se esista un principio generale secondo il quale, in caso di erronea determinazione del valore ai fini ICI, il contribuente abbia diritto al rimborso. La questione si collega poi ad altra, se l'attribuzione della rendita abbia valore dichiarativo o costitutivo, nel caso in cui essa sia avvenuta su denuncia di variazione da parte del contribuente.

10. Va immediatamente sottolineato come la previsione di un rimborso da parte del comune, contenuta nell'art. 11 comma 1 del citato Decreto Legislativo n. 504.92, evidenzia l'iniziativa di ufficio la quale deve essere assunta dall'ente locale sulla base dell'attribuzione della rendita entro termini stabiliti.

L'interpretazione "a contrario" (il rimborso è previsto solo dall'art. 11, "ergo" non trova ingresso per alcuna delle altre ipotesi di pagamento ultroneo dell'ICI) è di per sé opinabile e non probante. Invero, esiste nell'ordinamento giuridico un principio generale, secondo il quale ogni pagamento indebito legittima una richiesta di restituzione e ciò è tanto più vero in materia fiscale, in cui la giurisprudenza ha affermato da tempo come l'errore nella dichiarazione legittimi sempre il contribuente a chiedere il rimborso. Nel caso in esame, il fatto che la società Hotel Eros non abbia denunciato un valore di fabbricato "similare", dopo avere dichiarato le variazioni all'UTE, ma abbia fatto ricorso al valore di libro non appare decisivo per escludere che essa abbia diritto ad un rimborso dell'ICI pagata in più.

11. Il quesito di diritto si sposta quindi sulla natura dell'atto di attribuzione o di modificazione della rendita catastale, sulla base di variazioni eseguite dal contribuente, da lui denunciate ed accertate dall'UTE o Agenzia del Territorio. Nella fattispecie, è pacifico e incontestato che il compendio immobiliare preesisteva al 1977, era iscritto in catasto da tale anno con una rendita, era stato oggetto di variazioni (con sostituzione del mappale) denunciate nel 1992, a fronte delle quali nel 1998 l'UTE aveva accertato una nuova rendita.

12. Sulla natura e portata dell'attribuzione di rendita esistono due recenti pronunce di questa Corte di Cassazione, entrambe nel senso che la rendita è costitutiva e non retroagisce rispetto all'anno in cui viene attribuita. La sentenza n. 21653.2004 in data 16.11.2004 ha affermato che il legislatore non ha ritenuto di prevedere alcun rimborso di imposta per i proprietari di immobili costituiti da imprese che li hanno costruiti contabilizzando i relativi costi; con la conseguenza che in caso di ritardo dell'Amministrazione Finanziaria nell'attribuzione della rendita il contribuente avrebbe dovuto avvalersi di tutti i rimedi previsti dal legislatore in caso di ritardo dell'Amministrazione Finanziaria nell'esecuzione di atti di ufficio.

13. La sentenza n. 24235 in data 30.12.2004 si basa essenzialmente sulla natura costitutiva e non dichiarativa del provvedimento di attribuzione della rendita, sottolineando come le disposizioni del Decreto Legislativo n. 504.1992 non offrano spunti per ritenere dichiarativa l'attribuzione stessa.

Rilevante ai fini ICI è non la semplice iscrizione in catasto, bensì l'iscrizione con attribuzione di rendita; è irrilevante che l'immobile fosse già censito. Non potendo l'attribuzione di rendita retroagire, per gli anni anteriori alla sua notifica opera il criterio del "valore contabilizzato", inderogabile e vincolante.

2. 14. Tale "ratio decidendi" appare a questo collegio suscettibile di meditato riesame, alla luce della normativa vigente. Quando, come nella presente fattispecie, è pacifico che l'attribuzione di una rendita avvenuta nel 1998 costituisce il recepimento di variazioni denunciate dall'esecutore-proprietario nel 1992, appare intuitivamente difficile attribuire valore costitutivo all'attribuzione della rendita stessa e non valore ricognitivo -dichiarativo di variazioni

intervenute da tempo. Ma il dato normativo il quale, come si esprime il precedente n. 24235.04, appare dimostrare la natura dichiarativa e non costitutiva dell'attribuzione di rendita emerge proprio dal testo dell'art. 11 comma 1: avvenuta e comunicata la nuova rendita, il comune provvede al recupero della maggiore ICI dovuta senza applicazione delle sanzioni; ovvero al rimborso dell'imposta versata in eccesso con interessi. Quanto dire che la rendita, una volta determinata, fa retroagire i suoi effetti alla data della richiesta e quindi ha natura dichiarativa e comunque effetto retroattivo.

15. Nella specie, la società Hotel Eros avrebbe dovuto dichiarare la rendita di fabbricato "similare" e non il valore contabile, ex art. 5 comma 4 del Decreto Legislativo n. 504.1992. Non avendolo fatto, ed avendo invece pagato l'ICI sulla base del valore di libro, è incorsa in errore. L'errore legittima il contribuente a richiedere il rimborso, a prescindere dalla specifica previsione di cui all'art. 11, attinente alle potestà del comune da esercitarsi di ufficio.

16. La sentenza impugnata va pertanto cassata con rinvio ad altra sezione della stessa Commissione Tributaria Regionale, la quale deciderà il merito della controversia sulla base dei principi che precedono e provvederà anche in ordine alle spese del processo di Cassazione.

### **P.Q.M.**

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 1 marzo 2005, n. 4310*

**ICI - Dichiarazione di variazione permanente dell'immobile - Attribuzione rendita catastale da parte dell'Ute - Retroattività.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il Comune di Al. ha impugnato, nei confronti di Fr. Bo., con ricorso notificato il 21.10.03, la sentenza della C.T.R. del Piemonte, depositata il 9.1.03, confermativa di quella di I grado, che aveva accolto il ricorso del contribuente contro gli avvisi di accertamento ICI per gli anni 95, 96, 97, conseguenti all'attribuzione da parte dell'U.T.E. delle definitive rendite catastali (10.10.97) inerenti ad immobili modificati e ampliati, come da denuncia presentata il 25.1.93.

Il ricorrente lamenta la violazione degli artt. 11 D.Lgs. 504/92 e art. 74 L. 342/00, atteso che la C.T.R. erroneamente aveva ritenuto che le rendite definitive, come determinate dall'U.T.E. a seguito di denunciati interventi modificativi sugli immobili, non si applicassero retroattivamente a decorrere dalle effettuate variazioni, quando, come nella specie, ad assumere l'iniziativa per l'assegnazione della rendita definitiva fosse stato il contribuente e non il Comune; né, sostiene, la disciplina (art. 11 D.Lgs. 504/92) riguardante il recupero della differenza fra l'imposta dovuta, in base alla rendita attribuita dall'U.T.E., e quella pagata sulla base della rendita presunta, era stata in alcun modo modificata dall'art. 74 L. 342/00.

Con controricorso, notificato il 24.11.03, Fr. Bo. resiste.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso è fondato.

Infatti dall'inequivoco, combinato disposto degli artt. 11 comma 1 ultima parte e 5 comma 4 D.Lgs. 504/92, si evince che, in riferimento ai fabbricati per i quali, come nella specie, dalla dichiarazione ICI del contribuente, risultano intervenute variazioni permanenti, l'imponibile, provvisoriamente determinato "con riferimento alla rendita di fabbricati similari", è definitivamente stabilito in base alla rendita determinata dall'U.T.E.. Avuta conoscenza della quale, il Comune provvede di conseguenza: o alla liquidazione della maggiore imposta o al rimborso delle somme versate in eccedenza.

Né, in tale contesto normativo, contrariamente all'assunto della C.T.R., appare ragionevole dare determinante rilevanza, per escludere la ripetizione della maggiore imposta maturata dagli effettuati ampliamenti, alla circostanza del tutto casuale che, a seguito della presentata denuncia di variazione, sia stato il contribuente e non il Comune a trasmetterne copia all'Ufficio erariale.

Parimenti è "ictu oculi" da escludere che l'art. 74 comma 2 L. 342/00, che ha ad oggetto gli atti che abbiano comportato modificazione della rendita catastale adottati, come nella specie, entro il 31.12.99, interferisca in alcun modo con la predetta disciplina, riguardando esclusivamente la regolazione degli inerenti interessi.

All'accoglimento del ricorso, segue la cassazione dell'impugnata sentenza e, nel merito, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, va respinto il ricorso introduttivo del contribuente.

Appare equo compensare le spese dell'intero giudizio.

#### **P.Q.M.**

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo del contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 24 febbraio 2005, n. 3869*

#### **ICI - Delibera aliquote.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il Comune di Lucca ricorre per Cassazione deducendo due motivi avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 7/13/03 del 10 marzo 2003. Detta sentenza rigettava l'appello del Comune contribuente ed affermava che era da ritenersi illegittima la delibera di aumento dell'aliquota ICI deliberata dalla Giunta con atto 463/1997.

La contribuente sig.ra Maria Nevada Barbieri resiste con controricorso. Il Comune ha depositato memoria.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo di ricorso la Amministrazione Comunale deduce violazione dell'art. 6 del D. Lgs. 504/1992 deducendo in sostanza la legittimità della delibera di Giunta 463/1997. Il motivo deve essere rigettato.

Questa Corte ha avuto più volte occasione di sottolineare che l'art. 6, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nella sua formulazione originaria, attribuiva bensì alla giunta comunale la competenza a determinare le aliquote ICI; ma tale disposizione che costituiva una deroga al criterio stabilito dalla L. 6 agosto 1990, n. 142, il cui art. 32, lettera g), demandava alla competenza esclusiva dei consigli comunali l'istituzione e l'ordinamento dei tributi", è rimasta in vigore solo fino al 1 gennaio 1997, cioè fino alla entrata in vigore dall'art. 3, comma 53, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, che ha assoggettato l'ICI alla disciplina comune a tutte le altre imposte comunali (cfr. la sentenza di questa Corte n. 18541 del 4 dicembre 2003).

Il secondo motivo risulta così assorbito. Appare opportuno procedere a compensazione delle spese.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Compensa fra le parti le spese del presente grado di giudizio.

**ICI - Rendite catastali - Art. 74, comma 1, legge n. 342/2000 - ICI dovuta soltanto per gli anni successivi alla notifica della rendita.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La commissione tributaria provinciale di Firenze accoglieva i ricorsi di Renzo Goggioli avverso gli avvisi di liquidazione e di accertamento ICI per un fabbricato, emessi dal Comune di Bagno a Ripoli per gli anni dal 1994 a 1999, sul presupposto che, secondo l'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati dovevano essere notificati a cura dell'UTE, e non del Comune.

Quest'ultimo proponeva appello, sostenendo di avere curato la notifica in forza di convenzione stipulata tra esso Comune, quello di Fiesole e di Chianti Fiorentino e l'UTE, con la quale tale ufficio aveva attribuito a detti Comuni il potere di procedere alle notificazioni; che, comunque, l'art. 74 aveva il solo scopo di mettere a conoscenza i contribuenti delle nuove rendite, cosa che nella specie era avvenuta. Con sentenza 5 marzo - 9 giugno 2003 la commissione tributaria regionale della Toscana rigettava l'appello con la seguente motivazione:

- non sussisteva la denunciata violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per non avere il contribuente dedotto a sostegno del ricorso introduttivo la mancata notifica della nuova rendita da parte dell'UTE (successivamente sostituito dall'Ufficio del Territorio), sia perché tale censura era stata formulata, sia perché gli atti di cui si discuteva facevano parte del materiale probatorio acquisito; in ogni caso non vi era stato alcun mutamento del *petitum* (illegittimità degli atti impugnati);

- secondo l'art. 74 della legge n. 342 del 2000 gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali devono essere notificati a cura dell'ufficio del territorio competente. L'accordo di programma invocato dal Comune non conteneva affatto un'attribuzione di tale competenza all'ente locale; in ogni caso, non poteva ammettersi una simile attribuzione;

- non poteva accogliersi la tesi del Comune, secondo cui erano dovute le annualità d'imposta anteriori alla data di notificazione, dovendosi ritenere la non retroattività degli avvisi di accertamento non fondati su regolari notificazioni delle variazioni catastali. Avverso tale sentenza il Comune di Bagno a Ripoli ha proposto ricorso per Cassazione, sulla base di tre mezzi d'annullamento. Renzo Goggioli resiste con controricorso e con memorie.

2 I motivi di ricorso.

2.1. Col primo motivo si denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 5, comma 4, del d.l.vo 30 dicembre 1992, n. 504, come modificato dall'art. 30, comma 11, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ. Premesso che la nuova rendita era stata determinata dal competente ufficio del Territorio il 9 novembre 1999, il Comune deduce che, secondo il citato art. 5, detto ufficio deve provvedere alla comunicazione del classamento a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantire la piena conoscenza da parte del contribuente. La norma avrebbe recepito il principio generale secondo cui il termine per impugnare un atto amministrativo decorre, comunque, dalla effettiva conoscenza dell'atto stesso da parte del destinatario. Viene invocata la giurisprudenza amministrativa, secondo cui il vizio della notificazione non attiene alla validità dell'atto, ma ha rilievo solo al fine di far decorrere il termine per la sua impugnazione, termine che decorre solo dall'effettiva conoscenza. Il ricorrente rileva che tale principio è stato ritenuto operante anche in materia tributaria dalla giurisprudenza di questa Corte.

Quanto precede a prescindere dalla validità della convenzione, secondo la quale il Comune ha curato, per mezzo del servizio postale, la notifica degli atti regolarmente predisposti dall'ufficio del Territorio, spedendo il 25 febbraio 2000 la relativa raccomandata, ricevuta dal destinatario il giorno successivo.

2.2. Col secondo motivo, denunciando violazione o falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, cod. proc. civ., il Comune lamenta che la commissione regionale non abbia considerato come vizio di ultrapetizione la pronuncia d'invalidità delle notificazioni effettuate a cura del Comune, nonostante non fosse stata dedotta una specifica censura in proposito nel ricorso introduttivo. Richiama i principi affermati dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il processo tributario ha natura impugnatoria, e non è consentito al giudice porre a base della decisione questioni di validità e/o inefficacia dell'atto impugnato non specificamente dedotte nel ricorso. Né può invocarsi il principio, valido per gli atti negoziali, di rilevabilità d'ufficio delle nullità.

2.3. Col terzo motivo, denunciando violazione o falsa applicazione dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., l'ente ricorrente deduce che, secondo il terzo comma del citato art. 74, per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita adottati entro il 31 dicembre 1999 e non ancora recepiti in atti impositivi, i soggetti attivi d'imposta devono provvedere alla liquidazione ed

accertamento dei tributi dovuti in base alla rendita attribuita, e che i relativi atti impositivi costituiscono a tutti gli effetti anche atti di notificazione della rendita catastale attribuita. Nel caso in esame, gli atti attributivi della rendita sono stati emessi il 9 novembre 1999, mentre gli atti impositivi risultano notificati il 28 dicembre 2001. Pertanto, anche la affermata irrivalenza della notificazione della rendita non avrebbe alcun rilievo.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

3.1. Il secondo motivo, che deve essere esaminato per primo per esigenza di priorità logico - giuridica, merita accoglimento. Come ha esattamente rilevato la difesa del Comune, le questioni circa la validità della notificazione dell'atto attributivo della rendita catastale non erano state dedotte dal contribuente nel ricorso introduttivo, per cui erroneamente la commissione tributaria regionale le ha considerate comprese nel *thema decidendum*. Questa Suprema Corte ha costantemente affermato la natura impugnatoria (almeno per quanto attiene all'introduzione del giudizio) del processo tributario; ne consegue che la cognizione del giudice - fatta eccezione per le questioni rilevabili d'ufficio - è strettamente limitata alle censure all'atto impositivo svolte nel ricorso introduttivo e alle difese dell'amministrazione, non potendosi considerare oggetto del giudizio la mera affermazione dell'illegittimità dell'atto, a nulla rilevando il fatto che il vizio non dedotto sia desumibile dal materiale probatorio acquisito. Ne consegue che non correttamente - incorrendo, così, in *ultrapetizione* - la commissione tributaria regionale ha annullato gli avvisi impugnati per essere gli stessi fondati su un atto di attribuzione di rendita la cui notifica ha ritenuto invalida. L'accoglimento della censura assorbe quella svolta nel primo motivo in quanto, come si è detto, era preclusa alla commissione di primo grado qualsiasi indagine sulla validità della notificazione o sull'esistenza di atti idonei a portare a conoscenza del destinatario il contenuto dell'atto emesso dall'UTE.

3.2. Deve, invece, essere rigettato il terzo motivo in quanto, pur non potendosi ritenere l'invalidità della notificazione dell'atto di attribuzione della rendita, tale atto svolgeva efficacia soltanto per i periodi d'imposta successivi alla notifica, avvenuta - come riconosciuto dal Comune - il 26 febbraio 2000. Nessuna norma o principio può, infatti, giustificare l'applicazione della rendita agli anni d'imposta in contestazione (da 1994 a 1999), sulla base di un'applicazione retroattiva - non prevista - dell'art. 74 della legge n. 342 del 2000, il cui primo comma stabilisce che, a partire dal 1 gennaio 2000, "gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali...sono efficaci solo a partire dalla loro notificazione". Secondo l'art. 5, comma 2, del d.l.vo 30 dicembre 1992, n. 504, per i fabbricati iscritti in catasto "il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'art. 52 del...D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131". Per i fabbricati non iscritti in catasto il terzo comma dello stesso articolo detta regole per la determinazione della rendita provvisoria, la quale deve essere utilizzata per la determinazione della base imponibile fino "all'anno in cui i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita". Nella specie, come emerge dalla sentenza e dagli scritti difensivi delle parti, il Comune non aveva mosso alcuna contestazione circa la determinazione della rendita provvisoria contenuta in dichiarazione, limitandosi a richiamare la rendita stabilita dall'atto di classamento.

Deve, quindi, concludersi per l'illegittimità degli avvisi emessi dal Comune, coi quali era stata determinata una maggiore i.c.i., sulla base di attribuzione di rendita catastale avvenuta nel 2000, in relazione a periodi d'imposta anteriori a tale anno. Poiché il rilevato vizio riguarda tutti gli anni in contestazione, l'accoglimento del primo motivo non può dar luogo a cassazione della sentenza impugnata, la quale si è fondata su una duplice *ratio decidendi*, la seconda delle quali era idonea a sostenere la decisione.

Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato, con la condanna del Comune ricorrente alle spese, da liquidarsi in complessivi euro 550,00, di cui euro 500, 00 per onorari, oltre alle spese generali e agli accessori di legge.

### **P.Q.M.**

La Corte di Cassazione;

rigetta il ricorso e condanna il Comune ricorrente alle spese, che liquida in complessivi euro 550,00 (cinquecentocinquanta/00), di cui euro 500,00 (cinquecento/00) per onorari, oltre alle spese generali e agli accessori di legge.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 26 gennaio 2005, n. 1576*

**ICI - Rendita catastale.**

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto dell'8 settembre 1999 il Comune di Biella stabiliva in lire 163.000 l'importo ICI da rimborsare a favore della contribuente, proprietaria di un fabbricato ad uso non abitativo, somma determinata dal fatto che la rendita di detto immobile era stata catastalmente calcolata in lire 20.400.000 e successivamente, a partire dal 30 giugno 1998, modificata in lire 3.020.000.

Più precisamente il Comune liquidava l'ICI assumendo che la rendita del fabbricato in questione fosse di lire 20.400.00 per il primo semestre 1998 e lire 3.020.000 per il secondo semestre dello stesso anno. L'atto di determinazione veniva impugnato dalla contribuente davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Biella che, con sentenza 630/1/00 pronunciata il 13 novembre 2000, accoglieva il ricorso riconoscendo che, come richiesto dalla ricorrente in via subordinata, il valore su cui calcolare l'ICI relativo al periodo di imposta del 1° semestre 1998 dovesse corrispondere alla rendita presunta dichiarata dalla sig.ra Ramella in lire 7.200.999. Tale decisione veniva impugnata dal Comune davanti alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte. Si costituiva nel giudizio di appello la contribuente. La Commissione, con la sentenza 21/2/02 depositata il 14 giugno 2002, confermava quanto statuito in primo grado. Avverso detta decisione l'Amministrazione ricorreva per Cassazione con un unico motivo. Resisteva con controricorso l'intimata contribuente e presentava memoria ex art. 378 c.p.c..

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il motivo del ricorso il Comune ha denunciato la "violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del D.Lgs. 504/92". Secondo il ricorrente, se è vero che la norma citata preve dell'utilizzo di rendite presunte sia per gli immobili privi di rendita che per quelli la cui rendita non è più adeguata, è parimenti vero che, nel caso di intervenute variazioni sul valore dell'immobile, il contribuente ha l'obbligo di denunciare al Catasto dette variazioni esolo da quel momento può utilizzare una nuova rendita presunta nell'attesa che il Catasto ne determini una nuova. Nel caso di specie risulterebbe che le contribuenti solo nel 1998 avrebbero presentato la prevista denuncia di variazione al catasto, per cui, fino a quel momento, non era loro consentito discostarsi dalle rendite fino ad allora assegnate, giacchè la normativa ICI vincolerebbe i contribuenti al valore risultante dalla rendita presente in catasto. Il ricorso è fondato per quanto di ragione. È legittimo il comportamento della resistente, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 504/92, dal momento che la formulazione normativa, applicabile *ratione temporis*, permette che, in presenza di variazioni permanenti intervenute sulle unità immobiliari ed aventi rilevanza sull'ammontare delle rendite catastali, il contribuente possa corrispondere l'imponibile ICI determinando lo stesso sulla base di una rendita presunta, con riferimento alla rendita di fabbricati similari. È del pari, in ogni caso, incontrovertibile che, proprio al fine di evitare elusioni ed evasioni fiscali, si debba procedere alla richiesta di riaccatastamento alla luce degli eventi sopraggiunti, modificativi delle rendite catastali preesistenti. Nella controversia che ne occupa, inerente ai rapporti tributari relativi al primo semestre 1998, l'accatastamento degli immobili de quibus è stato formalizzato proprio nell'anno 1998. Costituisce, comunque, dato saliente che nella fattispecie la variazione della rendita catastale, acclarata incontrovertibilmente in causa, intervenne mentre era ancora pendente il giudizio di primo grado avente ad oggetto la disputa sulla corretta determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'ICI, tributo controverso, e quindi il rapporto tributario, - che riguardava specificamente il parametro di fatto sulla cui base doveva calcolarsi l'imponibile, e che pertanto dovevasi necessariamente verificare, - non si era ancora esaurito. L'organo di gravame ha seguito nella sostanza siffatta impostazione dato che, prendendo atto della nuova stima, ha confermato nel merito la prima decisione, utilizzando il dato ai fini del suo convincimento, siccome il Comune creditore, disquisendo piuttosto sulla sua irretroattività, non aveva contestato nè che fosse intervenuta la revisione, nè che gli immobili in questione presentassero differenti connotazioni nelle annualità contestate. Ed allora, in assenza di contrasto sui detti punti, nonchè di elementi contrari che il Comune, parte creditrice, avrebbe potuto allegare, è opportuno accertare se dalla rendita modificata per l'anno 1998 possono trarsi elementi valutativi anche per il periodo che ne occupa. D'altro canto il Comune si è limitato ad eccepire la mancata contestuale richiesta di accatastamento ai sensi dell'art. 20 del R.D.L. 13/04/1939 n. 652 senza menzionare fatti modificativi, comunque incidenti sulla rendita catastale, determinata nell'anno 1998 ed intervenuti nell'arco di tempo del primo semestre del 1998. Pertanto si appalesa opportuno che, previa cassazione della sentenza impugnata, la controversia venga rinviata ad altra sezione della C.T.R. Piemonte affinché il giudice di rinvio possa verificare se il riaccatastamento, eseguito nell'anno 1998, contenga elementi, valutazioni puntuali e dettagliate descrizioni degli immobili utilizzabili per il periodo di imposta de qua che possano far presumere la congruità dello stesso anche per il primo semestre 1998 ai fini del calcolo dell'importo del rimborso inerente a detto periodo. Il giudice di rinvio provvederà anche in ordine alla determinazione delle spese di questo giudizio.

## **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della C.T.R. Piemonte.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 21 gennaio 2005, sez. V, n. 1330*

### **ICI - Fabbricati rurali - Proprieta' del titolare dell'azienda agricola.**

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Commissione tributaria regionale del Veneto, con sentenza 12 maggio 2003, ha ritenuto imponibili a fini Ici da parte del Comune di Montegalda, per gli anni 1993 e 1994, i fabbricati, appartenenti ai soci della Cooperativa \_\_\_\_\_, insistenti su terreno di proprieta' della suddetta Cooperativa, dalla stessa utilizzati per la manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli e zootecnici (allevamento di pollame). Secondo i giudici tributari d'appello, i fabbricati in questione sarebbero privi del carattere della ruralita' (che ne avrebbe determinato, secondo l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, relativo alla imponibilita' dei soli fabbricati urbani l'esenzione dall'imposta) in quanto, per il 1993, al fine del riconoscimento di tale carattere, anche se non puo' essere applicato il D.L. n. 557/1993, entrato in vigore nel 1994, sarebbe stata comunque necessaria, a' sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 1142/1949 l'identita' fra il soggetto proprietario del terreno (la Cooperativa) e il proprietario dei fabbricati (i soci); mentre per il 1994 non era applicabile l'esenzione stabilita con l'art. 9, comma 1, del D.L. n. 557/1993, per l'assenza dei requisiti prescritti da tale disposizione, e in particolare per la mancanza di identita' soggettiva fra il proprietario del terreno e quello dei fabbricati, non potendo la personalita' giuridica della Cooperativa confondersi con quella dei soci, come invece ritenuto dai giudici di primo grado.

L'\_\_\_\_\_ s.c.r.l. ha chiesto la cassazione di tale sentenza sulla base di un unico motivo, illustrato da memoria. Il Comune di Montegalda resiste con controricorso.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Adducendo violazione degli artt. 2, D.Lgs. n. 504/1992, 9 del D.L. n. 557/1993, convertito nella L. n. 133/1994, 38, D.P.R. n. 1142/1949, 29 del D.P.R. n. 917/1986, la ricorrente contesta in primo luogo l'affermazione della sentenza impugnata, secondo la quale, per l'imponibilita' relativa al 1993, pur non potendosi applicare il D.L. n. 557/1993, dovrebbe farsi riferimento, a' fini fiscali, ad una norma del 1949 (art. 39, L. n. 1142/1949), la quale ha solo incidenza catastale.

Secondo la ricorrente, se il D.L. del 1993 non e' applicabile, neppure puo' essere richiamato il cit. art. 39 della L. 1142/1949; in ogni caso i fabbricati in questione avrebbero i caratteri della ruralita', perche' utilizzati in funzione strumentale all'attivita' agricola e di allevamento svolta dalla Cooperativa, rientrando fra le ipotesi di cui agli artt. 2135 del codice civile e 29 del D.P.R. n. 917/1986. Gli immobili sono infatti classificati "rurali" quando siano posseduti o detenuti dallo stesso soggetto titolare del diritto di proprieta', perche' la relazione fra terreno e costruzione rurale sussiste anche se il proprietario o affittuario sia soggetto diverso da una persona fisica, in quanto il concetto di ruralita' investe soprattutto il tipo di impiego del fabbricato, che non perde tale connotazione ancorche' iscritto nel nuovo catasto (nella particolare categoria D/10, senza attribuzione di rendita); mentre l'attivita' di una Cooperativa puo' ritenersi meramente sostitutiva di quella dei singoli coltivatori associati e percio' connessa con l'attivita' agricola primaria degli stessi.

Prima di esaminare la suesa doglianza, occorre dar conto della eccezione formulata dal Comune controricorrente, relativa alla inammissibilita' del ricorso per invalidita' della procura "ad litem", in quanto apposta in foglio separato rispetto al ricorso, priva di collegamento o richiamo all'atto cui e' riferita, nonche' della data di sottoscrizione per cui non potrebbe considerarsi "materialmente" congiunta col ricorso stesso, come richiesto dal novellato art. 83 del codice di procedura civile. L'eccezione non e' fondata.

Premesso che la procura alle liti e' stata nella specie rilasciata su foglio separato rispetto al ricorso, ma ad esso materialmente congiunto mediante punti metallici, e che la stessa contiene, contrariamente a quanto affermato dal controricorrente, specifico riferimento (mediante indicazione del numero di ruolo e della sentenza impugnata) al proposto ricorso, non rileva il fatto che la procura in questione sia priva di data (Cass. n. 12080/2003), posto che precede i successivi fogli, ulteriormente spillati, contenenti le relate di notifica, la cui data non puo' che essere successiva al rilascio della procura stessa (Cass. n. 12709/2002): la quale e' valida perche' redatta, come previsto dagli

artt. 125 e 83 (novellato) del codice di procedura civile, in forma scritta, con riferimento all'attività del procuratore al rapporto controverso, e depositata, unitamente al ricorso notificato cui è materialmente congiunta, al momento della costituzione della parte in giudizio (Cass. n. 10031/1997).

Passando dunque all'esame del ricorso, occorre innanzi tutto precisare la situazione di fatto che ha dato luogo alla pretesa impositiva, e la sequenza delle norme intervenute a definire la "ruralità" dei fabbricati, incidenti sulla determinazione dell'imposta comunale in questione.

Secondo la sentenza impugnata, la controversia verte sulla imponibilità, a fini Ici, di quattro fabbricati di proprietà della l'\_\_\_\_, società cooperativa avente ad oggetto la manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli e zootecnici, e specificamente l'allevamento di pollame, per i quali la predetta Cooperativa non aveva presentato denuncia, tre risultanti dal catasto terreni (capannone ad uso incubatoio, tettoia esterna al capannone, abitazione del custode) e uno dal catasto urbana O (ufficio e magazzino). Tali fabbricati insistono, come è pacifico, su terreno di proprietà dei soci, la cui estensione non è inequivocamente stabilita.

La sentenza impugnata nega, per l'anno 1993, il carattere "rurale" a tali fabbricati, in base alla definizione di ruralità in vigore, fino al 30 dicembre 1993 (data di entrata in vigore del D.L. n. 557/1993), contenuta negli artt. 38 e 39 del D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142 (mutuata dall'art. 16 del R.D. 8 ottobre 1931, n. 1572, che a sua volta richiamava sul punto la definizione di cui all'art. 8 della L. 6 giugno 1877, n. 3684) secondo cui i fabbricati rurali, per essere qualificati tali a fini catastali, debbono appartenere allo stesso proprietario del terreno ed essere destinati all'abitazione del coltivatore, al ricovero del bestiame e alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agrari dei terreni, nonché alla conservazione degli attrezzi necessari alla coltivazione.

Non essendo i terreni, sui quali insistono i fabbricati, di proprietà della Cooperativa, la Commissione Regionale ha concluso che mancava non soltanto il principale presupposto per il riconoscimento della "ruralità" dei predetti immobili, ma anche (con qualche contraddizione) la destinazione dei fabbricati ad abitazione del custode, ovvero alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agrari.

Per quanto attiene l'anno 1994, in cui il requisito della identità proprietaria fra terreno e fabbricati non è più richiesta in via assoluta dall'art. 9, n. 3, lett. a), D.L. n. 557/1993 (convertito nella L. n. 133/1994) ("Il fabbricato deve essere posseduto dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero detenuto dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito...), la Commissione ha confermato il criterio di valutazione espresso per il 1993, non potendo il diritto di proprietà sui terreni dei soci confondersi con quello della Cooperativa sui fabbricati, ed escludendo la rilevanza, ai fini dell'Ici, della definizione di "attività agricola" contenuta, con riferimento alle imposte sul reddito, e in particolare al reddito agrario, nell'art. 29, lett. b) e c), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (ove sono elencati sub b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno...; sub c) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura...).

Il ricorso è solo parzialmente fondato.

Lo stretto collegamento fra la normativa relativa all'Ici e le disposizioni in tema di catasto (sancito "in primis" dall'art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; cfr. Cass. n. 22943/2004) impone infatti, per quanto attiene l'anno 1993, una soluzione rispettosa della definizione di "fabbricato rurale" all'epoca ancora vigente, basata sul dettato dell'art. 39 del D.P.R. n. 1142/1949, che come s'è visto, riconosce il requisito della ruralità dei soli immobili appartenenti allo stesso proprietario del terreno agricolo, identità che nella specie non sussiste.

Non può infatti confondersi la personalità giuridica autonoma della Cooperativa (cui i fabbricati appartengono) con quella fisica dei singoli soci, né identificare, come è stato osservato dal Comune controricorrente, il contenuto del contratto di società, comportante l'esercizio di impresa mediante l'utilizzazione di beni strumentali conferiti alla stessa e ad essa vincolati, con il contratto di comunione, che presuppone il solo comune godimento della cosa da parte dei comproprietari. E non è neppure possibile far ricorso, in materia di classificazione catastale, alla generale nozione di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 del codice civile, che il legislatore del 1949 certamente non ignorava, ma che tuttavia non ha preso in considerazione ai fini della più ristretta e specifica definizione della "ruralità" dei fabbricati a fini catastali, definizione cui resta estranea anche la individuazione delle attività agricole imprenditoriali contenuta nell'art. 29 del D.P.R. n. 917/1986 (fra le quali potrebbe rientrare, alla lett. c) quella di allevamento di pollame svolta dalla Cooperativa), riguardando tale norma l'individuazione, ad altri fini impositivi, delle attività che producono reddito d'impresa. Diverso è invece il discorso per il 1994, anno in cui è entrato in vigore il D.L. 30 dicembre 1993, n. 557 (come convertito), che nell'aggiornare le disposizioni catastali, ha ampliato (art. 9, n. 3, lett. a) la gamma dei soggetti titolari di diritti su fabbricati, che possono godere del "riconoscimento della ruralità degli immobili ai fini fiscali", includendovi sia il titolare di diritti reali diversi dalla proprietà sul terreno su cui il fabbricato insiste, sia il soggetto che "ad altro titolo" conduce il terreno cui l'immobile è asservito, dovendo l'immobile essere utilizzato, fra l'altro "per funzioni strumentali alla attività agricola" (art. 9, n. 3, lett. b), del decreto-legge citato), che è quella nella specie svolta dalla Cooperativa in questione, in quanto impresa agricola a sensi

dell'art. 2135 del codice civile, norma correttamente applicabile in relazione a tale nozione, poiché la nozione catastale riguarda la "strumentalità" dell'immobile, rispetto ad un'attività definibile come agricola secondo i principi civilistici.

Non appare dunque condivisibile quanto affermato in proposito nella sentenza impugnata, secondo la quale, anche per il 1994, sarebbe richiesta, ai fini della classificazione catastale, cui l'imponibile ai fini Ici è collegato, la proprietà del fabbricato in capo al solo soggetto proprietario del terreno in cui l'immobile insiste; è invece vero che vengono ammessi dalla nuova normativa altri titoli di possesso di fabbricati ricompresi in terreni agricoli, quale la titolarità di un diritto reale sugli stessi (che nella specie potrebbe configurarsi come diritto di superficie) ovvero altro titolo, che potrebbe eventualmente risultare dall'atto costitutivo della Società o dagli atti necessari all'ottenimento della licenza edilizia, in ordine a cui nessuna valutazione è stata effettuata dai giudici d'appello; ovviamente, per il riconoscimento del requisito della ruralità ai predetti immobili per l'anno 1994, occorre altresì che ricorrano gli ulteriori elementi (previsti nelle lettere da a) a d) del citato art. 9), sui quali la Commissione Regionale, nel ritenere complessivamente inapplicabile alla fattispecie il menzionato art. 9, non si è soffermata.

Cassata pertanto "in parte qua" la sentenza impugnata, in parziale accoglimento del ricorso, gli atti dovranno essere rimessi ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, la quale procederà, per quanto attiene l'imponibilità a fini Ici per il 1994, ad un nuovo esame delle caratteristiche degli immobili, in relazione alla loro titolarità, secondo le indicazioni di cui all'art. 9, n. 3), lett. a) del D.L. n. 557/1993, e alla strumentalità della loro funzione rispetto all'attività propria del soggetto titolare del diritto sugli stessi (art. 9, lett. b), nonché al controllo della estensione dei terreni (non inferiore ai 10.000 mq.) su cui i fabbricati insistono (art. 9, n. 3), lett. c) e al calcolo del volume di affari del soggetto che in tal modo utilizza il fondo (art. 9, lett. d), dando conto di tale verifica con adeguata motivazione, e provvedendo anche alla liquidazione delle spese del presente grado di giudizio.

La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata in relazione a quanto accolto, e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 20 gennaio 2005, n. 1196*

## **ICI - Rendita catastale.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, con sentenza n. 97/12/03, ha rigettato l'appello proposto dalla contribuente \_\_\_\_\_ avverso la pronuncia n. 205/17/2000, con cui la Commissione tributaria provinciale di Salerno ha parzialmente accolto i riuniti ricorsi (dichiarando non dovuti i soli interessi e le sanzioni), a suo tempo proposti dalla suddetta avverso gli avvisi d'accertamento in rettifica per ICI per gli anni dal 1993 al 1997, emessi dal Comune \_\_\_\_\_.

Secondo la tesi della contribuente, gli avvisi dovevano essere dichiarati nulli siccome le rendite catastali, attribuite con note UTE del 30.12.89, ed in atti solo dal 7.3.97, non le erano state notificate, e comunque avrebbero al più avuto effetto solo a decorrere dall'anno di fissazione successivo a quello di annotazione nei registri catastali, con la conseguenza che la maggiore imposta non avrebbe potuto calcolarsi per i periodi pregressi, ma solo dalla data dell'1.1.98.

L'organo di gravame ha sostenuto che, dalla corretta lettura dell'art. 74 comma 2 della legge n. 342/2000, emerge che in caso di contestazione delle rendite attribuite o variate recepite in atti impositivi non definitivi mosse in sede d'impugnazione di tali atti, sono solo esclusi sanzioni ed interessi, ed allo stesso modo non si fa luogo a rimborso d'imposte già pagate fra la data di attribuzione della rendita e quella di scadenza del ricorso secondo i termini stabiliti nella stessa norma, ma l'imposta controversa è in ogni caso dovuta sulla base della rendita attribuita.

Contro questa sentenza la contribuente ha proposto il presente ricorso per cassazione che ha affidato ad unico mezzo.

Il Comune intimato non si è costituito.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Denunciando violazione e falsa applicazione di norme di diritto in relazione agli artt. 5 e 11 del d.lgs. n. 504/92 ed all'art. 74 della legge n. 324/2000, la ricorrente deduce che dal quadro di riferimento normativo rubricato, interpretato alla luce dell'esegesi che ne ha fornito la giurisprudenza citata (cita a confronto Cassazione n. 4509/1999

rectius anno 2000), emerge che l'attribuzione della nuova rendita deve essere notificata al contribuente, e le modifiche di quelle già esistenti hanno efficacia solo a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello del corso del quale esse sono annotate negli atti del catasto (artt. 4 e 5 comma 2 del dlgs. N. 594/92). Ne discende che in caso di omessa notifica, ogni atto susseguente che l'abbia recepita è inficiato da nullità. Nel caso dei specie non vi è la prova, che il Comune avrebbe dovuto allegare, né che fosse stata effettuata notifica della rendita, né che essa fosse stata pubblicata con affissione all'albo pretorio, con la conseguenza che l'imposta richiesta, commisurata alla differenza fra quanto pagato e quanto dovuto in base alla nuova rendita, non era dovuta per tutto il periodo antecedente alla data del 11/3/2000 in cui le venne notificato l'avviso di rettifica.

La ricorrente lamenta insomma, che la nuova rendita, stante il suddetto vizio di omessa notifica, non poteva essere presa a parametro per il calcolo dell'ICI per le annualità antecedenti.

Richiama a conforto la circolare ministeriale del 13.3.01, che conferma l'attribuzione di valore alla nuova rendita solo dalla data della sua notifica.

Deduce altresì l'illegittimità degli avvisi impugnati, derivante dall'ulteriore rilievo dell'assenza delle indicazioni prescritte dall'art. 74 della legge n. 342/2000 circa modalità ed i soggetti individuabili ai fini di una loro eventuale impugnazione.

Sottolinea, infine, per esigenza di certezza del diritto, che analoga controversia introdotta dal suo coniuge per la quota di sua spettanza contro identici avvisi relativi ai medesimi cespiti, è stata risolta in senso favorevole dalla medesima Commissione con accoglimento delle sue doglianze.

Il ricorso è infondato.

La decisione impugnata riconduce correttamente la fattispecie esaminata al paradigma dell'art. 74 comma 2 della legge n. 342/2000, che prevede testualmente che "per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita adottati entro il 31 dicembre 1999, che siano stati recepiti in atti impositivi dell'amministrazione finanziari o degli enti locali non divenuti definitivi, non sono dovute sanzioni ed interessi relativamente al periodo compreso fra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso avverso il suddetto atto, come prorogato dal presente comma. Non si fa luogo in nessun caso a rimborso di importi comunque pagati".

Conclude, quindi, asserendo che la notifica dell'atto impositivo vale come contestazione dell'attribuzione della rendita, e consente all'interessato di svolgere in sede di sua impugnazione ogni contestazione sulla rendita.

Lo snodo della questione, così come individuato nei termini anzidetti, è sicuramente corretto, né le doglianze mosse in questa sede, sopra riferite, ne offrono adeguati elementi di confutazione.

L'art. 74 della legge citata prevede al comma 1° che "a decorrere dal 1 gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo decorrere dalla loro codificazione a cura dell'ufficio del territorio ai soggetti intestati della partita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546/92 e successive modificazioni per proporre il ricorso di cui all'art. 2 comma 3 della stesso d.lgs..."

La ratio di questa previsione disvela palesemente la rilevanza autonoma dell'atto attributivo della rendita a fine, sia tributario sia strumentale alla sua autonoma impugnabilità.

La previsione contenuta nel comma 2, sopra trascritta, tuttavia, detta una specifica disciplina in relazione alle annualità pregresse, stabilendo che, sebbene per il periodo transitorio considerato, vale a dire sino al 31.12.99, l'atto attributivo o modificativo della rendita abbia effetto dalla data della sua adozione, quando sia stato recepito in atti impositivi riferiti alle suddette annualità, la notifica di quest'ultimo atto vale come notifica anche della rendita, con la conseguenza che l'interessato è rimesso in termini per esperire ogni rimedio a proprio favore e contestarne il valore.

Non avrebbe altro senso la previsione letterale di esclusione solo di sanzioni ed interessi, e del pari di eventuali rimborsi in caso di eccedenza a favore del contribuente, se essa non si correla all'attribuzione di efficacia immediata della rendita, a meno dell'esistenza di eventuali errori che è onere del contribuente dedurre.

Siffatta esegesi non smentisce il principio enunciato della sentenza di questa Corte citata dalla ricorrente n. 4509/9000, secondo cui l'atto di classamento con attribuzione della rendita ha autonoma rilevanza sul piano tributario e deve pertanto essere comunicato all'interessato, ma consacra quello, altrettanto pacifico, secondo cui la notifica dell'atto impositivo, non preceduta dalla notifica della rendita, consente al contribuente di far valere ogni eventuale doglianza in sede d'impugnazione di esso, e di contestare la rendita, se ritiene errata la sua attribuzione o la sua variazione, chiamando in causa il competente ufficio dell'UTE, ed ora la competente Agenzia del Territorio. Quest'ultimo orientamento si è formato con riguardo specifico al caso in cui il contribuente, acquirente d'immobile non censito in catasto, si sia avvalso della valutazione automatica ai sensi dell'art. 12 della legge n. 154/1988, e conferma che non è necessaria la separata notifica dell'atto di classamento con attribuzione della relativa rendita catastale, almeno fino al 1.1.2000, potendo essa essere recepita nell'avviso di liquidazione con cui l'ufficio procede al

recupero dell'imposta dovuta, così da consentirne la conoscenza e da permetterne l'impugnazione (cfr. Cass. n. 11211/2001 e n. 17943/2004)

In conclusione, nel caso di specie, la contribuente, siccome l'atto di attribuzione della rendita riguardò le annualità pregresse anteriori al 31.12.99, pur non avendone ricevuto autonoma notifica, venne parimenti posta in condizione di introdurre contestazioni nel merito della determinazione della rendita attraverso la notifica dell'atto impositivo che, nella determinazione dell'ICI per le annualità suddette, l'aveva recepita, e che in sostanza l'aveva rimessa in termini.

Deve però rilevarsi che, pur avendo introdotto in sede giudiziale la contestazione sull'atto impositivo, la suddetta contribuente non ha inteso censurare l'esattezza o la congruità della rendita, che è perciò rimasta incontrovertibile, ma ha piuttosto improntato la sua domanda ad una mera petizione di principio, vale a dire all'affermazione dell'esigenza, giusta ma astratta, che l'atto di classamento le venisse autonomamente notificato, rimasta, in assenza di doglianze nel merito, priva di concreta rilevanza.

La decisione della CTR, che non le ha applicato né sanzioni né interessi, è dunque corretta.

Gli ulteriori profili censurati non hanno rilevanza.

L'omessa indicazione nell'atto impugnato delle modalità e dei termini per eventuale ricorso rappresenta mera irregolarità formale, che non ha peraltro precluso l'esercizio d'attività difensiva da parte della ricorrente.

L'ulteriore indicazione nell'atto impugnato delle modalità e dei termini per eventuale ricorso rappresenta mera irregolarità formale, che non ha peraltro precluso l'esercizio d'attività difensiva da parte della ricorrente.

L'ulteriore deduzione, in ordine a diversa soluzione offerta per la medesima questione in altra causa introdotta dal coniuge, rappresenta questione di merito, non sindacabile in questa sede.

Tanto premesso, il ricorso deve essere rigettato.

Non vi è luogo a provvedere sulle spese, stante l'assenza d'attività difensiva da parte del Comune intimato.

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 14 gennaio 2005, n. 654*

**ICI - Soggetti passivi - Titolare rapporto di locazione immobile IACP con patto di futura vendita - Esclusione.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La controversia trae origine da alcuni avvisi di liquidazione in materia di Ici emessi dal comune di Brescia negli anni 1993, 1994, 1995 e 1996 carico del contribuente signor P.A. quale assegnatario di una casa di abitazione dell'Istituto Autonomo Case Popolari. Il contribuente impugnava gli avvisi di liquidazione ed i successivi avvisi di pagamento, ma i suoi ricorsi, riuniti, venivano respinti dalla commissione provinciale.

Con sentenza n. 9/64/03, in data 11-25 febbraio 2003, notificata il 28 dello stesso mese, la Commissione tributaria regionale della Lombardia andava invece in contrario avviso ed, in riforma della pronunzia precedente, dichiarava non dovuta l'imposta. La Commissione rilevava che il P. era titolare di un contratto di locazione con patto di futura vendita, ed argomentava che in tale qualità non era titolare di un diritto reale sull'immobile, e che perciò non era tenuto al pagamento dell'Ici. Nè aveva rilievo il fatto che il contratto di locazione fosse stato trascritto perché si trattava di una formalità obbligatoria, dato che la locazione era ultranovennale.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione, notificato il 23 aprile 2003, con tre motivi, il comune di Brescia.

Il contribuente signor P. non ha presentato difese in questa fase.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo l'amministrazione comunale ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione di legge riferita agli artt. 1021 e seguenti del codice civile. Sostiene che il P. era titolare di un diritto di godimento sul bene la cui nuda proprietà spettava all'ente pubblico. Secondo il ricorrente la posizione del contribuente come assegnatario di un alloggio di edilizia residenziale pubblica non poteva essere equiparata a quella di un conduttore. Con l'assegnazione l'assegnatario acquisiva, infatti, il diritto di abitazione sull'appartamento con diritto, nel caso specifico,

di una futura acquisizione. L'assegnatario, inoltre, era soggetto agli stessi obblighi previsti per l'usufruttuario, e, tra gli altri, era tenuto anche al pagamento degli oneri che gravavano sulla cosa.

2. Con il secondo motivo, il Comune di Brescia deduce una differente ipotesi di violazione e/o falsa applicazione di legge, riferita questa volta agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 504/1992. Argomenta che soggetti passivi dell'Ici erano coloro che erano proprietari dell'immobile o che avevano acquisito su di esso un altro diritto reale di godimento (quale usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie). L'imposta avrebbe dovuto essere applicata anche all'assegnatario appunto perché la normativa inseriva tra i soggetti passivi dell'imposizione anche coloro che erano titolari un diritto di godimento.

3. Con il terzo ed ultimo motivo di impugnazione l'ente impositore lamenta, infine, l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione. La sentenza si sarebbe limitata ad assimilare la posizione dell'assegnatario a quella di un semplice conduttore, ma non avrebbe fornito una motivazione sulle ragioni per le quali l'assegnatario stesso non avrebbe dovuto essere assoggettato al pagamento dell'Ici.

4. Il primo motivo di impugnazione appare infondato e parzialmente inammissibile. In base all'accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata il preteso contribuente è titolare di un atto di "assegnazione con patto di futura vendita" (e non di un atto di assegnazione pura e semplice con il trasferimento della proprietà piena, o almeno della proprietà superficaria). Per quanto risulta, cioè, da quell'accertamento - cui deve necessariamente attenersi questo giudice di legittimità - quello in forza del quale il contribuente fruiva dell'immobile era un rapporto di locazione (tra l'Istituto case Popolari ed il signor P.), e non un rapporto di proprietà (del signor P. sul bene), e l'acquisizione della proprietà (o di altro diritto reale) era prevista come evento futuro e - soprattutto - solamente eventuale. Nel caso di specie, dunque, quello di cui era titolare l'assegnatario era soltanto un diritto personale di credito nei confronti del proprio locatore, non un diritto reale che insistesse in via diretta sul bene: non solo non era proprietario, ma neppure usufruttuario, nè usuario, nè enfiteuta, nè superficiario, nè titolare del diritto di abitazione, nè, in genere, di un qualsiasi diritto reale di godimento. Non essendo nè proprietario, nè titolare di altro diritto reale di godimento di contenuto parzialmente analogo a quello di proprietà il contribuente non poteva essere tenuto al pagamento dell'imposta Ici. Nè è possibile, in questa sede di legittimità, rivalutare le circostanze di fatto accertate dal giudice del merito. Le censure in questo senso non possono perciò essere esaminate nel merito; per farle valere utilmente sarebbe stato necessario utilizzare - se ed in quanto ne sussistessero tutti i presupposti di legge - il diverso mezzo dell'istanza di revocazione.

5. Il secondo motivo - del resto parzialmente legato al primo - è anch'esso infondato. Proprio perché era titolare di un rapporto di locazione, e non di un diritto reale, il contribuente signor P. non era tenuto al pagamento dell'Ici. Non è neppure applicabile la norma per la quale nei casi locazione finanziaria il soggetto passivo dell'imposta è il locatario, perché (anche a prescindere da ogni problema di prova e di esatto inquadramento della fattispecie concreta) si tratta - come ha giustamente sottolineato il giudice d'appello - di una disposizione (esattamente il secondo comma dell'art. 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come modificato dall'art.18, comma 3, della L. 23 dicembre 2000, n. 388) di carattere innovativo, in vigore dal primo gennaio 1998, e perciò non applicabile ai periodi di imposta qui in contestazione.

6. Infine il terzo motivo, assai succinto nelle argomentazioni, è generico, e, in ogni caso, a sua volta infondato. Il giudice d'appello ha ritenuto che il contribuente non fosse soggetto passivo dell'imposta proprio perché aveva la posizione di semplice conduttore, e, in ogni caso, ha motivato esaurientemente ed in maniera coerente in questo senso, esaminando anzi con una certa ampiezza il contratto intercorrente tra il signor P. e l'Istituto Autonomo delle Case Popolari. Il ricorso perciò non può trovare accoglimento. Dato che l'intimata non ha presentato difese in questa fase, la Corte non deve assumere provvedimenti in ordine al carico delle spese di giudizio.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 14 gennaio 2005, n. 661*

**ICI - Fabbricati inagibili o inabitabili - Prova - A carico del contribuente - Art. 8 D.L.gs. 30/12/92, n. 504.**

**FATTO**

La Società D.I.S.s., quale proprietaria di un immobile, di cui facevano parte un magazzino, un alloggio ed un locale destinato a pubblico esercizio, con istanza del 13 aprile 2001, chiedeva al comune S.R.C. l'esenzione Tarsu e la riduzione ICI, motivando la richiesta con il mancato utilizzo per mancanza di licenze.

Il Comune rigettava l'istanza di riduzione Ici per mancanza dei presupposti previsti dall'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992, e nulla deliberava in merito alla Tarsu.

Con ricorso del 7 luglio 2001, la società proponeva opposizione avverso il provvedimento di rigetto della richiesta di riduzione Ici, deducendo il difetto di motivazione sotto un triplice profilo ed insistendo sulla spettanza delle esenzioni.

Il Comune resistente si costituiva; quanto alla esenzione Tarsu, replicava che aveva seguito il principio del silenzio-assenso; quanto alla parziale esenzione Ici, replicava che gli immobili erano agibili ed abitabili.

La Commissione tributaria provinciale di Torino, con la sentenza n. 7/07/2002, depositata il 12 marzo 2002, respingeva il ricorso.

La società proponeva gravame, riproponendo le medesime tematiche, con specifiche censure sia in ordine alla violazione di legge, sia in ordine ad omesse pronunce.

Il comune appellato si costituiva e controdeduceva.

La Commissione tributaria regionale, con la sentenza in epigrafe, rigettava l'appello della società. Veniva così motivato: in ordine all'Ici, evidenziava che la temporanea mancanza di autorizzazioni non era prevista dalla normativa vigente come motivo di riduzione, in quanto gli immobili erano agibili ed abitabili; in ordine alla Tarsu, riconosceva che il mancato utilizzo degli immobili rappresentava un caso di non assoggettabilità della tassa e rilevava che comunque il comune aveva seguito il principio del silenzio-assenso, come era confermato dalla circostanza che non era stato richiesto il relativo pagamento.

Per la cassazione di questa decisione la D.I.s.s. ha proposto ricorso, notificato il 26 luglio 2003, con l'articolazione di tre complessi motivi.

Il comune resiste con controricorso, notificato il 20 ottobre 2003.

## **DIRITTO**

1. Con il primo mezzo è stata dedotta la violazione e mancata applicazione dell'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241 e l'omessa od insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ed all'art. 360, nn. 3) e 5), del codice di procedura civile.

Con la seconda doglianza è stata censurata la violazione e mancata applicazione dell'art. 62, comma 2, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 e la violazione e mancata applicazione dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e la omessa od insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ed all'art. 360, nn. 3) e 5) del codice di procedura civile.

Con il terzo motivo è stata rilevata la violazione e falsa applicazione dell'art. 4 comma 2, del D.P.R. 22 aprile 1994, n. 425 e D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; la violazione e falsa applicazione dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992; la violazione e mancata applicazione dell'art. 2697 del codice civile; l'omessa od insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia; in relazione all'art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992 ed all'art. 360, nn. 3) e 5) del codice di procedura civile.

Il comune controricorrente replicava a tutte le censure ex adverso dedotte.

2. Il ricorso è destituito di fondamento.

Non sussiste, innanzitutto, il vizio motivazionale dedotto sotto molteplici profili.

La sentenza della Commissione tributaria regionale risulta analiticamente articolata in ordine ad entrambe le questioni, costituenti il nucleo della controversia; quello attinente all'Ici e quello relativo alla Tarsu.

La motivazione, ancorchè stringata, consente di ricostruire esaurientemente l'iter logico-giuridico del decum.

Inoltre, quanto al centrale thema decidendum, il ricorso deve essere rigettato sulla base dell'esegesi letterale della fondamentale norma dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 3 dicembre 1992, n. 504.

Secondo la richiamata disposizione occorre che vi sia una dichiarazione ("dichiarati") di inagibilità o inabilità, cui consegua (congiuntiva "e") non la non utilizzabilità in astratto.

Orbene, mancava nella fattispecie la prova del presupposto principale: la dichiarazione conseguente all'accertamento dell'inagibilità o della inabilità da parte dell'Ufficio tecnico comunale.

Tale dimostrazione incombeva alla parte contribuente, non solo per i noti principi regolatori dell'onere della prova, ma ancor più perchè veniva invocata una normativa di carattere sostanzialmente agevolativo, tale dovendosi considerare la riduzione dell'Ici del 50 per cento (art. 8, comma 1, citato).

3. Per le ragioni svolte il ricorso deve essere rigettato.

Le spese di giudizio. liquidate come da dispositivo vanno poste a carico della soccombente D.I. S.s.

## **P.Q.M.**

la Corte rigetta il ricorso, condanna la società ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate in complessivi euro 750,00, di cui 650,00 per onorario, oltre accessori di legge.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 30 dicembre 2004, n. 24235*

## **ICI - Base imponibile di fabbricati del gruppo D.**

### **FATTO**

La Y Editore S.p.A., quale proprietaria di un complesso immobiliare, sito in Milano, composto di due piani entro terra e dodici piani fuori terra con sovrastante piattaforma ad uso eliporto, con istanze del 2/12/97 e del 29/4/98 dirette al Comune di Milano, chiedeva il rimborso dell'ICI versata per il 1994. La società istante affermava di aver liquidato l'imposta, relativa agli immobili venduti alla X S.p.A. in data 3/6/94, per la frazione di anno di propria pertinenza, sulla base del costo contabile dell'immobile, come previsto dall'art. 7 D.Lgs. 11/7/92, n. 333. La Y fondava la domanda sul fatto che, nel febbraio 1998, era stato notificato il provvedimento dell'Ufficio del Territorio di Milano che, in sede di attribuzione definitiva, aveva modificato la rendita catastale, con la conseguenza che, moltiplicando tale rendita per il coefficiente 50 e determinando così la base imponibile in L. 34.064.000.000, l'imposta dovuta sarebbe di L. 70.967.000, da cui conseguirebbe il diritto al rimborso di L. 93.393.000, pari alla differenza tra L. 164.362.000 versate e L. 70.967.000 dovute.

Formatosi il silenzio-rifiuto, la Y Editore proponeva opposizione, chiedendo il riconoscimento del diritto al rimborso di detta somma, con gli interessi dalla data del pagamento.

Il Comune di Milano si costituiva e resisteva al ricorso; eccepiva la prescrizione del diritto al rimborso; nel merito, contestava l'esistenza di tale diritto, in quanto il D.Lgs. n. 504/92 istitutivo dell'ICI non prevedeva che l'attribuzione della rendita catastale, successivamente al pagamento dell'imposta, avesse natura dichiarativa, tale da retroagire, comportando il diritto al rimborso; invocava, a sostegno del proprio assunto, la Risoluzione Ministeriale n. 27/E del 9/4/98.

Contemporaneamente, la X S.p.A. presentava al Comune di Milano istanze rivolte ad ottenere il rimborso dell'ICI versata, per lo stesso immobile, rispettivamente per gli anni 1994, 1995, 1996 e 1997.

La società affermava di aver liquidato l'imposta sulla base del costo contabile dell'immobile, previsto dall'art. 5 D.Lgs. 11/7/92 n. 333 e fondava, ancora, le domande sul fatto che, nel febbraio 1998, era stato notificato il menzionato provvedimento dell'ufficio del Territorio di Milano, che aveva modificato la rendita catastale, con la conseguenza che l'imposta dovuta era sensibilmente inferiore a quella versata.

Formatosi il silenzio-rifiuto, la X proponeva opposizioni, chiedendo il riconoscimento del diritto al rimborso, con gli interessi dalla data di pagamento.

Il Comune di Milano si costituiva e resisteva ai ricorsi; eccepiva, anche in questa sede, la prescrizione del diritto al rimborso; nel merito, contestava la esistenza di tale diritto, per le medesime ragioni svolte nelle difese avverso detto ricorso proposto dalla Y.

Previa riunione dei due ricorsi proposti dalla X, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 357 del 17/1/2001, disattendeva l'eccezione di prescrizione formulata dal Comune di Milano ed accoglieva le domande nel merito, motivando che l'art. 11 D.Lgs. n. 504/92 prevedeva che il Comune deve procedere alla riliquidazione dell'imposta, a favore o a danno del contribuente, in tutti i casi di definitiva attribuzione di una rendita diversa da quella che è stata posta a base della liquidazione provvisoria.

Analogo decisione veniva adottata dalla stessa Commissione, con la sentenza n. 358 in pari data.

Avverso entrambe le decisioni proponeva gravame il Comune di Milano, che riproponeva le medesime argomentazioni svolte in primo grado.

Si costituiva la Y Editore, eccependo in entrambe le controversie l'inammissibilità dell'appello per indeterminatezza ed erroneità della domanda ed insistendo, in via subordinata nel merito, sugli argomenti svolti in prime cure.

La Commissione Tributaria Regionale, con la sentenza in epigrafe, previa riunione dei due procedimenti, confermava le due decisioni impugnate. Veniva così motivato: non sussisteva l'erroneità della domanda, in quanto era evidente l'errore materiale in cui era incorso il Comune appellante nel richiedere il rigetto del proprio appello; non ricorreva l'inammissibilità dell'appello per indeterminatezza della domanda del Comune, perchè negli atti di appello vi era una effettiva censura delle sentenze impugnate; l'eccezione di prescrizione, sollevata dal Comune in

primo grado, era infondata, perché, secondo il principio sancito dall'art. 2935 c. c., la prescrizione inizia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere e, nella specie, era stato documentato che la notifica del provvedimento, in forza del quale era sorto il diritto al rimborso, era avvenuta il 12/2/1998; la pretesa avanzata dalle due società era fondata alla luce dell'art. 11 D.Lgs. n. 504/92 che prevede che il Comune proceda alla riliquidazione dell'imposta, a favore o a danno del contribuente, in tutti i casi di attribuzione definitiva di una rendita diversa da quella che era stata posta a base della liquidazione provvisoria; d'altra parte, costituirebbe una ingiustificata ed illogica discriminazione non consentire una rettifica a favore del contribuente, del valore imponibile dell'immobile, per il quale ha precedentemente versato il tributo secondo criteri di calcolo imposti dalle lungaggini dell'amministrazione nell'attribuzione della rendita definitiva; risultando il fabbricato de quo iscritto in catasto fin dal 1990 sia pure senza rendita, non era applicabile il 3° c. dell'art. 5 D.Lgs. n. 504/92, bensì il c. 4° che si riferisce ad altri fabbricati soggetti a variazione; non vi era motivo per ritenere che il legislatore abbia inteso far gravare sul contribuente i ritardi dell'amministrazione nella attribuzione della rendita catastale definitiva, con la conseguenza che immobili di uguale valore, ma di diversa rendita catastale definitiva, finirebbero per essere tassati, per il medesimo periodo di imposta, in misura disuguale, creandosi una disparità di trattamento tra i contribuenti, priva di qualsiasi giustificazione logica.

Per la cassazione di questa decisione il Comune di Milano ha proposto ricorso, notificato il 20/6/2003, con l'articolazione di tre motivi ed ha depositato ulteriore memoria.

La X ha resistito con controricorso e ricorso incidentale, notificato il 29/7/2003. È stata depositata ulteriore memoria nell'interesse di entrambe le società. Il Comune di Milano ha proposto controricorso ai ricorsi incidentali, notificato il 22/10/2003.

## **DIRITTO**

1. Preliminarmente, i ricorsi devono essere riuniti d'ufficio, ai sensi degli artt. 62 c. 2° D.Lgs. n. 546/92 e 335 c. p.c., in quanto proposti contro la stessa sentenza, stanti evidenti ragioni di connessione soggettiva ed oggettiva.

2. Con il primo mezzo il Comune ricorrente ha rilevato la violazione e falsa applicazione dell'art. 5 c. 3° e 4° e dell'art. 11 c. 1° D.Lgs. n. 504/92, in relazione all'art. 360 c. 1° n. 3 c. p.c. Si deduce, specificamente, che: la legge istitutiva dell'ICI dispone all'art. 5 c. 1° che la base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili ed ai c. 2°, 3° e 4° prevede criteri differenti per la determinazione della base imponibile degli immobili stessi; il caso che ci occupa riguarda un immobile classificabile e successivamente classificato nella categoria D, a destinazione industriale, strumentale all'attività aziendale, interamente posseduto dall'azienda e distintamente contabilizzato, privo di rendita; questa fattispecie è puntualmente disciplinata dal 3° c. dell'art. 5 D.Lgs. n. 504/92 e non dal 4° c., che regola una ipotesi diversa, espressamente ritenuta non compresa nell'ipotesi precedente; per gli immobili di cui al gruppo D, il criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabili e inderogabile e vincolante e deve essere applicato fino alla fine dell'anno di imposizione nel corso del quale viene attribuita la rendita catastale oppure viene annotata negli atti catastali la rendita "proposta" a seguito della prevista procedura; per fabbricati "non iscritti in catasto" devono logicamente intendersi sia i nuovi fabbricati non ancora iscritti, sia quelli che, pur censiti, non hanno ancora avuto assegnata la rendita catastale; per tali immobili il valore, determinato in base a dichiarazione della stessa società, corrisponde al valore contabile in maniera coerente con il sistema fiscale societario ed, in particolare, con il valore dichiarato ai fini dell'IVA e della procedura di ammortamento; in assenza di determinazione di rendita catastale, tale valore rappresenta l'unico parametro certo, valido, efficace e definitivo ai fini dell'ICI; in ogni caso, la norma di cui al 3° c. dell'art. 5 è imperativa e cogente e non può essere disapplicata nemmeno sulla base di una inesistente disparità di trattamento.

Con il secondo motivo è stata dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 11 c. 1° D.Lgs. n. 504/92 e dell'art. 74 c. 1° e 2° L. n. 342/2000, in relazione all'art. 360 c. 1° n. 3 c. p.c. In particolare, viene rilevato che: la voluntas legis non era affatto quella individuata dal giudice d'appello, in quanto il legislatore, al fine di uniformare la disciplina al medesimo principio, aveva fatto prevalere quello dell'efficacia costitutiva dell'attribuzione della rendita già esistente per le ipotesi di cui al 3° c. dell'art. 5, non modificato, estendendolo, in materia di ICI, a tutte le ipotesi previste dall'art. 5; inoltre, la norma del 2° c. dell'art. 74 disponeva che non si fa luogo in alcun caso al rimborso di importi comunque pagati, per cui con questa norma di chiusura la legge ha definito le posizioni pendenti in relazione all'attribuzione della rendita catastale, escludendo il diritto al rimborso anche nelle ipotesi in cui questo fosse dovuto.

Con la terza doglianza è stata eccepita la parziale nullità della sentenza o del procedimento in ordine all'acconto dell'imposta per l'anno 1994, la violazione e falsa applicazione dell'art. 13 c. 1° D.Lgs. n. 504/92 e dell'art. 2935 c. c., in relazione all'art. 360 c. 1° n. 3 e 4 c. p.c.; nonché la violazione e falsa applicazione dell'art. 14 D.Lgs. n. 504/92, in relazione all'art. 360 c. 1° n. 3 e 4 c. p.c. Specificamente, viene articolato che: la domanda di rimborso per l'acconto 1994 era improcedibile perché l'art. 13 D.Lgs. n. 504/92 prescrive che il diritto al rimborso debba essere richiesto nel termine di tre anni dal pagamento, termine da intendersi come termine di decadenza e non di prescrizione; la

previsione alternativa della decorrenza da quando sia definitivamente accertato il diritto non riguarda la conclusione di un procedimento amministrativo di attribuzione della rendita catastale, bensì la conclusione di un procedimento di tipo giudiziale che disponga il rimborso; conseguiva la nullità della decisione impugnata nella parte in cui aveva disposto il rimborso delle somme versate a titolo di acconto per l'anno 1994 dalla Y e dalla X, non solo per l'insussistenza del diritto al rimborso, ma altresì per decadenza dall'azione relativa a tali pagamenti; l'aver disposto il pagamento degli interessi dalla data di pagamento e non dalla data della domanda di rimborso violava le disposizioni di cui agli artt. 13 e 14 D.Lgs. n. 504/92 che devono intendersi nel senso che gli interessi decorrono dalla data della domanda di rimborso.

3. La X, oltre a contrastare il ricorso, in via di ricorso incidentale evidenziava che: nell'atto di appello del Comune di Milano non compaiono i motivi del gravame della sentenza impugnata, ma vengono riproposte le argomentazioni svolte davanti alla Commissione Tributaria Provinciale, per cui non esisteva una valida domanda rivolta al giudice di appello, salvo quella errata di "respingere il gravame"; quindi, l'indeterminatezza della domanda e dei motivi di gravame rendevano l'appello improcedibile, contrariamente a quanto ritenuto dalla Commissione Tributaria Regionale.

4. Il Comune di Milano, con il controricorso ai ricorsi incidentali, replicava in ordine alla dedotta improcedibilità dell'appello, assumendo la inammissibilità e la infondatezza dei ricorsi incidentali. Precisava, al riguardo, che: è consolidato il principio secondo cui il giudice di merito non è condizionato dalla formula adottata dalla parte, ma ha il potere-dovere di interpretare e qualificare la domanda, accertando e valutando il contenuto sostanziale della pretesa; a questo principio si era attenuto il giudice di appello, allorché aveva evidenziato che l'erroneità delle conclusioni derivava da un mero errore materiale, facilmente riconoscibile; inoltre, l'interpretazione della domanda si risolveva in un giudizio di fatto, riservato al giudice di merito; da tanto derivava l'inammissibilità del ricorso per cassazione in cui, senza prospettare vizi motivazionali, si censurava l'errore che sarebbe stato compiuto dal giudice di merito in tale operazione ermeneutica.

5. Il ricorso del Comune deve ritenersi fondato in relazione alle doglianze formulate con precipuo riferimento alla errata esegesi della normativa di riferimento.

Attesa la natura speciale della disciplina si impone un'interpretazione letterale delle disposizioni richiamate ed, in particolare, dell'art. 5 D.Lgs. n. 504/92.

Questa norma, dopo aver ancorato la base imponibile dell'ICI al "valore" dell'immobile (co. 1°) - il cui presupposto è, nella specie, il possesso del fabbricato de quo (art. 1 c. 2°) - passa alla specifica individuazione di detto "valore": rispettivamente, il "valore catastale" (co. 2°) ed il "valore contabilizzato" (co. 3°).

In particolare, al c. 2°, si prevede che per i fabbricati iscritti in catasto il valore (catastale) «è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione» i "moltiplicatori", nel medesimo contesto dettagliatamente specificati.

Ai sensi del c. 3°, il valore "contabilizzato" per gli immobili del gruppo D - come, appunto, quello in oggetto, avente una destinazione industriale, strumentale all'attività aziendale - viene così testualmente individuato: «Per i fabbricati classificabili nel gruppo D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione» secondo i criteri specificamente richiamati e con l'applicazione dei coefficienti contestualmente determinati per ogni anno, a partire dal 1993.

Quella da ultimo esaminata è la norma che - anche in ragione della sua specialità ulteriore - si attaglia al caso che ci occupa.

Infatti, il successivo c. 4° individua, invece, un criterio "parametrico" («il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti») riferito a situazioni, che non interessano ai fini della presente decisione, atteso che l'immobile de quo è classificabile nel gruppo catastale D, categoria disciplinata in modo speciale e cogente dal riportato c. 3°.

Pertanto, va opportunamente sottolineato che fondata, quindi, risulta la tesi del Comune, allorché insiste nel sostenere che la specie in esame è puntualmente disciplinata dal c. 3° dell'art. 5 e non dal c. 4°, che regola un'ipotesi diversa, che non può farsi rientrare nella precedente.

La formulazione delle richiamate disposizioni non offre argomenti per attribuire al provvedimento di attribuzione di rendita la natura dichiarativa e, quindi, la efficacia retroattiva.

6. In fase di esegesi applicativa dell'esaminato c. 3° va puntualizzato che il criterio del "valore contabilizzato" era operante fino all'anno nel quale il fabbricato, classificabile e, poi, effettivamente, classificato nel gruppo catastale D (fatto questo pacifico in causa), non venne iscritto in catasto con attribuzione di rendita, in quanto ciò che rileva ai fini del regime fiscale ICI applicabile è, non la semplice iscrizione in catasto, bensì l'iscrizione con attribuzione di rendita. A seguito dell'emissione di questo provvedimento, avente chiara natura costitutiva (come sostenuto dal

Comune), si rende pienamente operante il criterio del "valore catastale", essendo irrilevante che l'immobile fosse già censito in catasto.

In sintesi, non potendo l'attribuzione di rendita retroagire, il provvedimento di attribuzione aveva efficacia dalla data di notifica, intervenuta il 12/2/98.

Per i precedenti anni in contestazione operava il criterio del "valore contabilizzato" (fissato sulla base dei costi contabili) per i periodi di imposta di rispettiva competenza della Y Editore S.p.A. (atto di vendita del 3/6/94) e della X.

Tale criterio, inderogabile e vincolante, doveva essere applicato fino all'anno di imposizione, nel corso del quale si era provveduto alla attribuzione della rendita catastale da parte dell'Ufficio del Territorio.

7. Il prospettato accoglimento consente di ritenere assorbite tutte le altre questioni, da delibare solo se fosse stato riconosciuto il diritto al rimborso in favore delle società istanti (decorrenza del termine triennale; decorrenza degli interessi; operatività della preclusione al rimborso ex art. 74 c. 1° e 2° L. 21/11/2000, n. 342).

8. Il ricorso incidentale della X, attinente alla improcedibilità dell'appello, deve essere disatteso.

Come correttamente motivato nella impugnata decisione della Commissione Tributaria Regionale - nell'ottica di una razionale interpretazione del contenuto sostanziale della domanda, certamente devoluta al giudice di merito - la richiesta conclusiva («In principalità, la reiezione del gravame») non poteva che ascrivere a mero errore materiale. Tenuto conto delle argomentazioni svolte nell'atto - tutte di censura dell'esegesi seguita dalla Commissione Tributaria Provinciale - non aveva senso logico la richiesta di rigetto del proprio gravame.

Inoltre, non ricorre una ipotesi di indeterminatezza della domanda. In particolare, nel ricorso in appello veniva dedotto specificamente che «l'impostazione adottata dai giudici della C.T.P. di Milano nella sentenza impugnata è inficiata ab origine...». E tutte le argomentazioni giuridiche venivano svolte per sostenere l'erroneità della interpretazione contestata.

Orbene, la valutazione circa la necessaria specificità dei motivi di appello non può essere astratta, ma deve essere concretamente correlata con la motivazione della sentenza gravata. E tale specificità sussiste quando alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengono contrapposte quelle dell'appellante in modo da contestare il fondamento logico-giuridico delle prime.

Non è, quindi, necessario l'esame dei singoli passaggi della motivazione ove l'appellante, pur non procedendo all'esplicito esame dei passaggi argomentativi della sentenza, svolga il motivo di appello in modo incompatibile con la complessiva argomentazione della decisione (Cass. Sez. Trib. 23/10/2003, n. 15936).

9. Per le ragioni svolte il ricorso principale del Comune di Milano deve essere accolto.

Il ricorso incidentale della X deve essere disatteso.

Conseguentemente, l'impugnata decisione deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

Il giudice di rinvio - che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase di legittimità - si atterrà al seguente principio di diritto: «Ai fini ICI, per gli immobili classificabili e successivamente classificati nel gruppo catastale D (a destinazione industriale, strumentale all'attività aziendale, posseduto dall'azienda e distintamente contabilizzato, coerentemente al sistema fiscale societario) è operante il criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabili ("valore contabilizzato") fino all'anno di imposizione in cui viene provveduto alla formale attribuzione di rendita, per cui si rende operante, a decorrere da tale epoca, il criterio del valore "catastale", parametro unico ed inderogabile con efficacia costitutiva, non retroattiva».

#### **P.Q.M.**

La Corte riunisce i ricorsi. Accoglie il ricorso 17048/03. Rigetta il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata. Rinvia, anche per le spese del presente grado, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE UMBRIA, sez. VI, 21 dicembre 2004, n. 142*

#### **ICI - Agevolazioni per coltivatori diretti o imprenditori agricoli.**

La Sig.ra \_\_\_\_\_, e' proprietaria nel 1998 (quote al 50% con la sorella) di un appezzamento di terreno di mq 21.721, nel comune di Terni; tale area e' destinata ad espansione, da attuarsi mediante lottizzazione convenzionata come previsto sia dal piano regolatore che dal piano particolareggiato di una intera zona (inclusa la

suddetta) per metri cubi 29.453. Trattandosi di area edificabile ai sensi dell'art. 2, co. 1, lett. b, D.Lgs. 504/92, si riteneva la stessa soggetta ad ICI, sulla base del valore venale in commercio.

Non avendo assolto gli obblighi tributari, il Comune di Terni ha notificato avviso di accertamento, attribuendo all'area, in riferimento ai prezzi medi di mercato nell'anno 1998, un valore di Euro 760.476,00, pari a Euro 25,82 al metro cubo; conseguentemente e' stata accertata in capo alla \_\_\_\_\_, una imposta ICI pari a Euro 2.091,31, più sanzioni ed interessi. Con sentenza n. 84 del 17/06/2003 la Comm. Prov. Trib. di Terni ha respinto il ricorso proposto dalla contribuente; la stessa appella tale sentenza per i seguenti motivi:

## **IN DIRITTO**

1 - L'accertamento e' nullo per mancata applicazione dell'agevolazione riferita agli imprenditori agricoli secondo l'art. 2, co. 1, lett. b del D.Lgs. 504/92: per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio, in base agli strumenti urbanistici. Si ritiene che la ricorrente rientri fra i soggetti indicati al comma 1 art. 9 D.Lgs. 504/92, quale utilizzatore diretto del fondo ed imprenditore agricolo.

2 - L'accertamento e' nullo per mancata considerazione di inedificabilità di fatto e di diritto dell'area, perché dalla situazione urbanistica emerge che tale area non può essere intesa come edificabile in quanto mancante (ad oggi anno 2003), ancora dell'approvazione del piano di lottizzazione.

## **NEL MERITO**

1- L'accertamento e' annullabile, per eccessiva valutazione delle aree; si ritiene che un'area destinata in un piano regolatore alla edificazione, non e' ancora un'area edificabile, ma e' un'area con una aspettativa di edificabilità. Il Comune non ha esplicitato alcuna motivazione o calcolo per determinare la propria valutazione in correlazione allo stato della pratica urbanistica. Si chiede di dichiarare la nullità o in subordine l'annullamento dell'avviso di accertamento per illegittimità di diritto e di merito. Il Comune di Terni si oppone al gravame del contribuente con costituzione In giudizio ex art. 54, D.Lgs. 546/92, e ne chiede la reiezione, riferendosi alle argomentazioni già esposte in primo grado e che amplia e sostiene con citazioni giurisprudenziali e documentazione varia. Questa Commissione osserva che l'appello non e' fondato e la decisione dei Primi giudici e' motivata e merita conferma.

1) Si rileva che l'avviso di accertamento emesso dal Comune e' stato ben motivato, avendo indicato le caratteristiche del terreno foglio 156, particelle 4 e 5, e foglio 155, particelle 11, 15, 16 e 38, ricadenti per una superficie di 21.721 mq in area destinata ad espansione, da attuarsi mediante lottizzazione convenzionata, come previsto sia dal P.R.G.. che dal piano particolareggiato della zona Polymer.

2) Trattandosi quindi di un'area edificabile, ai sensi dell'art. 2, co.1, lett. b, D.Lgs. 504/92, la stessa era soggetta ad ICI, sulla base del proprio valore venale in commercio; a tale area e' stato attribuito, in riferimento ai prezzi medi di mercato dell'anno 1999, per terreni di analoga destinazione, un valore di Euro 764.476,00 (pari a Euro 25,82 al metro cubo), tutto ciò notificato attraverso avviso di accertamento d'ufficio, con una imposta relativa pari a Euro 2.091,31 più sanzioni ed interessi.

3) Riguardo all'inapplicabilità dell'agevolazione riferita agli imprenditori agricoli, l'appellante non ha provato in alcun modo di appartenere a tale classe di imprenditori. Il legislatore con il comma 2, art. 58, D.Lgs. 446/97, ha chiarito che "agli effetti dell'applicazione dell'art. 9 del D.Lgs. 504/92, relativo alle modalità di applicazione dell'imposta ai terreni agricoli, si considerano coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della L. 9/01/63 n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia", tali elenchi sono quelli dei contributi agricoli unificati, ex SCAU, oggi INPS, settore agricolo. Il soggetto pur avendo dichiarato di essere titolare di pensione (non agricola) e non avendo ottemperato all'obbligo del versamento dei contributi previdenziali INPS, gestione agricola, comporta, conseguentemente l'impossibilità di accedere alla pretesa agevolazione. L'area in oggetto risulta pertanto imponible secondo il comma 1, lett. b, art. 2, D.Lgs. 504/92, dove si ribadisce che per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi.

4) Riguardo all'edificabilità dell'area ai fini ICI, l'art. 2 del D.Lgs. 504/92 stabilisce che per area fabbricabile si intende quella utilizzabile per edificazione in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi; comunque un suolo considerato edificabile da uno strumento urbanistico legittimamente adottato dal Consiglio Comunale, anche se non ancora in vigore, costituisce una entità immobiliare già fiscalmente valutabile secondo tale destinazione, pertanto il motivo sostenuto dall'appellante e' infondato, perché l'approvazione del piano di lottizzazione e' del tutto irrilevante rispetto al verificarsi del presupposto impositivo.

5) Riguardo alla congruità del valore accertato dall'avviso impugnato risulta che il Comune di Terni ha operato la stima con riferimento ai prezzi medi di mercato praticati nelle aree ad espansione riferendosi ai valori di congruità

rilevati dall'Agenzia del Territorio. Si tratta di valori riferiti a terreni con destinazione urbanistica identica a quella dell'area in oggetto, la cui materiale edificazione segue le normali procedure previste dalla legge. La stima dell'Ufficio di Euro 25,82 a metro cubo oltre a trovare riscontro nei valori medi di mercato e' confermata anche in riferimento al terreno in oggetto correlato alla vendita delle aree facenti parte della lottizzazione globale che sono state trattate a prezzi intorno ad Euro 33,00 al metro cubo, il cui prezzo e' stato accettato anche da altri proprietari delle zone limitrofe. La Commissione pertanto ritiene legittima e fondata la pretesa fiscale in quanto il Comune di Terni ha correttamente applicato l'imposta sul valore venale dei cespiti, stimati con riferimento al più probabile valore di mercato, attenendosi scrupolosamente al disposto dell'art. 5, D.Lgs. 504/92, con riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità ed alla destinazione d'uso. Allo stato quindi la decisione della commissione Tributaria Provinciale va confermata.

### **Per questi motivi la Commissione**

Conferma la sentenza appellata; spese compensate.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 1 dicembre 2004, n. 22571*

### **ICI - Base imponibile - Rendita catastale.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1.1. Il Comune di Cesena ricorre contro la Tec.Al. srl per la cassazione della sentenza specificata in epigrafe. La parte intimata non ha svolto alcuna attività processuale.

1.2. In fatto, la Tec.Al. srl ha impugnato la rettifica delle dichiarazioni ICI relative agli anni 1995 e 1996, riferite ad un immobile di cat. D, effettuata dal Comune di Cesena sulla base della rendita catastale attribuita fin dal 31 gennaio 1994. La società, che aveva versato l'imposta sulla base del valore risultante dalle scritture contabili (ai sensi dell'art. 5, comma 3, d.lgs. 504/1992), ha contestato la utilizzazione del criterio della tassazione in base alla rendita catastale, eccependo che l'attribuzione della rendita le era stata notificata soltanto il 26 marzo 1998 e che, quindi, per i periodi di imposta precedenti la rendita stessa non poteva essere utilizzata. Ciò, perchè l'atto di attribuzione della rendita non produce effetti se non dopo che sia stato notificato all'interessato, trattandosi di atto ricettizio.

La Commissione Tributaria Provinciale ha respinto il ricorso, ma, poi, la Commissione Tributaria Regionale ha accolto l'appello della società, sul rilievo che, in base alla giurisprudenza di questa Corte, l'atto di attribuzione della rendita censuaria deve essere notificato o comunicato all'interessato (sentenza n. 4509 del 10 aprile 2000). Di qui la conseguente nullità delle rettifiche in contestazione, in quanto non precedute da apposita notifica dell'atto di classamento, che ne è il presupposto.

1.3. A sostegno dell'odierno ricorso, il comune di Cesena denuncia:

a) la violazione e falsa applicazione degli artt. 11, commi 3 e 4, d.l. 70/1988, 30, comma 11, legge n. 488/1999, e 74, legge 342/2000, in quanto il giudice "a quo" avrebbe confuso i profili di tutela del contribuente, relativi ai modi e ai termini della impugnazione (cui si riferirebbe la giurisprudenza citata), con i profili sostanziali, relativi alla determinazione della base imponibile, che, in base alla normativa vigente *ratione temporis*, doveva avvenire in base all'atto di classamento;

b) violazione e falsa applicazione dell'art. 5, commi 2 e 3, d.lgs. n. 504/1992, in quanto la regola della determinazione dell'ICI sulla base del valore del fabbricato risultante dalle scritture contabili opera soltanto "fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita".

#### **DIRITTO E MOTIVI DELLA DECISIONE**

2.1. Il ricorso appare fondato.

2.2. I due motivi di ricorso denunciano la violazione e falsa applicazione di norme di legge che, nel loro insieme, costituiscono un "microsistema", che deve essere ricostruito tenendo conto anche delle modifiche intervenute nel tempo.

Pertanto, devono essere esaminati congiuntamente.

2.3. Preliminarmente, occorre sgombrare il campo da un equivoco di fondo, puntualmente denunciato dalla parte ricorrente. La sentenza di questa Corte (n. 4509/2000), che il giudice di appello ha posto a fondamento della propria decisione, affronta un diverso problema, che non è quello della legittimità dell'operato dell'ente impositore, bensì quello dei mezzi di tutela del contribuente. Infatti, come si legge nella motivazione della citata sentenza, la Corte è stata chiamata a "stabilire quale sia il regime di impugnazione, o, comunque, di contestazione dell'atto di classamento nell'ambito del procedimento di determinazione dell'imposta dovuta (registro, invim.), secondo il criterio della c.d. "valutazione automatica" di cui all'art. 52 comma 4 D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131".

Premesso che "l'atto di classamento dell'immobile con attribuzione della rendita catastale costituisce atto sicuramente rilevante sul piano tributario e, quindi, autonomamente impugnabile", la Corte ha chiarito che:

a) "nel caso in cui l'atto sia stato notificato o comunicato al soggetto interessato, questi può impugnarlo autonomamente - rispetto al successivo avviso di liquidazione - nel termine previsto, a pena di decadenza (...)" e la relativa causa ha carattere di pregiudizialità;

b) "nel caso in cui l'atto non sia stato notificato o comunicato al soggetto interessato - al quale, invece, sia stato notificato l'avviso di liquidazione d'imposta - lo stesso può far valere le contestazioni relative al classamento e/o all'attribuzione della rendita nella causa di impugnazione dell'avviso di liquidazione: e ciò - conformemente ai principi costituzionali sanciti dagli artt. 24 comma 1 e 113 commi 1 e 2 - sia in applicazione della norma, secondo cui "la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo" (art. 19 comma 3 terzo periodo d.lgs. n. 546 del 1992 cit.); sia in conformità alle decisioni del Giudice delle leggi (cfr. sent. n. 463 del 1995, che ha dichiarato non fondata, con riferimento all'art. 24 comma 2 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 d.l. n. 70 del 1988, nella parte in cui non prevede che il certificato contenente l'attribuzione della rendita da parte dell'ufficio tecnico erariale, trasmesso all'ufficio del registro, sia anche comunicato e notificato al contribuente";

c) "nel caso in cui - come si deduce sia avvenuto nella specie ... - l'atto di classamento sia stato notificato al soggetto interessato in epoca successiva alla notificazione dell'avviso di liquidazione, entrambi gli atti siano stati impugnati e pendano due distinte cause, appare indispensabile individuarne esattamente i rispettivi oggetti, ricorrendo, a seconda delle specifiche fattispecie dedotte in giudizio ed al fine di risolvere la controversia, agli istituti generali del rito civile, o della "pregiudizialità" - con conseguente sospensione necessaria, ai sensi dell'art. 295 cod.proc.civ., della causa pregiudicata (quella avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di liquidazione) tenuto conto che la determinazione dell'imposta "dipende" da quella della rendita catastale - ovvero della litispendenza o continenza di cause ( art. 39 cod.proc.civ.)".

In definitiva, la sentenza citata, riconosce che in ogni caso l'atto di classamento è sempre impugnabile, autonomamente quando tale atto sia stato comunicato o notificato da solo (non importa se prima o dopo la sua utilizzazione per la liquidazione dell'imposta) ovvero unitamente all'atto di liquidazione dell'imposta, quando il classamento stesso non sia stato notificato a parte.

Quindi, l'unica conseguenza che il giudice di appello doveva trarre nel recepire la citata giurisprudenza, era quella di riconoscere la legittimità della impugnazione dell'atto di classamento, da parte della società Tec.Al. srl, attraverso l'impugnazione dell'avviso di liquidazione di cui il primo è atto presupposto.

2.4. Invece, il giudice di appello assolutizza l'obbligo della comunicazione o notificazione ed afferma che "il requisito della notifica alla parte appare indispensabile, alla luce delle norme su enunciate che la prescrivono". Tale affermazione è esatta se intesa nel senso che anche la notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta, che presuppone l'atto di classamento, vale come notifica anche di quest'ultimo, ai fini della sua impugnazione; è, invece, errata se la si intende nel senso che senza la preventiva notifica dell'atto presupposto l'atto di liquidazione è illegittimo.

Questa seconda conclusione è errata nel contesto in esame, perché non la si può ricavare dai principi di diritto enunciati nella citata sentenza 4509/2000 (la cui portata è esclusivamente processuale). È errata anche nel quadro della normativa vigente *ratione temporis*, così come ha denunciato il comune ricorrente.

Infatti, l'art. 5, comma 2, del d.lgs. 504/1992, stabilisce la regola generale secondo la quale, ai fini del prelievo ICI, il valore dei fabbricati iscritti in catasto è determinato sulla base della relativa rendita. Il successivo comma 3, del medesimo art. 5, stabilisce, in deroga alla citata regola generale, che "Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita", il valore è determinato sulla base delle scritture contabili. La deroga, quindi, opera soltanto fino a quando non si verifichi la condizione (risolutiva dello stesso regime derogatorio) dell'accatastamento con attribuzione della relativa rendita, che, nella specie si è verificata il 31 gennaio 1994, a prescindere dalla comunicazione/notificazione della stessa.

Fermo restando, poi, che l'atto presupposto poteva essere impugnato unitamente all'avviso di liquidazione dell'imposta.

Pertanto, bene ha operato il comune nel liquidare l'imposta secondo la rendita catastale e bene ha operato la società contribuentenell'impugnare l'atto di liquidazione dell'imposta, per contestare, se del caso, anche il merito della attribuzione della rendita catastale non comunicata o notificata preventivamente.

La tesi della immediata operatività della attribuzione della rendita catastale (nel senso che poteva essere utilizzata per la liquidazione dell'imposta, anche a prescindere dalla sua preventiva comunicazione o notificazione, fermo restando, però, la sua impugnabilità), trova conforto nella più recente e specifica giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, "il certificato di attribuzione di rendita catastale, ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte di registro ed invim, non deve essere comunicato o notificato al contribuente, il quale può sempre impugnare l'atto di classamento nell'ambito del giudizio d'impugnazione dell'avviso di riliquidazione dell'imposta" (Cass. sent. n. 506/2002).

Anche la successiva evoluzione legislativa conforta la tesiinterpretativa sposata dal Collegio. Infatti, in forza dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, soltanto "A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita". Ne deriva che, prima della data del 1° gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi di rendita catastale erano immediatamente efficaci, fatto salvo in ogni caso il diritto di difesa da esercitarsi nelle forme illustrate nella sentenza 4509/2000. 2.3. Conseguentemente, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata, in quanto erroneamente ha affermato che l'ente impositore non potesse assolutamente utilizzare la rendita catastale attribuita all'immobile della società, prima della suanotifica. Pertanto, la causa va rinviata al giudice "a quo", per il giudizio di merito, riferito ad ogni altra questione sollevata dalla società contribuente che non sia quella della immediata utilizzabilità formale dell'atto di attribuzione della rendita catastale.

Il giudice del rinvio provvedere anche sulle spese di questo giudizio.

#### **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 dell'Emilia Romagna.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 1 dicembre 2004, n. 22569*

### **ICI - Disciplina transitoria per l'anno 1993 - Titolarità attiva del rapporto d'imposta.**

#### **La Corte, osserva quanto segue**

Con atto notificato il 3-5 luglio 2003, il comune di Perugia proponeva ricorso contro la sentenza in epigrafe indicata, esponendo che con delibera del 25 febbraio 1993, aveva elevato dal 4 al 6 per mille l'aliquota Ici per l'anno 1993.

Tale delibera era stata però impugnata davanti al Tar dell'Umbria, che l'aveva annullata per difetto di motivazione ed istruttoria.

In considerazione di quanto sopra, la C. di R. di P. (poi divenuta B. U.), aveva richiesto il rimborso di complessive lire 136.062.000, pari al due per mille indebitamente pagato in più sui fabbricati di sua proprietà.

Dal canto proprio, non aveva neppure risposto ed altrettanto aveva fatto la Direzione generale delle Entrate, che con ricorso in data 7 ottobre 1995, era stata, perciò, convenuta dinanzi alla Commissione tributaria di I grado di Perugia.

Con sentenza del 17 settembre 1997, quest'ultima aveva dichiarato l'inammissibilità del ricorso, ma la B. si era rivolta alla Commissione tributaria regionale, che con sentenza in data 5 maggio 1999 aveva rinviato la causa dinanzi al primo giudice per l'integrazione del contraddittorio nei confronti del comune.

La Commissione tributaria provinciale aveva provveduto in conformità e l'Amministrazione finanziaria aveva dato corso all'incumbente con atto notificato il 22 febbraio 2000.

Il 12 aprile 2000 si era, pertanto, costituito in giudizio, eccedendo la mancata impugnazione del silenzio a suo tempo serbato e, nel merito, l'infondatezza della pretesa avversa, dato che con delibera del 21 dicembre 1998 aveva rinnovato quella precedentemente annullata dal Tar, confermando l'applicabilità dell'aliquota del 6 per mille per l'anno 1993.

Con sentenza del 6 ottobre 2000, la Commissione provinciale aveva ribadito l'inammissibilità del ricorso, ma la sua decisione era poi stata riformata in appello con una sentenza che andava cassata perché viziata da violazione e falsa applicazione di norme di diritto, nonché da difetto di motivazione su punto decisivo della controversia.

La B. U. resisteva con controricorso, mentre l'Agenzia delle Entrate ed il Ministero dell'economia e delle finanze si limitavano a depositare un atto di costituzione al solo fine della partecipazione all'udienza di discussione.

La cancelleria provvedeva ai dovuti accertamenti e la causa veniva decisa all'esito dell'esame all'udienza del 4 novembre 2004.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Dalla lettura della sentenza impugnata, emerge che la Commissione tributaria regionale ha riformato la decisione di primo grado, rilevando in proposito che l'istanza di rimborso era stata validamente presentata nei confronti dell'Erario anziché del comune e che la successiva delibera con cui quest'ultimo aveva pensato di sanare i vizi di quella precedentemente annullata dal Tar, non avrebbe potuto spiegare alcun effetto retroattivo e giustificare, così, la pretesa di una maggiore aliquota per l'anno 1993.

Il comune di Perugia ha censurato l'anzidetta decisione, deducendo con il primo motivo la violazione e falsa applicazione degli artt. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992 e 3, comma 3, della L. n. 146/1998, nonché il difetto di motivazione su punto decisivo della controversia, in quanto pur avendo richiesto il rimborso anche ad esso comune, oltre che alla Direzione generale delle Entrate, la B. U. aveva poi impugnato soltanto il silenzio di quest'ultima, perdendo così la possibilità di agire nei suoi confronti una volta decorso il termine triennale di decadenza.

Con il secondo motivo, il comune di Perugia ha invece denunciato la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 4, commi 1 e 2, della L. n. 2248/1865, allegato E, 102, 103 e 113 della Costituzione, 26 della L. n. 1034/1971 e 6 del D.Lgs. n. 504/1992, nonché il difetto di motivazione su punto decisivo della controversia, perché i giudici a quo non avrebbero potuto disapplicare la nuova delibera del 1998 che, in ogni caso, si era validamente sostituita alla prima, togliendo in tal modo ogni dubbio sull'applicabilità dell'aliquota del 6 per mille per l'anno 1993.

Così riassunte le doglianze del ricorrente, osserva il Collegio che nel sistema originario dell'Ici, sarebbe toccato allo Stato il compito di provvedere al rimborso dell'imposta indebitamente pagata per l'anno 1993.

Con la L. n. 146/1998 ed il successivo D.M. n. 367/1999 venne, però, stabilito che sarebbero stati i comuni a dover curare i predetti rimborsi e che le istanze o le azioni già presentate o intraprese nei confronti degli uffici erariali, avrebbero spiegato i loro effetti anche nei confronti dei comuni, ai quali avrebbero dovuto essere perciò comunicate o trasmesse.

Ne discende che all'epoca dei fatti e, cioè nel 1995, il comune di Perugia non aveva il potere di riconoscere o negare alcunché per cui, trattandosi di un comportamento sostanzialmente irrilevante, deve senz'altro escludersi che la B. U. possa essere incorsa in qualche decadenza o prescrizione per non aver impugnato il silenzio serbato dall'ente locale sull'istanza di rimborso ad esso diretta.

Rigettato così il primo motivo del ricorso, giova rammentare che la giurisprudenza amministrativa ha da tempo chiarito che salvo espliciti divieti, l'Amministrazione ha sempre il potere di emanare, ora per allora, un nuovo atto in sostituzione di un altro annullato in sede giurisdizionale (Consiglio di Stato 27 marzo 2001, n. 1801, 30 marzo 1998, n. 502, 16 novembre 1997, n. 1145, in tema di aliquote Iciap e Tar dell'Umbria 19 luglio 1999, n. 645, pronunciata proprio in relazione alla delibera del comune di Perugia di cui si discute nella presente causa).

Non sussistendo alcun valido motivo per dubitare dell'esattezza di tale interpretazione, deve ritenersi che una volta annullata la precedente delibera per difetto di motivazione e d'istruttoria, il ricorrente aveva la possibilità di rinnovare l'atto con effetto retroattivo, ribadendo l'applicabilità dell'aliquota del 6 per mille per l'anno 1993.

Consegue da ciò che la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto riconoscere l'efficacia ex tunc della delibera in data 21 dicembre 1998 e, per l'effetto, respingere nel merito la pretesa della Banca appellante.

In accoglimento del secondo motivo, la sentenza impugnata va, pertanto, cassata senza, però, necessità di un rinvio degli atti alla Commissione regionale perché non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto della domanda di rimborso presentata dalla contribuente.

Sussistono, tuttavia, giusti motivi per compensare integralmente le spese dell'intero giudizio fra le parti.

## **P.Q.M.**

la Corte, rigetta il primo motivo del ricorso, accoglie il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta la domanda di rimborso presentata dalla Banca dell'Umbria. Compensa fra le parti le spese dell'intero giudizio.

**ICI- Avviso di accertamento - Motivazione - Requisiti.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il comune di I... notificava alla Regione Autonoma Valle d'Aosta, avvisi di accertamento con i quali, ai fini Ici per gli anni 1995 e 1996, contestava carenza di denuncia relativa a fabbricati di proprietà della stessa, insistenti sul territorio comunale, e recuperava a tassazione quanto effettivamente dovuto per tributi, maggiorazioni ed interessi.

Tali avvisi venivano impugnati in sede giurisdizionale e l'adita Commissione tributaria provinciale di Aosta, con decisione confermata in appello dalla sentenza della Commissione tributaria regionale in epigrafe indicata, rigettava l'impugnazione.

Ritenevano, infatti, i giudici di merito, contrariamente a quanto prospettato dalla Regione, che l'avviso di accertamento in rettifica fosse sufficientemente motivato, e che, d'altronde, non sussistessero i presupposti perché i fabbricati oggetto dell'accertamento godessero del regime di esenzione invocato dall'ente contribuente.

La ricorrente, con atto notificato il 18-21 marzo 2003, ed affidato a due mezzi, ha chiesto la cassazione della decisione di appello.

L'intimato Comune, con controricorso notificato il 30 aprile 2003, ha chiesto il rigetto dell'impugnazione.

Con memoria del 5 ottobre 2004, la ricorrente, assistita da altro difensore, ha ulteriormente illustrato le proprie ragioni.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo mezzo la ricorrente censura l'impugnata decisione per violazione e falsa applicazione dell'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992; dell'art. 3, comma 1, della L. n. 241/1990 e dell'art. 7, comma 1, della L. n. 212/2000.

Sostiene la contribuente che gli avvisi di accertamento impugnati sarebbero stati emessi in violazione delle citate norme, in quanto dal relativo contenuto non si evincerebbero i presupposti e le ragioni della pretesa del Comune.

Trattasi di censura infondata.

La sentenza impugnata, in vero, ha considerato legittimo l'accertamento induttivo operato dall'Ufficio, in coerenza con il consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte che il contribuente sia stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente "an" e "quantum".

Il Collegio ritiene di dover condividere, sul punto, le conclusioni del giudice di merito giacché, per pacifico indirizzo (Cass. n. 17762 del 12 dicembre 2002; n. 3549 del 12 marzo 2002; n. 7284 del 29 maggio 2001; n. 658 del 21 gennaio 2000; n. 260 del 12 gennaio 2000; n. 2807 del 21 settembre 1999) che si condivide e dal quale non si ravvisano motivi per discostarsi, il requisito motivazionale dell'accertamento esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva.

Ove, pertanto, l'accertamento specifici detti estremi del rapporto sostanziale, lo stesso deve ritenersi correttamente effettuato.

Ciò, peraltro, in coerenza con il carattere di provocatio ad opponendum riconosciuto all'avviso di accertamento e, quindi, con l'esigenza ch'esso consenta al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali onde poterla efficacemente contrastare (Cass. n. 1209 del 4 febbraio 2000).

Nel caso in esame la presenza nell'accertamento di tali elementi e' stata accertata dalla Commissione di merito con valutazione incensurabile in sede di legittimità.

Dall'esame dell'impugnata sentenza, infatti, si evince che i decidenti sono pervenuti alle rassegnate conclusioni, nella considerazione che le emergenze degli atti esaminati, e segnatamente le circostanze che gli stessi contenessero, sia la descrizione degli immobili sia pure il relativo classamento, fossero elementi idonei a soddisfare le esigenze motivazionali.

Argomentazione logica e condivisibile, avuto riguardo al fatto che nel caso in esame, in cui non e' in discussione la consistenza ed il classamento degli immobili, bensì, solo la spettanza o meno della chiesta esenzione, detti elementi erano a ritenersi sufficienti a dare contezza delle ragioni dell'operato recupero a tassazione, ed a porre, quindi, il contribuente nelle condizioni di approntare le proprie difese.

Ciò, oltretutto, perché, nel caso, stante la circostanza che la Regione si era indotta a non dichiarare gli immobili ed a non corrispondere l'Ici, nella considerazione di essere a ciò legittimata dal fatto che gli stessi ricadevano in una previsione di esenzione, era di tutta evidenza che la pretesa di cui all'accertamento era connessa proprio a dette omissioni.

Ne' può condividersi l'affermazione secondo cui poiché' trattavasi di immobili "astrattamente ricadenti in una previsione di esenzione" doveva ritenersi legittimo l'operato della Regione che aveva ritenuto di non dichiararli e di non pagare l'Ici, e ciò alla luce della disposizione del comma 2 dell'art. 7 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che considera presupposto indefettibile, riferibile a tutte le previsioni del comma 1, perché si faccia luogo all'esenzione, l'esplicitazione del "periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte", così postulando l'esigenza di una stretta immanenza tra gli immobili oggetto della previsione di esenzione e l'attività negli stessi espletata.

Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992.

Con tale mezzo, che viene proposto in via subordinata, la sentenza impugnata viene censurata nel merito perché "non ha ritenuto applicabile al fabbricato classificato in categoria D/2 e sito in località T... (ex albergo acquisito per destinarlo a struttura residenziale per anziani e soggetti non autosufficienti) la previsione di esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992".

Si deduce che male avrebbe fatto la Commissione tributaria regionale, nell'affermare l'assoggettabilità ad Ici dell'immobile anzi indicato, a fare riferimento all'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, giacché' la disposizione applicabile alla fattispecie in questione era, invece, quella di cui alla lett. a) del medesimo articolo, che, per l'appunto, disciplina il regime degli immobili, fra gli altri posseduti dalle Regioni, "destinati esclusivamente ai compiti istituzionali".

La Corte ritiene che la prospettata questione debba trovare soluzione coerente al principio, desumibile da pregresse pronunce, secondo cui l'esenzione dall'Ici per gli immobili "destinati allo svolgimento di attività istituzionali, presuppone la destinazione immediata e diretta di detti immobili alla realizzazione dei fini istituzionali".

Si e', invero, ritenuto (Cass., Sez. V, n. 142 del 9 gennaio 2004) che tale principio, originariamente formatosi in esito all'elaborazione giurisprudenziale di normativa disciplinante altra imposta, "tenuto conto dell'identità della ratio ispiratrice e dell'analogo tenore letterale di entrambe le disposizioni, e' applicabile anche all'esenzione dall'Ici, disposta dall'art. 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 504/1992 per gli immobili posseduti dagli enti ivi indicati, tra cui i comuni, in quanto destinati esclusivamente ai compiti istituzionali degli enti medesimi".

In base a tale condiviso principio l'esenzione dall'Ici, prevista dalla citata disposizione, può, quindi, operare "solo se l'immobile e' direttamente e immediatamente destinato allo svolgimento dei compiti istituzionali", ma non nel caso in cui il bene resti inutilizzato e, solo, sia stata manifestata la volontà di destinarlo a compiti istituzionali.

Principio ancor più da condividere all'esito di una rilettura delle disposizioni contenute nel 1 e 2 comma dell'art. 7 citato, dal cui tenore si evince che il regime di esenzione disciplinato nel primo comma sotto le lettere da a) ad i), giusto il disposto del comma 2, "spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte".

Il che induce logicamente a ritenere, confermando la correttezza dell'orientamento giurisprudenziale cui si presta adesione, che l'esenzione dall'Ici non compete per il semplice fatto che gli immobili siano posseduti dai soggetti indicati alla lett. a) dell'art. 7, richiedendosi l'ulteriore presupposto che gli stessi siano direttamente ed immediatamente adibiti ai compiti istituzionali dell'ente.

Il mezzo va, quindi, rigettato non ricorrendo, nel caso, avuto riguardo alla incontrovertita circostanza che l'immobile nel periodo di riferimento non risulta che sia stato in concreto adibito ad alcuno dei compiti istituzionali della Regione, quella situazione di diretta ed immediata destinazione del bene ai compiti istituzionali dell'ente, richiesta dall'invocato art. 7, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 504 del 1992 per l'ammissione al regime di esenzione dall'Ici.

Conclusivamente il ricorso va respinto.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio di cassazione.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 15 novembre 2004, n. 21573*

**ICI - Area fabbricabile - Nozione ex art. 2, dlgs 504/92.**

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

F.M. e' comproprietario pro indiviso con il fratello L. di un terreno sito nel comune di Caldogno e individuato in catasto al foglio 9, mapp. un. 0239, 02380 e 02382, compreso nel PRG dello stesso comune come zona territoriale omogenea C2/3 - residenziale di nuova espansione - la cui edificabilità, ai sensi dell'art 23 NTA, e' subordinata all'emissione di uno strumento attuativo.

Inoltre, in data 21 aprile 1992 il PRG veniva interessato da una variante per cui l'area in questione veniva inclusa nella classificazione delle sottozone agricole, variante approvata dalla Giunta regionale veneta il 23 maggio 1995, con delibera n. 2943, esecutiva dal 7 giugno 1995.

I fratelli F. avevano fin dal 1990 inoltrato istanza per l'approvazione di un piano di lottizzazione onde poter costruire sul terreno de quo, approvazione sempre negata dal Comune e, da ultimo, dichiarata sospesa per la presenza delle modifiche apportate con la variante ai sensi dell'art. 71, L.R. Veneto n. 61/1985 (Misure di salvaguardia).

A seguito dell'approvazione regionale del 1995 il Consiglio comunale approvava il piano di lottizzazione F. in data 29 settembre 1997.

Nel corso degli anni dal 1993 al 1995 i germani F. avevano pagato l'Ici nella misura prevista per terreni non edificabili, versando per il 1993 lire 831.000 e per il 1994 e 1995 lire 773.000. Il 22.12.2000 venivano loro notificati avvisi di accertamento Ici per infedele dichiarazione con i quali venivano richieste lire 9.425.000 per il 1993, lire 9.154.000 per il 1994 e lire 8.850.000 per il 1995.

F. Luigi impugnava detti atti innanzi alla C.T.P. di Vicenza, contestando la pretesa del Comune e sostenendo che ai fini Ici l'edificabilità del suolo deve essere effettiva e non meramente teorica come nel caso di terreno che pur compreso nel PRG sia soggetto a misure di salvaguardia; in subordine, deduceva l'eccessività della valutazione, tenuto conto del vincolo l'inedificabilità temporanea e la mancata applicazione da parte del Comune delle riduzioni delle tariffe previste. Chiedeva inoltre la sospensione dell'esecutività dei provvedimenti impugnati.

Il Comune si costituiva in giudizio chiedendo rinvio per essere in corso un tentativo di conciliazione; l'udienza veniva pertanto rinviata al 25 maggio 2001.

Il 4 maggio 2001, non essendo andato a buon fine il tentativo di conciliazione, il Comune presentava delle controdeduzioni, sostenendo che il terreno de quo era da considerarsi edificabile ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera b), D.Lgs. n. 504/1992 in quanto inserito come area fabbricabile nel PRG, che la valutazione era stata effettuata in base ai prezzi delle aste pubbliche per la vendita di lotti di terreno ubicati in territorio comunale e che le riduzioni erano state previste in sede di autoregolamentazione e non per fissare il valore commerciale.

All'udienza del 25 maggio la C.T.P. accoglieva il ricorso del contribuente. Detta pronuncia veniva impugnata dal Comune in via pregiudiziale per avere il giudice deciso il merito della causa mentre si sarebbe dovuto discutere solo l'istanza di sospensiva; quanto al merito ribadiva quanto sostenuto in primo grado. Il contribuente non si costituiva.

La C.T.R. del Veneto respingeva l'istanza di rimessione della causa in primo grado ma accoglieva l'impugnativa nel merito, ritenendo che ai fini Ici basta che l'edificabilità di un terreno sussista giuridicamente, cioè sia inserito in uno strumento urbanistico perfezionato, nulla rilevando l'inedificabilità effettiva per altre ragioni contingenti o temporanee. La stessa Commissione compensava le spese.

Avverso detta decisione propone ricorso per cassazione F.M. sulla base di cinque motivi. Non risulta costituito il comune di Caldogno.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo F.M. lamenta l'errata e falsa applicazione degli artt. 48 e 71 L.R. Veneto n. 61/1985 e succ. mod. in materia di misure di salvaguardia, l'errata e falsa applicazione ed interpretazione dell'art. 2, D.Lgs. n. 504/1992, nonché il difetto di presupposto d'imposta, carenza di motivazione negli atti di accertamento impugnati ed, infine, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza.

Sostiene il contribuente che presupposto dell'imposta, come indicato dall'art. 1, D.Lgs. n. 504/1992 e' il possesso di aree fabbricabili e tali sono ai sensi del successivo art. 2 quelle utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici, pertanto, il semplice inserimento di un'area del PRG non e' sufficiente se per qualunque contingente ragione l'area stessa non sia effettivamente suscettibile di edificazione per mancanza di piani particolareggiati o, come nella specie, per l'esistenza di misure di salvaguardia che ne impediscano l'utilizzabilità effettiva, misure previste sia dalla L. n. 1902/1952 (modificata ed integrata dalle LL. n. 135/1955, n. 517/1968 e dall'art. 4, L. n. 291/1971), nonché dall'art 48, L.R. Veneto n. 61/1955. Pertanto, per l'area edificabile colpita dalle misure di salvaguardia non può essere rilasciata alcuna concessione edilizia, malgrado l'inclusione nello strumento urbanistico e non potendo aver corso la concessione edilizia a favore del richiedente si deve concludere che i terreni interessati da dette misure non possono essere considerati ne' in fatto ne' in diritto edificabili per espressa volontà della legge.

Tale fenomeno d'inedificabilità temporanea e' stato anche tenuto presente dal legislatore che con l'art. 59, comma 1, lettera f), D.Lgs. n. 446/1997 ha conferito ai Comuni la facoltà di prevedere un rimborso, in caso d'imposta pagata per aree che siano successivamente divenute in edificabili per effetto di varianti apportate allo strumento urbanistico.

Lamenta, inoltre, il contribuente la carenza di motivazione dei provvedimenti impugnati nonché l'errore contenuto nella parte motiva della sentenza nella quale viene indicata come rilevante l'edificabilità giuridica e non quella effettiva, senza rendersi conto che le misure di salvaguardia come l'assenza di uno strumento edilizio attuativo, se previsto come presupposto, incidono non solo sull'attitudine materiale di un terreno ad essere edificato, quanto sulla sua possibilità giuridica. privandolo della capacità edificatoria dovuta all'avvenuta adozione di un altro strumento urbanistico o ad una sua variante o alla mancata necessaria adozione di piano attuativo.

Con la seconda censura, dedotta in via subordinata in caso di omessa costituzione del Comune, si lamenta l'errata e falsa applicazione dell'art. 59, D.Lgs. n. 546/1992, difetto di motivazione e la violazione del contraddittorio per avere la C.T.R. ritenuto che non sussistesse violazione del contraddittorio quando la C.T.P. era passata direttamente alla decisione del merito nell'udienza fissata per decidere l'istanza di sospensione, punto questo oggetto d'impugnazione del Comune in sede di appello, in quanto la mancata espressa previsione del divieto di passare alla decisione del merito in udienza destinata alla discussione della sospensiva non può essere ritenuto equivalente alla concessione di detto potere.

Con il terzo motivo F.M. denuncia la violazione dell'art. 5, D.Lgs. n. 504/1992 e l'errata interpretazione della risoluzione ministeriale del 17 ottobre 1997 in ordine all'applicazione dei criteri di calcolo e di identificazione del valore venale del terreno in questione dato che il valore di questo nella situazione di fatto in cui trovasi per l'impossibilità di poter procedere ad edificazione non può essere considerato pari a quello di terreni edificabili effettivamente quali quelli risultante dalle aste pubbliche di vendita di lotti, tenuto anche conto che la risoluzione ministeriale succitata ha chiarito che l'imposizione su un area edificabile deve essere correlata all'inclusione in uno strumento urbanistico attuativo.

Con la quarta doglianza si lamenta l'errata e falsa applicazione della stessa disciplina comunale in materia di accertamento Ici per non avere il Comune tenuto in considerazione i limiti che si era posto con proprie delibere al potere di accertamento stabilendo che il valore venale dei terreni ai fini Ici doveva essere quello accertato il primo gennaio di ciascun anno d'imposizione, mentre nella specie si era fatta applicazione dei valori stabiliti per l'anno 2000 senza applicare la riduzione del 50% prevista per le aree C/2 del PRG non convenzionate e non urbanizzate come l'area F..

Con l'ultimo motivo ci si duole della compensazione delle spese giudiziali del processo di appello, grado nel quale F.M. non si era costituito e, quindi, non aveva svolto alcuna attività difensiva.

In via preliminare occorre esaminare il secondo motivo di natura processuale, lamenta infatti il ricorrente che la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto che non sussistesse violazione del contraddittorio quando la C.T.P. aveva deciso in unica udienza sia l'istanza di sospensione che il merito.

La doglianza non ha fondamento, non sussistendo alcuna lesione del contraddittorio. in quanto dagli esami degli atti, permesso nella specie a questa Corte, trattandosi di denuncia di vizio in procedendo, si evince che a quella udienza di discussione erano presenti ambedue i contendenti, sia il contribuente che il Comune, e che nessuno di essi si era opposto al fatto che si procedesse alla decisione del merito con la richiesta di rinvio ad altra udienza.

Peraltro, non sussiste nemmeno la violazione dell'art. 59, D.Lgs. n. 546/1992 in quanto detta fattispecie non e' contemplata tra i casi di rimessione del processo alla Commissione provinciale, ne' detta norma lascia spazio ad un'interpretazione estensiva od analogica, data la specificità dell'elencazione. Ne', infine, sulla base delle precedenti considerazioni, può condividersi l'opinione del ricorrente che la mancata espressa previsione del divieto di passare alla decisione del merito in udienza destinata alla discussione della sospensiva non può essere ritenuta equivalente alla concessione di detto potere.

Il primo motivo e', invece, fondato.

Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'Ici, stabilisce, all'art. 1, comma 2, che presupposto di tale imposta è "il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli siti nel territorio dello Stato". La distinzione tra terreni agricoli ed aree fabbricabili ha la sua ragione d'essere nella diversa previsione del calcolo della base imponibile determinata ai sensi del successivo art. 5.

L'art. 2 di tale disposizione legislativa, alla lettera b), precisa che:

"Per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali (PRG) o attuativi (piani particolareggiati o di lottizzazione n.d.r.) ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione". I criteri richiamati in materia di espropriazione sono contenuti nella L. n. 359/1992 che, all'art. 5-bis, comma 3, definisce aree fabbricabili quelle che hanno "possibilità legali ed effettive di edificazione".

La distinzione prevista dalla legge, in modo così preciso e minuzioso, tra strumenti urbanistici generali o attuativi, con l'aggiunta della "possibilità effettiva di edificazione" è stata necessaria perché non tutti i terreni compresi nel PRG sono immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio per i motivi appresso indicati. Per intendere tale necessità bisogna fare riferimento alla legge urbanistica ed in particolare al D.M. 2 aprile 1968 dei LL.PP., da applicare ai PRG, ai piani particolareggiati, ai regolamenti edilizi, alle revisioni degli strumenti urbanistici ecc., e che suddivide e classifica il territorio in zone omogenee, ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, L. 6 agosto 1967, n. 765.

Da tale ripartizione in zone omogenee discende, poi, in sede di previsione delle norme tecniche di attuazione (NTA) dei PRG, la possibilità di utilizzare immediatamente a scopo edificatorio quei terreni riportati nello strumento urbanistico generale nelle zone A) (centri storici), o zone B) (zone di completamento), per i quali il rilascio della concessione edilizia non deve attendere l'approvazione degli strumenti urbanistici attuativi (previsti dagli artt. 13 - piani particolareggiati - e 28 - piani di lottizzazione - L. n. 1150/1942 e succ. modifiche), perché trattasi di zone già urbanizzate (Cons. di Stato, sez. 4, n. 3253 dell'11 giugno 2002, n. 5721/2001), mentre per le zone C) - (inedificate, destinate a nuovi complessi), con necessità di opere di urbanizzazione, e per le altre zone non urbanizzate, per potere ottenere la concessione edilizia, e, quindi, per potere effettivamente edificare, è necessario attendere l'approvazione dei piani attuativi (piani particolareggiati o di lottizzazione) - adozione da parte del Comune ed approvazione da parte della Regione - atto complesso - per cui, fino a quando tali strumenti urbanistici non saranno perfetti, quei terreni non possono essere "utilizzabili a scopo edificatorio".

Solo con l'approvazione definitiva di quegli strumenti urbanistici e la costruzione, almeno, delle opere di urbanizzazione primaria (strade, acqua, fognature, illuminazione) è possibile individuare le aree effettivamente destinate ad insediamenti residenziali, utilizzabili a scopo edificatorio, dove, quindi, si potrà legalmente costruire, e laddove la edificabilità è vietata, perché, per esempio, una parte di quella zona, compresa nel PRG, è stata destinata a verde pubblico, a strade, parcheggi, attività collettive, spazi pubblici ecc., con vincolo di inedificabilità. Scorrendo le disposizioni del D.M. sopra citato, artt. 3 e 4, è facile, infatti, rendersi conto che almeno il 30% dei terreni site in zone C) (di espansione) o, in genere, nelle zone non urbanizzate, devono essere destinate alle opere sopra elencate con vincolo di inedificabilità. Di conseguenza solo dopo l'approvazione dei piani attuativi si saprà quale parte di quelle aree è destinata effettivamente all'edificazione residenziale e quale è vincolata per usi pubblici.

Si comprende così perché la legge istitutiva dell'Ici distingue tra utilizzabilità a scopo edificatorio prevista negli strumenti urbanistici generali o quelli attuativi, aggiungendo il requisito della possibilità effettiva di edificazione con riferimento alla L. n. 359/1952.

È evidente che il Legislatore ha voluto sottoporre ad imposta, con base imponibile diversa, quelle aree immediatamente utilizzabili a scopo edificatorio, con possibilità legale ed effettiva di rilascio di concessione edilizia al momento dell'imposizione fiscale, distinguendo tra zone urbanizzate, per le quali è consentito il rilascio di concessione edilizia in base al P.R.G., ancora prima dell'approvazione dei piani attuativi, e quelle che, non trovandosi in tale situazione anche se comprese nei P.R.G., devono attendere i piani particolareggiati o i piani di lottizzazione per potere ottenere tale concessione.

È chiaro che il Legislatore ha inteso riservare un diverso trattamento fiscale, con la previsione di una base imponibile sul valore reale, per quelle aree la cui utilizzazione a scopo edificatorio è attuale e non rinviata alla adozione e successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi e, quindi, per quei terreni per i quali il rilascio della concessione edilizia è previsto da provvedimenti definitivi e non in fieri. Se non avesse inteso dire quanto sopra esposto, il Legislatore avrebbe potuto limitarsi a definire l'area fabbricabile quella "compresa nel PRG" oppure quella "destinata all'edificazione", senza riferimento agli strumenti urbanistici "attuativi" o alle "possibilità effettive di edificare" richiamando, inoltre, i criteri contenuti nella L. n. 359/1952 (possibilità legali ed effettive di edificazione).

Lo stesso deve dirsi quando, come nel caso in esame, in seguito a variante in itinere dello strumento urbanistico la concessione edilizia venga sospesa in applicazione delle norme di salvaguardia previste dalla L. n. 1902/1952 (come modificata ed integrata dalla L. n. 135/1955, dalla L. n. 517/1968 e dall'art. 4, L. n. 291/1971) che prevede: "A decorrere dalla data della deliberazione comunale di adozione dei PRG e fino alla data del decreto di approvazione, il Sindaco, deve (V. art. 3, L. n. 765/1967) sospendere ogni determinazione sulle domande di licenza edilizia quando riconosca che tali domande siano in contrasto con il piano adottato".

Si tratta di misure legali cautelative in grado di impedire l'edificazione (Cfr Cons. Stato, sez. V n. 394/1994, nonché sez. IV, n. 356/1989; Cons. Stato, sez. IV n. 3243/2000, nonché sez. IV 1 agosto 1997, Cons. Stato, sez. V n. 1079/2002 e sez. V, n. 1682/2002,).

D'altra parte, se l'edificazione è vietata fino all'approvazione dei piani attuativi (piani particolareggiati o di lottizzazione) o fino a quando la norma di salvaguardia non è stata revocata o dichiarata decaduta, con la impossibilità di ottenere valida concessione edilizia, non è seriamente sostenibile che quell'area è utilizzabile a scopo edificatorio. La utilizzabilità presuppone la possibilità attuale e non potenziale di edificare. E se non si può costruire e, quindi, il proprietario nessun vantaggio aggiuntivo rispetto a prima può avere, non vi è motivo di prevedere per quel terreno una base imponibile diversa rispetto al terreno agricolo, tenuto conto che la ratio della suddivisione dei terreni in agricoli ed edificatori si basa sulla volontà di colpire la plusvalenza che il proprietario ottiene al momento in cui il suo terreno, con la concreta possibilità di rilascio della concessione edilizia e, quindi, con la possibilità effettiva di costruire, acquista un maggior valore (Vedi Cass. 3 dicembre 1994, n. 10406; Cass. 28 marzo 1996, n. 2856; 17 luglio 1996, n. 6573; 11 dicembre 1996, n. 11037; 5 giugno 1997, n. 5111; 8 gennaio 1998, n. 97; Cass., sez. trib. 22 nov. 2000, n. 15090).

Ove si dovesse intendere che l'imposta debba colpire anche quel terreno che, pur compreso nel PRG, non è edificabile perché mancano i piani attuativi, ci troveremmo di fronte ad una imposta patrimoniale, e non ad una imposta sul reddito prodotto dalla plusvalenza determinata dal passaggio di quel terreno da agricolo ad edificabile. Una tale previsione potrebbe essere impugnata per contrasto con l'art. 53 della Costituzione, ove è chiaramente detto che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

Ma vi è di più: la eventuale trasgressione del divieto di edificare in attesa dell'approvazione dei piani attuativi o perché imposto dalle norme di salvaguardia, importa, tra l'altro, la denuncia penale da parte del Sindaco e l'applicazione delle relative sanzioni di cui all'artt. 32, commi 3 e 4, e 41, L. n. 1150/1942, come sostituiti dal capo I della L. n. 47/1985, in materia di abusivismo edilizio, con il sequestro e la confisca del manufatto, per cui, in assenza di piani particolareggiati o di lottizzazione approvati o in costanza di norme di salvaguardia adottate dal Comune, quest'ultimo, da una parte chiede al cittadino i soldi per l'Ici perché, a suo parere, il terreno è compreso in un PRG e, quindi, utilizzabile a scopo edificatorio e, dall'altra, lo denuncia penalmente per lottizzazione o costruzione abusiva perché il terreno non è edificabile fino all'approvazione dei piani attuativi o della variante che ha determinato l'adozione delle norme di salvaguardia. L'incongruenza sarebbe tale da non potere essere consentita in uno Stato di diritto.

È per questo che la legge prevede che la utilizzabilità a scopo edificatorio deve essere con concessione edilizia), e, quindi, con previsione legale di applicabilità dell'imposta, e non oggi applicazione dell'imposta con possibilità di edificare rinviata a chissà quando, in attesa che i piani attuativi vengano approvati o le norme di salvaguardia siano revocate o decadute, e con la probabilità che quei piani o quelle varianti apportino modifiche peggiorative delle previsioni urbanistiche rispetto alla primitiva indicazione di massima di cui al PRG, mediante imposizione di vincoli di inedificabilità e, quindi, con pagamento, per anni, dell'Ici per un terreno dove, prima, non si è potuto costruire perché mancavano i piani attuativi e, poi perché, con l'approvazione di tali piani, il terreno è stato vincolato a verde pubblico, parcheggi, strade, piazze, attività collettive, o opere di urbanizzazione ecc. ecc..

Il Legislatore, quindi, con una disposizione di cui, in parte qua, è stata ritenuta compatibile con i principi costituzionali, ha espressamente previsto di suddividere le aree site nel territorio dello Stato in due sole categorie, aree edificabili da una parte e agricole tutte le rimanenti, senza possibilità di un tertium genus, come ribadito anche dalla Corte Costituzionale (V. sent. n. 261 del 23 luglio 1997), che possa influenzare la quantificazione della base imponibile sul presupposto che essendo comprese in un piano regolatore generale prima o poi, forse, potranno essere utilizzate a scopo edificatorio, senza considerare che, se così fosse, qualsiasi terreno oggi agricolo, potrebbe, in un domani più o meno prossimo, essere utilizzato a scopo edificatorio a seguito dell'approvazione di una qualche variante, per cui la distinzione sarebbe superflua.

Del resto lo stesso Ministero delle Finanze, con la risoluzione min. 17 ott. 1997, n. 209/E della Dir. centr. fiscalità locale, serv. I, div., II, ha riconosciuto, in materia di Ici, che, fino alla approvazione dei piani particolareggiati o attuativi “non possono essere considerate fabbricabili quelle aree che risultano assoggettate dagli strumenti urbanistici a vincolo di inedificabilità”, quali sono le aree soggette ad edificazione solo dopo l’approvazione dei piani attuativi o delle varianti che hanno imposto le misure di salvaguardia, con divieto di rilascio o con sospensione della concessione edilizia fino alla approvazione di tali strumenti e, quindi, con la impossibilità di costruire legalmente, pena. come sopra detto denuncia penale, sequestro e confisca del manufatto.

Quanto sopra esposto, peraltro, trova conforto anche nei principi sanciti dallo Statuto del contribuente (L. n. 212/2000) che all’art. 10 richiama espressamente i principi della “collaborazione”, della “buona fede” e dell’“affidamento” nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, immediatamente deducibili, rispettivamente, da quelli di “buon andamento” e di “imparzialità” dell’amministrazione, di “capacità contributiva” e di “eguaglianza” (sub specie del rispetto anche del canone di “ragionevolezza”), garantiti dagli artt. 97, comma 1, 53, comma 1, e 3, comma 1, della Costituzione e che devono essere annoverati tra quelli immanenti nel diritto e nell’ordinamento tributario già prima dell’entrata in vigore dello Statuto del contribuente (prima cioè del 1 agosto 2000; cfr. art. 1, L. n. 212/2000).

Siffatto carattere immanente di detti principi si desume chiaramente, oltre che dalle pronunce di questa Corte in tema di Statuto del contribuente (v., ex multis, sent. n. 17576/2002), anche dagli orientamenti giurisprudenziali elaborati dal Giudice delle leggi, dal Giudice comunitario e dal Giudice amministrativo.

Conclusivamente, la Corte accoglie il primo motivo, rigettando il secondo e dichiarando assorbite tutte le altre censure, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito ex art. 384 del codice di procedura civile, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente.

Sussistendo giusti motivi, compensa le spese dell’intero giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente. Compensa le spese dell’intero giudizio.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PUGLIA 29 ottobre 2004, sez VII, n. 20.*

#### **ICI - Esenzioni.**

#### **FATTO, SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DEL RICORSO**

Con atto depositato il 30.07.1997, la sig.ra A.P. ricorreva innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, per impugnare il silenzio rifiuto del Comune di Bari, in ordine all’istanza proposta dalla medesima contribuente il 26.6.1996, a mezzo della quale aveva chiesto il rimborso delle somme versate a titolo di imposta ICI (anni 1993 - 1994 - 1995), relativamente a due immobili concessi in locazione all’Amministrazione Provinciale di Bari e all’Unità Sanitaria Locale Ba/10.

Assumeva, infatti, la contribuente che detta imposta non era dovuta, in quanto gli immobili de quibus erano stati locati ad enti che li utilizzavano esclusivamente per lo svolgimento di attività assistenziali, sanitarie, didattiche o sportive, con conseguente esonero dal pagamento dell’imposta ai sensi dell’art. 7 lett. “i” d.lgs. n. 504/92.

Il Comune di Bari si costituiva con memoria del 14.10.1998, impugnando e contestando l’avversa pretesa, e chiedendo il rigetto del ricorso.

Con sentenza n. 139/14/02, la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo non dovuta l’imposta relativa all’immobile locato alla U.s.L, poi A.s.l., e dovuta, invece, quella afferente l’immobile locato all’Amministrazione Provinciale di Bari.

La decisione si fondava, essenzialmente, su due considerazioni:

- la prima, preliminare, in base alla quale, diversamente da quanto prospettato nelle tesi difensive dell’Amministrazione Civica, l’art. 7 del d.lgs. 504/92 si applicherebbe a prescindere dalla qualità del proprietario dell’immobile, essendo sufficiente, ai fini dell’esenzione dall’imposta ICI, che l’attività esercitata nei locali sia compresa nell’elenco stilato dal legislatore (quindi anche quando, come nel caso di specie, sia il conduttore a esercitare una di dette attività);

- la seconda, nel merito, secondo cui l'Azienda Sanitaria Locale non rientra fra gli enti pubblici o privati che hanno per "oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali", circostanza che consente di ritenere sussistente il requisito oggettivo richiesto dalla legge per l'esenzione de qua, mentre gli uffici locati alla Provincia, essendo utilizzati, oltre che per ospitare la Scuola Superiore Servizi Sociali, quale sede degli uffici della Ripartizione Caccia e Pesca, Aism e Crap, quindi per "l'espletamento di attività amministrativa in senso stretto, non rispetterebbero il requisito oggettivo, rendendo dovuta, conseguentemente, l'imposta ICI da parte della proprietaria.

Avverso tale decisione interponeva appello parziale la contribuente, chiedendo la riforma della decisione nella parte in cui escludeva il diritto al rimborso per l'immobile locato all'Amministrazione Provinciale, ritenendo del tutto immotivata "la diversità di trattamento" tra i locali, giustificata dalla presenza di uffici amministrativi nell'immobile occupato dalla Provincia.

Si costituiva in giudizio il Comune di Bari, impugnando le avverse richieste e conclusioni, e proponendo appello incidentale avverso la sentenza di primo grado, nella parte in cui aveva disposto l'obbligo del rimborso ICI per gli immobili locati dalla P. alla Asl Ba/10.

All'udienza del 4 giugno 2004 la causa veniva decisa.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

L'appello della contribuente è infondato, e deve essere rigettato, mentre merita accoglimento l'appello incidentale del Comune.

L'art. 71. del d.lgs. n. 504 del 1992 contiene una elencazione tassativa dei soggetti meritevoli di esenzione dall'ICI.

Alla lettera i), si statuisce che: "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

Ebbene, secondo giurisprudenza assolutamente costante, ai fini dell'esenzione occorre che la destinazione dell'immobile alle finalità agevolate dal legislatore sia quella data dal soggetto passivo di imposta, a nulla rilevando la situazione che si verifica in capo al terzo locatario, che non è destinatario dell'imposizione.

Ad integrare l'esercizio di un'attività commerciale dei due immobili de quibus, che di per sé esclude il beneficio richiesto, è proprio la loro pacifica destinazione a locazione da parte della proprietaria.

Interpretazioni diverse della norma, che non trovano alcuno spazio nella giurisprudenza della Suprema Corte, sarebbero in contrasto con la ratio della legge che risiede, evidentemente, nella scelta di non gravare di imposta un immobile dal quale non si trae alcun beneficio economico, essendo stato destinato - esclusivamente - all'esercizio di attività di particolare rilevanza sociale.

Sarebbe davvero singolare se il privato proprietario di immobile locato, a titolo oneroso, ad un ente che esercita una delle ridette attività, ottenesse il beneficio dell'esenzione per la durata di tale locazione: quale particolare ragione dovrebbe giustificare detto 'premiò, rispetto alla locazione ad un qualsiasi altro ente o privato, se la locazione è, come nel caso di specie, a titolo oneroso?

Nel caso in esame, quindi, difetta il primo, essenziale, requisito, essendo la proprietaria un soggetto di diritto privato che ha locato a titolo oneroso i propri beni: il beneficio avrebbe potuto, al più, essere invocato laddove gli immobili fossero stati destinati con spirito diliberalità ad una delle attività tipizzate.

Ne deriva che il rimborso invocato non poteva e non può essere concesso ne' per i locali locati alla A.s.l., ne' per i locali locati all'Amministrazione Provinciale.

Pertanto, deve essere accolto l'appello incidentale del Comune, e respinto l'appello principale, parziale, del contribuente.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di giudizio.

## **P.Q.M.**

Il Collegio accoglie l'appello incidentale del Comune, respinge l'appello principale, parziale, del contribuente, e, per l'effetto, annulla la decisione di primo grado. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE LAZIO, sez. XXXIV, 27 ottobre 2004, n. 84*

**ICI - Liquidazione ed accertamento.**

Trattasi di un ricorso depositato in data 18/12/2000 dal Sig. M.E. avverso l'avviso di liquidazione n. L.C.5055/97 notificato a mezzo racc. in data 25/10/2000 emesso dal Comune di Roma relativo ad imposta I.C.I. anno 1997 per complessive L. 1.498.024, comprensive di interessi e sanzioni. La parte ricorrente richiedeva l'annullamento dell'avviso in quanto privo di motivazione della sottoscrizione del responsabile dell'Ufficio eccepeva che la rendita catastale non era mai stata notificata e pertanto ai sensi dell'art. 74 della L. n. 342/2000, la quale stabiliva che dal 1/01/2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali erano efficaci soltanto a decorrere dalla loro notificazione, il Comune non poteva richiedere al contribuente né il pagamento della differenza d'imposta derivante dall'applicazione della rendita definitiva anziché della rendita presunta, né il pagamento degli interessi e sanzioni e pertanto l'avviso era da considerare illegittimo.

La Commissione Tributaria Provinciale respingeva il ricorso in quanto sufficientemente motivato, ritenendo la sottoscrizione del responsabile dell'Ufficio non necessaria e respingendo la richiesta di non applicabilità degli interessi e delle sanzioni motivando come in atti. Avverso detta Sentenza si è gravata di appello la parte contribuente la quale ribadisce le motivazioni poste a sostegno del grado precedente di giudizio chiede dichiararsi illegittimo l'avviso di liquidazione per carenza di motivazione e perché in assenza di notifica della rendita definitiva sostenendo di aver avuto conoscenza della modifica della rendita catastale solo a seguito della notifica avvenuta in data 25/10/2000 dell'avviso di liquidazione in vertenza e che era obbligo dell'Ufficio comunicare al contribuente gli atti che lo riguardavano.

L'Ufficio non si costituisce.

Questa Commissione Tributaria Regionale, esaminati gli atti rileva che l'appello è fondato e pertanto va accolto.

Il contribuente, infatti, ha versato l'imposta calcolandola in base a quanto presuntivamente dichiarato in mancanza di comunicazione della rendita definitiva attribuita contestando pertanto la mancata notifica della rendita aggiornata nelle forme e nei termini di legge. La Suprema Corte - Sez. V Trib. n. 14571 del 20/11/2001 - ha ribadito " il contribuente che deduca un qualsiasi vizio relativo alla notificazione, non formula - un'eccezione - in senso proprio che lo rende attore nella dimostrazione dei fatti adottati a supporto del vizio denunciato, bensì svolge una "contestazione" avente ad oggetto proprio l'illegittimità dell'esercizio in concreto del potere impositivo. Sicché incombe sull'Amministrazione Finanziaria Ponere di dimostrare l'esistenza delle condizioni di validità dell'atto impositivo impugnato". Nel grado di appello, in quanto non costituito in primo grado, il Comune nelle proprie controdeduzioni, si è limitato a riferire che la rendita catastale attribuita risultava annotata agli atti catastali sin dal 01/01/1992 ma senza fare alcun riferimento alla circostanza della osservanza del procedimento di pubblicazione e senza fornire la necessaria e dovuta prova documentale, e cioè dell'osservanza puntuale delle regole procedurali di pubblicazione.

Devesi tuttavia far rilevare che nel caso in esame la notifica della nuova rendita catastale, avrebbe dovuto essere diretta e individuale e non pubblicata secondo le regole procedurali fissate dal paragrafo 29 bis e dell'istruzione per la conservazione del NCEU del 31/12/61. Tale disposizione, infatti, non abroga la precedente al paragrafo 29 (stessa istruzione) come precisato con Circolare Ministeriale n. 6 del 12/05/92 che si attaglia alla fattispecie. Il 29 bis riguarda, infatti, il caso di - rilevante numero di unità immobiliari urbane - e prevede, sempre in via alternativa alla notifica diretta, la procedura della pubblicazione; mentre il 29 si riferisce al caso di - evasione di domande di voltura - (come nella fattispecie) e prevede la - notifica a mezzo del Mod. 84 a ciascuna ditta interessata - dei risultati dell'accertamento tecnico. La necessità della notifica diretta e individuale mira a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente ed è ribadita sia dall'art. 11 del D. Lgs. n.504/92 (istituto dell'ICI) sia della raccomandazione della stessa Amministrazione Finanziaria la quale con circolare 11/02/2000 n. 23/E così deduce: le comunicazioni definitive effettuate mediante affissione nell'Albo Pretorio entro il 31/12/1999 restano pienamente valide. " Sarebbe tuttavia opportuno che il Comune le comunichi direttamente al contribuente al fine di garantire a quest'ultimo la loro piena conoscenza". Detta raccomandazione, poi, è stata trasfusa nell'art. 30 comma 11 L. n. 488/99 e ribadita nella L. n. 342 del 21/11/2000 art. 74 che non solo prevede la notifica della nuova rendita ma riapre anche i termini di opposizione per gli atti anteriori al 31/12/99 recepiti in atti impositivi non divenuti definitivi a decorrere dalla piena conoscenza dell'attribuzione della nuova rendita catastale e prevede l'esenzione da sanzioni ed interessi. Quest'ultima disposizione, più favorevole al contribuente, si attaglia alla fattispecie in atti in virtù del principio sancito nell'art. 3 (favor rei) del D. Lgs. 18/12/97 n.472. Pertanto, nel caso in esame, poiché il Comune ha richiesto l'imposta ICI per differenza oltre sanzioni ed interessi, anche sul punto, l'avviso di liquidazione è illegittimo e va annullato. (V.Cassazione Sez. Tributaria n. 4509 del 10/04/2000 e n. 5717 del 05/07/00 in Boll. Trib. n. 1/03; per l'ICI, art. 6 D.lgs. n. 32 del 26/01/01 e per ultimo Sent. Cassazione n.14220/04).

L'avviso è comunque nullo perché non contiene gli elementi idonei a rendere il contribuente edotto dell'iter logico nell'attribuzione dei vari dati rilevati dall'Ufficio ponendo lo stesso contribuente nella condizione di non poter approntare la propria difesa.

## **P.Q.M.**

La Commissione, accoglie l'appello del contribuente. Spese compensate

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BARI, sez. VII, 19 ottobre 2004, n. 104*

## **ICI - Determinazione dell'imposta - Aliquota.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO IN FATTO**

Con atto depositato nella Segreteria di questa Commissione il 25.2.2004 (R.G. n. 848/04), la Sig.ra D.T.C., residente in Capurso, rappresentata e difesa dal Dott. M.D.T., con studio in Capurso, ricorreva nei confronti del Comune di Capurso, avverso gli Avvisi di accertamento d'ufficio I.C.I. nn. 184 e 185 dell'1.10.2003, notificati in data 5.12.2003, relativi agli anni d'imposta 2000 e 2001.

Con tali atti, il Comune di Capurso, provvedeva a rettificare la denuncia della ricorrente per gli anni 2000 e 2001 relativa a due suoli ricadenti in zona di espansione C/1 di P.R.G., distinti in Catasto al foglio XX, particelle yy (di mq. 2.360), zz e xx (di mq. 1.426), accertando un'imposta I.C.I. di euro 1.166,00 per il 2000 ed euro 1.136,03 per il 2001, comprensiva di sanzioni amministrative per infedele denuncia ed omesso versamento, e di interessi moratori.

La ricorrente eccepiva l'illegittimità dei predetti avvisi di accertamento in rettifica, e, previa sospensiva e presentazione di istanza di pubblica udienza, ne chiedeva l'annullamento.

A tal fine, la ricorrente eccepiva:

1) la nullità insanabile dell'avviso di accertamento in rettifica relativo all'anno 2001, in quanto, in conformità della sentenza n. 7602 in data 15.5.2002 della Corte di cassazione, l'organo competente a fissare l'aliquota era il Consiglio e non la Giunta comunale;

2) l'illegittimità degli avvisi di accertamento per violazione dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, degli artt. 2 e 2-bis del D.Lgs. n.504/1992, 7, comma 1, della legge n. 212/2000, 3 della legge n. 241/1990, 2 e 5, comma 5, del citato D.Lgs. n.504/1992, per mancanza di motivazione e dell'onere della prova, atteso che l'Ufficio doveva allegare a ciascun avviso tutti gli elementi e gli atti di valutazione dei criteri adottati per la stima delle aree, al fine di consentire alla ricorrente di valutare in maniera chiara e serena i fatti e gli interessi coinvolti nei provvedimenti, conformemente alla sentenza della Cassazione n. 17576 del 10.12.2002, sulla obbligatorietà giuridica della P.A. di rispettare la legge n. 212/2000;

3) l'illegittimità ed errata applicazione dei criteri di stima ed onere della prova, in quanto la valutazione veniva effettuata dall'Ufficio tecnico del Comune con metodo sintetico-comparativo, senza che tale documento venisse allegato agli avvisi; inoltre, gli elementi costitutivi della stima rivenivano da atti di trasferimento, donazioni, ecc., dal 1990 al 1997, comprovati presso l'archivio comunale. Sosteneva che tra gli atti presi a riferimento dal Comune, il primo risaliva al 5.5.1992, in vigenza del Piano di fabbricazione e non ancora del P.R.G.; il secondo era del 25.2.2002 ed il terzo era del 6.6.2003, riguardante il foglio di mappa 9, e ciò sia in spregio dal disposto di cui all'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n.504/1992, secondo cui "il valore e' costituito da quello venale in comune commercio al primo Gennaio dell'anno d'imposizione", sia al disposto di cui agli artt. 51, comma 3, del D.P.R. n. 131/1986, e 34, comma 3, del D.Lgs. n. 346/1990, secondo cui il valore "e' determinato avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo... anteriori a non oltre 3 anni alla data dell'atto...";

4) nel merito, infine, eccepiva la violazione dell'art. 2, lett. b), del D.Lgs. n. 504/1992, giacche' la zona di espansione era un'area suscettibile di edificabilità a condizione che venisse predisposto ed approvato il P.P.A.. Tale piano era stato approvato nel 1993 e riconfermato nel 1998, tuttavia non era mai intervenuta l'approvazione di alcun piano di lottizzazione. Inoltre, per le aree da destinare all'edilizia residenziale pubblica, che nel Comune di Capurso era pari al 45% della superficie della maglia, il prezzo di esproprio si aggirava ad euro 6,20 - 7,74/mq (L. 12.000 - 15.000/mq); inoltre, il Comune aveva indicato in ogni avviso un valore unico per le p.lle zz e xx, pari a complessivi mq. 2.100, mentre di fatto m. 1.424 ricadevano in Zona C/1 e mq. 574, destinate a strade, da cedere gratuitamente al Comune, se predisposta ed approvata una lottizzazione privata.

Ritenendo sussistente il *fumus boni iuris*, nonché il *periculum in mora*, la ricorrente avanzava contestuale istanza di sospensione dell'esecuzione dell'avviso di pagamento impugnato.

Il Comune di Capurso, nel costituirsi in giudizio, rappresentato e difeso dalla Dott.ssa M.P.R., per delega del Sindaco, con atto n. 12203 di prot. del 15.5.2004, nel costituirsi in giudizio, chiedeva il rigetto del ricorso e la condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio.

A tal fine, sosteneva:

1) in ordine alla prima eccezione, concernente la nullità insanabile dell'avviso, che il ricorrente ignorava l'esistenza del T.U.E.L., approvato con D.Lgs. n. 267/2000, che attribuiva la competenza a fissare le aliquote alla Giunta (art. 42, lett. f);

2) quanto alle altre eccezioni, in ordine alla assenza di argomentazioni, che non consentivano alla ricorrente un'adeguata difesa e alla mancanza di motivazione, che gli avvisi assolvono pienamente alle disposizioni dell'art. 3 della legge n. 241/1990, in quanto gli avvisi contengono le indicazioni della rettifica dei dati non corretti contenuti nella denuncia prodotta dalla ricorrente, consentendo alla ricorrente adeguate possibilità di difesa; inoltre gli atti impositivi contengono gli elementi di identificazione dell'area fabbricabile, l'ubicazione, gli identificativi catastali, e, nella sezione NOTE, l'indicazione del criterio di valutazione adottato;

3) in ordine alla eccezione relativa alla illegittimità nel merito, che la natura edificatoria dell'immobile non era data dal piano di lottizzazione ma dal P.R.G. che, attraverso il P.P.A., quale strumento attuativo, stabiliva quelle maglie che potevano avere immediata edificazione. L'Ufficio, nel rispetto dei criteri stabiliti dall'art. 5, comma 5, del D. Lgs. n.504/1992, era pervenuto a determinare il valore dei terreni tipizzati come C/1 ed inclusi nel P.P.A. in L. 63.000/mq, tenendo conto degli atti di trasferimento, successioni, cessioni, note di trascrizione ed accertamenti eseguiti presso l'Ufficio del Registro di Bari. E, per comodità dei contribuenti, era stato opportuno, dopo avere considerato i valori venali al primo gennaio di ogni anno, dal 1993 al 1997, ad effettuare una media dei predetti valori venali, giungendo ad una sola stima relativa a tutti gli anni di imposizione.

Quanto alla mancata allegazione degli atti, riferiva che, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n.32/2001, era sufficiente riportare negli atti impositivi i contenuti essenziali degli atti pubblici presi a parametro della valutazione operata, quali prove documentali verificabili presso gli uffici comunali.

A sostegno richiamava dei precedenti riferimenti giurisprudenziali, alcuni dei quali allegava agli atti di causa.

La domanda incidentale di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato veniva accolta da questo Collegio con ordinanza n. 94 del 22.6.2004, fissando per la trattazione del merito l'udienza del 12.10.2004. Alla odierna pubblica udienza, era presente per la ricorrente il Dott. M.D.T., il quale si riportava agli atti ed insisteva per l'accoglimento del ricorso.

Nessuno era presente per il Comune.

## IN DIRITTO

L'art. 6 del D.Lgs. 30.12.1992, n. 504, come modificato dall'art. 3, comma 53, della legge 23.12.1996, n. 662 (nel testo risultante dalle modifiche introdotte dall'art. 10 del D.Lgs. n. 669/119), prevede che l'aliquota dell'imposta I.C.I. debba essere stabilita con deliberazione del Comune, mentre nel precedente testo lo stesso art. 6 attribuiva tale competenza alla Giunta comunale.

L'art., 32, comma 2, lett. g), della legge 8.6.1990, n. 142, sull'ordinamento delle autonomie locali, attribuisce al Consiglio comunale (cfr. C.d.S., Sez. V, 30.4.1997, n. 424), il potere deliberativo in materia di tributi ed in mancanza di una espressa previsione normativa che attribuisca il potere di determinazione dell'aliquota I.C.I. alla Giunta comunale deve intendersi che dall'anno 1997 e fino all'entrata in vigore del T.U.E.L., approvato con D.Lgs. 18.8.2000, n. 267 (in suppl. ord. Alla G.U. n.162/L del 28.9.2000, n. 227), *ratione temporis*, tale potere sia devoluto al solo Consiglio comunale (cfr. Cass. civ., Sez. Trib., 24.5.2002, n. 7602).

Di conseguenza, la deliberazione della Giunta comunale del Comune di Capurso che ha determinato l'aliquota dell'imposta comunale sugli immobili per l'anno 2000, è illegittima e va, pertanto, disapplicata. La Commissione, quindi, osserva che l'accertamento del Comune di Capurso, concernente la rettifica - per gli anni 2000 e 2001 - della denuncia della contribuente, deve ritenersi congruamente motivato con la descrizione dell'immobile, l'indicazione dei dati catastali e delle caratteristiche intrinseche ed estrinseche dell'area (Tipizzata in Zona CI, Zona di espansione), nonché con il richiamo dei provvedimenti emessi dal Comune in tale settore, senza che sia necessaria l'allegazione degli atti richiamati, giacché dalla motivazione emergono i contenuti essenziali degli stessi, in conformità al disposto di cui all'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n.32/2001. Pur tuttavia, la determinazione di un unico valore per tutti gli anni di riferimento della rettifica, oltre che apparire impropria, non può essere basata su criteri e parametri fissati dalla relazione del Responsabile dell'Ufficio tecnico comunale adottato solo il 20 luglio 1968; e senza tener conto che le aree di cui alle particelle yy, zz e xx, oggetto dell'imposizione fiscale, ricadono parzialmente in maglia tipizzata CI - Zona di espansione parzialmente urbanizzata - e che l'edificazione è subordinata alla presentazione ed approvazione del piano di lottizzazione relativo all'intera maglia, come rilevasi dal certificato di destinazione urbanistica rilasciato in data 24.1.2002, prot. n. 2033, dal Comune di Capurso.

In proposito, l'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n.504/1992, nel disciplinare le modalità di determinazione del valore delle aree fabbricabili, stabilisce che esso è costituito dal valore venale in comune commercio al primo gennaio dell'anno d'imposizione, avendo riguardo a:

- 1) zona territoriale di ubicazione;
- 2) indice di fabbricabilità;
- 3) destinazione d'uso consentita;
- 4) oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari alla costruzione;

5) prezzi medi sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche. L'art. 59, comma 1, lett. g), in tema di potestà regolamentare in materia di imposta comunale sugli immobili, consente al Comune di determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine, della limitazione del potere di accertamento del Comune.

L'onere della prova, anche in presenza di apposito regolamento, permane a carico del Comune, che, appunto, dovrà comprovare, nel merito, il fondamento della propria pretesa tributaria con la motivazione dell'atto al fine di permettere un'adeguata difesa da parte del soggetto passivo.

La Commissione, premesso quanto sopra, tralasciando le prospettazioni giuridiche formulate dalla ricorrente - puntualmente confutate dal Comune resistente ma non idonee a giustificare la rideterminazione del valore delle aree edificabili come imponibile ai fini I.C.I. dovuta dalla ricorrente - osserva che il Comune di Capurso ha proposto per le annualità d'imposta 2000 e 2001 la rettifica di valore in euro 32,54/mq. (L. 63.000/mq), con indice di fabbricabilità territoriale di 1,72 mc/mq, senza tener conto degli oneri per adattamento del terreno necessari alla costruzione e senza tener conto che l'area di cui alle particelle yy, zz e xx, oggetto dell'imposizione fiscale, ricadono parzialmente in maglia tipizzata CI - Zona di espansione parzialmente urbanizzata, e che l'edificazione e' subordinata alla presentazione ed approvazione del piano di lottizzazione relativo all'intera maglia, come rilevasi dal certificato di destinazione urbanistica rilasciato il 24.1.2002, prot. n. 2033, dal Comune di Capurso.

Non può ignorarsi che tra i suoli presi a riferimento dal Comune per la determinazione del valore delle aree edificabili esistono differenze oggettive e soggettive che rendono difficile una comparazione. I fatti esposti dalla ricorrente sono eloquenti, con una realtà concreta tale da eliminare ogni presupposto di comparazione. Tutto ciò dipende dal diverso modo di poter disporre del diritto di proprietà, la differenza di ampiezza dei suoli e l'epoca in cui avvenne la compravendita.

Pertanto, la limitata estensione del terreno di complessivi mq. 3.786. dei quali ben mq. 668 destinati a strade di piano, autonomamente, non ha la possibilità di alcuna utilizzazione a fini degli insediamenti che il P.R.G. di Capurso consente. A tal fine, la possibilità di sfruttamento edilizio per un suolo non sufficientemente esteso e' condizionata all'eventualità di un accordo di molti proprietari di suoli ricadenti tutti nella stessa maglia che e' di complessivi mq. 36.000 - per la predisposizione ed approvazione di un piano di lottizzazione, che intervenga sulla intera predetta maglia, disciplinandola e ripartendone la volumetria, i costi di urbanizzazione, le cessioni delle aree ad edilizia economica e popolare, a viabilità interna, ecc., con il consenso di tutti i proprietari dei suoli che devono stipulare un'apposita ed onerosa convenzione.

Il che non e' di immediata realizzazione, in quanto la mancata presentazione di un piano di lottizzazione non dipende dall'inerzia dei proprietari, ma dal disinteresse degli operatori economici, non incoraggiati per la mancanza di infrastrutture primarie e secondarie, la cui realizzazione richiederebbe tempi abbastanza lunghi. E l'aver valutato il suolo ad euro 32,54/mq, ai fini del calcolo dell'I.C.I., non può che scoraggiare l'interesse a costruire.

In tale situazione, la Commissione, assorbita ogni altra censura, ritiene non fondata e provata la pretesa tributaria e, conseguentemente, accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla gli atti impugnati.

Sussistono validi motivi per la compensazione integrale delle spese del giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 8 ottobre 2004, n. 20042*

**ICI - Determinazione dell'imposta - Aliquote - Delibere comunali - Sindacato - Esclusione.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il sig. P.C. ricorre deducendo otto motivi (nella numerazione manca l'ottavo motivo, indicato come nono) avverso la sentenza 56/28/00 depositata il 29 maggio 2000 con cui la Commissione Tributaria Regionale per il Piemonte, rigettava l'appello del contribuente avverso la pronuncia di primo grado che aveva riconosciuto come legittima la richiesta del Comune di Torrazza Piemonte di lire 51.000 a titolo di maggior imposta lei per l'anno 1994; la maggior somma era - a detta del Comune - dovuta a seguito di incremento della aliquota lei dal 4 al 5,50 per mille.

Il Comune resiste con controricorso.  
Il contribuente ha depositato memoria.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce violazione dell'art. 16, R.D. 30 gennaio 1941, n. 12; art. 3, comma 2, R.D.L. n.1578/1933. Nella sostanza sostiene che illegittimamente avrebbe fatto parte del collegio giudicante d'appello un avvocato. In quanto le funzioni giudiziarie sarebbero incompatibili con l'iscrizione all'albo degli avvocati.

La deduzione è palesemente erronea; la incompatibilità in questione sussiste infatti solo in quanto prevista dalla legge, e dalla legge può essere derogata. Ed il D.Lgs. n. 545/1992 prevede espressamente la norma di avvocati a giudici tributarj, stabilendo anche in quali casi (esercizio di consulenze e patrocinio in materia tributaria) la libera professione può determinare decadenza dall'incarico giudicante. Con una prima parte del secondo motivo il contribuente deduce una presunta violazione dell'art. 2697 del codice civile lamentando che il giudice di merito abbia affermato che su essa parte appellante incombeva l'onere di produrre la delibera comunale che aveva aumentato la tariffa lei. Per altro la - pur discutibile - affermazione contenuta nella sentenza di merito non ha determinato alcuna conseguenza; in quanto il giudice ha esaminato e dichiarato legittima la delibera in questione.

E questo profilo della pronuncia impugnata merita conferma; con rigetto delle considerazioni svolte nell'ambito del medesimo secondo motivo ed in cui si sostiene che la delibera sarebbe viziata per difetto di motivazione.

Ritiene in proposito questa Corte di aderire alla impostazione accolta dal Consiglio di Stato con decisione n. 4117 del 10 luglio 2003, in cui ha affermato, sia pure in relazione ad altra imposta che il comune non ha, in linea di principio, l'obbligo di motivare la quantificazione della misura d'imposta all'interno dell'ambito stabilito dalla legge; a meno che la legge non vincoli le delibere tariffarie a determinati parametri. Così come accade specie in riferimento alle imposizioni tributarie così dette "mirate" che cioè tendono al finanziamento di uno specifico servizio, ed a far ricadere i relativi oneri sugli utenti del servizio stesso.

Ciò per altro non si verifica in relazione all'Ici che mira al finanziamento delle spese generali dei comuni. Si può poi aggiungere che il ricorrente indica neppure sotto quali profili specifici il sistema tariffario adottato dal Comune lederebbe principi di legge; anzi riporta la delibera della Giunta, che contiene una logica, ancorchè non strettamente necessaria motivazione.

Con il terzo motivo il ricorrente deduce una (presunta) violazione dell'art. 32, lettera g), della L. 6 agosto 1990, n. 192, per essere state le aliquote lei approvate dalla Giunta e non dal Consiglio Comunale. Anche questo motivo deve essere rigettato in quanto l'art. 6, primo comma del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nella sua formulazione originaria applicabile *ratione temporis*, attribuiva alla giunta comunale la competenza a determinare le aliquote lei; tale disposizione costituiva una deroga (rimasta in vigore fino alla modifica poi introdotta con l'art. 3, comma 53, della L. 23 dicembre 1996, n. 662) al criterio stabilito dalla L. 6 agosto 1990, n. 192, il cui art. 32, lettera g), demandava alla competenza esclusiva dei consigli comunali "l'istituzione e l'ordinamento dei tributi" (cfr. la sentenza di questa Corte n. 18541 del 4 dicembre 2003).

Con il quarto motivo il contribuente lamenta che il collegio di seconde cure non si sia pronunciato sulla tesi secondo cui egli non sarebbe stato soggetto a interessi e sanzioni per aver agito in buona fede, avendo appreso l'aliquota del 5 per mille (e non 5,5) dai giornali.

Si tratta per altro di deduzione inammissibile perché la legge consente al giudice di escludere la applicazione delle sanzioni quando vi siano incertezze sulla portata della norma, mentre nel caso di specie lo stesso contribuente ammette invece che la disposizione era chiara. Asserisce solo di essere stato mal informato da "giornali" che per altro non indica, ne cita.

Con il quinto e il sesto motivo il ricorrente lamenta sotto vari profili presunti vizi della autorizzazione al Sindaco a stare in giudizio deliberata dalla Giunta.

Ora a parte la circostanza che si può dubitare della necessità di tale autorizzazione nel nuovo sistema delle autonomie locali; resta il fatto che il giudice d'appello ha constatato l'esistenza in atti di una delibera di Giunta datata 28 maggio 1998 ed è pacifico che tale delibera ha effetto sanante retroattivo (Cass., SS.UU., 22 febbraio 1995, n.1964).

Quindi anche questi due motivi vanno respinti. Del pari del tutto infondate sono le deduzioni contenute nel settimo motivo (erroneamente indicato con il numero Vili), ove il ricorrente lamenta che il comune si sia costituito in giudizio a mezzo di un funzionario. Il funzionario del comune ha soltanto tutelato in giudizio gli interessi del comune, ha cioè svolto le funzioni di assistenza processuale o difesa tecnica di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992; questo intervento di funzionari comunali, previsto dalla legge processuale, risponde alla ovvia esigenza di evitare il sistematico e costoso ricorso ad avvocati del libero foro e trova esplicita sanzione nell'art. 15, comma 2 bis del citato D.Lgs. n. 546/1992 secondo cui "nella liquidazione delle spese a favore.

dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato ivi previsti". Si deve infatti distinguere fra parte in senso processuale e sostanziale (il comune), il soggetto che sta in giudizio (sindaco) e il soggetto (funzionario) che assicura la difesa processuale. L'ottavo motivo (erroneamente indicato con il numero IX) poggia su una errata lettura della sentenza impugnata, lamenta cioè che essa non abbia dato risposto ai motivi di appello attinenti alle spese mentre tale tema è ampiamente trattato alle pagine 19 e 20. In definitiva, il ricorso nel suo insieme deve essere rigettato. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente a spese ed onorari.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 4 dicembre 2004, n. 19750*

**ICI - Area fabbricabile - Nozione - Destinazione dell'area, anziché a edificazione residenziale, all'espropriazione ed alla successiva realizzazione di un'area industriale - Rilevanza ai fini della negazione della edificabilità - Esclusione.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'I.D. .. di Matera-Irsina ricorreva avverso un avviso di accertamento, con il quale il Comune di Matera gli aveva intimato il pagamento, a titolo di imposta comunale sugli immobili (I.c.i.) per l'anno 1993, della somma di lire 4.423.000 in relazione ad un terreno sito in località La Martella. Al riguardo l'Istituto deduceva che:

- 1) il terreno, incluso in un piano di lottizzazione industriale, aveva in realtà caratteristiche agricole;
- 2) lo strumento urbanistico, che prevedeva la destinazione ad area industriale, era decaduto, in quanto approvato nel 1975 ma non attuato;
- 3) poichè il fondo era condotto da un affittuario coltivatore diretto, che provvedeva al suo sfruttamento agricolo, doveva essere applicata la relativa esenzione dall'Ici. La Commissione tributaria provinciale di Matera accoglieva il ricorso, sul presupposto che il suolo in questione era destinato all'espropriazione per la realizzazione di opifici industriali o infrastrutture. Proposto appello dal Comune di Matera, l'adita Commissione tributaria regionale della Basilicata accoglieva il gravame, affermando che: a - la possibilità dell'espropriazione per pubblica utilità non comportava la inedificabilità del suolo, che era invece inserito in uno strumento urbanistico che ne prevedeva la utilizzazione a scopo edificatorio; b - per ottenere l'esenzione dall'Ici ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, richiesta dal contribuente, era necessaria la coltivazione del fondo direttamente da parte del proprietario, il quale, a sua volta, doveva rivestire la qualifica di imprenditore agricolo a titolo principale; c - la vigenza e l'attualità della destinazione urbanistica del suolo era provata dalla documentazione versata dal Comune a confutazione dell'asserita decadenza dello strumento urbanistico. L'I.D... di Matera-Irsina ha proposto ricorso per cassazione sulla base di quattro motivi, illustrati con memoria.

Il Comune ha depositato atto di costituzione non notificato al ricorrente.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo l'Istituto ricorrente, denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 2, lett. b)-c), e 7, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 504/1992, nonché insufficiente e contraddittoria motivazione su di un punto decisivo della controversia, deduce che l'Ici è un'imposta sugli immobili in quanto questi siano idonei a produrre reddito e che un fondo rustico - che, in quanto tale, ricadendo in area montano-collinare, gode dell'esenzione dall'imposta ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. h) del D.Lgs. n. 504/1992 - una volta che venga incluso in un piano

urbanistico che lo destina alla espropriazione per la realizzazione di un'area industriale, non riceve incremento nè di reddito, nè di valore.

Censura quindi la sentenza impugnata per aver tautologicamente, e comunque senza adeguata motivazione, fatto discendere la vocazione edificatoria del terreno e la sua conseguente sottoposizione all'Ici dalla mera inclusione del fondo nel piano di lottizzazione industriale, ritenendo irrilevante la destinazione dell'immobile all'espropriazione. Con il secondo motivo, denunciando omessa motivazione su di un punto decisivo della controversia, il ricorrente reitera la censura alla sentenza di appello per non aver motivato sulla questione della legittimità dell'assoggettamento all'Ici di un terreno destinato all'espropriazione e quindi improduttivo di reddito, salvi i modesti canoni corrisposti dagli affittuari coltivatori, e senza tener specificamente conto della dedotta circostanza che il pagamento dell'imposta non sarebbe compensato dalla corresponsione di una congrua indennità di espropriazione.

I primi due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono infondati. L'argomentazione difensiva del ricorrente, secondo la quale il presupposto dell'Ici è che l'immobile gravato da tale imposta sia idoneo a produrre reddito, con la conseguenza che un fondo attinto da un vincolo urbanistico che lo destina all'espropriazione, non subendo incremento nè di reddito, nè di valore, non sarebbe assoggettabile a tassazione ai sensi degli artt. 1 e segg. del D.Lgs. n. 504/1992, è priva di fondamento normativo.

In base all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, il presupposto dell'imposta comunale sugli immobili 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". In nessun modo, pertanto, la norma ricollega il presupposto dell'imposta all'idoneità del bene a produrre reddito, nè tanto meno alla sua attitudine a incrementare il proprio valore o il reddito prodotto. Il valore dell'immobile assume invece rilievo ai fini della determinazione della base imponibile, secondo il disposto dell'art. 5, comma 1, del citato D.Lgs. n. 504/1992, con la conseguenza che il maggiore o minor valore del bene, e quindi indirettamente la sua redditività, non incide causalmente sulla sua assoggettabilità all'imposta, ma, costituendo il criterio di determinazione della base imponibile, influisce soltanto sulla concreta misura dell'imposta applicabile. In particolare, per le aree fabbricabili il valore rilevante, ai fini della determinazione della base imponibile, è "quello venale in comune commercio, al 1 gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche" (art. 5, comma 5, D.Lgs. n.504/1992). Per i terreni agricoli, invece, "il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1 gennaio dell'anno di imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque" (art. 5, comma 7, D.Lgs. n. 504/1992). È pertanto giuridicamente infondata la tesi del ricorrente, secondo cui il terreno in questione - in base all'accertamento del Comune di natura edificabile, ma soggetto ad un vincolo urbanistico che lo destina all'espropriazione per la successiva assegnazione alle imprese e la realizzazione di un'area industriale - subendo un decremento di valore ed essendo collocato di fatto fuori dal mercato, dovrebbe essere considerato esente dall'imposta comunale sugli immobili.

Invero, le limitazioni al valore dell'immobile sono prese espressamente in considerazione dal legislatore, con particolare riferimento alla zona territoriale di ubicazione e alla destinazione d'uso consentita, non per esentare l'immobile dall'imposta, ma per determinare la base imponibile e quindi la concreta misura dell'imposizione, certamente condizionata dal minor valore del bene conseguente ai vincoli urbanistici che ne limitano l'edificabilità (art. 5, comma 5, D.Lgs. n. 504/1992). Le ulteriori doglianze del ricorrente in ordine alla destinazione del bene all'espropriazione e al conseguente decremento di valore che lo stesso subisce, senza ricevere adeguato ristoro nella corresponsione di un'adeguata indennità di espropriazione, trovano riscontro e rimedio nella disciplina complessivamente predisposta, dapprima, dall'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n.504/1992 - abrogato solo a decorrere dal 30 giugno 2003, ai sensi degli artt. 58, comma 1, n. 134, e 59 del D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, modificati dal D.Lgs. 27 dicembre 2002, n. 302 - ("In caso di espropriazione per pubblica utilità, oltre all'indennità, è dovuta una eventuale maggiorazione pari alla differenza tra l'importo dell'imposta pagata dall'espropriato o dal suo dante causa per il medesimo bene negli ultimi cinque anni e quello risultante dal computo dell'imposta effettuato sulla base dell'indennità. La maggiorazione, unitamente agli interessi legali sulla stessa calcolati, è a carico dell'espropriante.") e successivamente dall'art. 37, comma 8, dello stesso D.P.R. n. 327/2001 ("Se per il bene negli ultimi cinque anni è stata pagata dall'espropriato o dal suo dante causa un'imposta in misura maggiore dell'imposta da pagare sull'indennità, la differenza è corrisposta dall'espropriante all'espropriato"). Tali disposizioni - lungi dall'affermare il principio, sostenuto dal ricorrente nella memoria depositata ex art. 378 del codice di procedura civile e secondo il quale, fino a quando non è stata determinata la relativa indennità, l'Ici gravante su di un'area fabbricabile destinata all'espropriazione "non può e non deve essere applicata.

perché ne mancano ancora i presupposti", costituiti dal procedimento e dall'indennità di espropriazione - ribadiscono che anche un terreno edificabile destinato all'espropriazione è comunque soggetto all'imposta comunale

sugli immobili e concorrono a fissare i criteri di determinazione dell'imposta dovuta per le aree fabbricabili destinate all'espropriazione, mirando, in particolare, a ristorare il proprietario del pregiudizio a lui derivante nel caso che l'imposta versata nei cinque anni precedenti all'espropriazione, conteggiata sulla base del valore venale del bene, sia superiore a quella che sarebbe risultata se fosse stata calcolata sull'indennità di espropriazione effettivamente corrisposta. Manifestamente infondata è la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 37, comma 8, del D.P.R. n. 327/2001, sollevata dal ricorrente con riferimento agli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione, nella parte in cui detta disposizione non stabilisce alcun meccanismo di compensazione in relazione al pagamento dell'Ici nel periodo di tempo antecedente agli ultimi cinque anni rispetto alla data dell'espropriazione.

È evidente, infatti, che solo dopo l'assoggettamento del fondo alla procedura di espropriazione si pone un effettivo problema di sproporzione tra l'imposta corrisposta con riferimento al valore venale del bene e l'indennità di espropriazione erogata in misura inferiore a tale valore venale. Qualora, invece, l'area sia semplicemente gravata da un vincolo di destinazione urbanistica che ne preveda in futuro l'espropriazione, senza essere ancora attinta dalla relativa procedura, il pregiudizio che il proprietario può subire per effetto dell'assoggettamento all'imposta comunale sugli immobili anche in presenza di una situazione di minore redditività del bene conseguente all'apposizione del vincolo destinato all'espropriazione trova adeguata tutela, come rilevato in precedenza, nei criteri stabiliti per la determinazione del valore delle aree fabbricabili dall'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 504/1992, con particolare riferimento alla zona territoriale di ubicazione e alla destinazione d'uso consentita. Priva di fondamento normativo è anche la ulteriore tesi difensiva dell'istituto ricorrente, secondo il quale la vocazione edificatoria del terreno e la sua sottoposizione all'Ici, conseguenti alla inclusione del fondo nel piano di lottizzazione industriale, sarebbero in realtà escluse dalla destinazione dell'immobile all'espropriazione. Infatti, per quanto riguarda l'imposta comunale sugli immobili, area fabbricabile, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 504/1992, è quella "utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità". In base a tale disposizione, un terreno è considerato edificatorio sia quando la edificabilità risulta dal piano regolatore generale o particolareggiato e dagli strumenti urbanistici in generale, sia quando, per lo stesso terreno, esistano possibilità effettive di edificazione. Nessun rilievo assume, invece, ai fini della edificabilità e in base alla norma sopra richiamata, la circostanza che l'area sia inclusa in un piano urbanistico che la destina, anziché a edificazione residenziale, all'espropriazione e alla successiva assegnazione ad imprese per la realizzazione di un'area industriale, non rinvenendosi nella disposizione alcun elemento che circoscriva la edificabilità alla sola edificazione di carattere residenziale. Pienamente condivisibile - e immune da contraddizione o vizio logico, diversamente da quanto prospettato dal ricorrente - è quindi l'affermazione dei giudici di appello, secondo i quali, "la possibilità dell'espropriazione per pubblica utilità non comporta l'affermazione della inedificabilità", in quanto, indipendentemente dalla valutazione soggettiva da parte del proprietario, dal punto di vista oggettivo un bene immobile "è da considerare come "area" per effetto della inclusione in uno strumento urbanistico che ne preveda la utilizzazione a scopo edificatorio", comportandone così l'assoggettamento all'Ici. Con il terzo motivo - denunciandosi violazione e falsa applicazione dell'art. 52, comma 1, del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218 e dell'art. 7, comma 9, della legge della Regione Basilicata 3 novembre 1998, n. 41, nonché omessa e insufficiente motivazione su di un punto decisivo della controversia - si censura la sentenza impugnata per aver affermato che la decadenza dello strumento urbanistico che aveva determinato la destinazione edificatoria del terreno di cui trattasi era smentita dalla documentazione prodotta dal Comune, senza però contestualmente indicare i documenti probatori in ordine alla vigenza ed attualità di detto strumento, che in realtà deve considerarsi decaduto per decorrenza del termine decennale di durata ed efficacia previsto dall'art. 52, comma 1, del citato D.P.R. n.218/1978. Il motivo è fondato, sotto il profilo dell'insufficiente motivazione, nei termini qui di seguito precisati. La Commissione tributaria regionale della Basilicata, dopo aver affermato che "la vigenza e la attualità della destinazione urbanistica del suolo in questione è provata dalla documentazione versata dal Comune a confutazione dell'asserita decadenza dello strumento urbanistico", non ha specificamente indicato i documenti a cui si è riferita e che ha posto a fondamento della propria decisione, nè ha comunque richiamato le circostanze di fatto, emergenti dai documenti solo genericamente richiamati, da cui risulterebbe la vigenza e l'efficacia dello strumento urbanistico che ha attribuito natura edificabile all'area in questione. Trattasi, al riguardo, di grave carenza argomentativa sul punto decisivo se il fondo di cui trattasi debba essere assoggettato, ai fini dell'Ici, al regime delle aree edificabili o a quello dei terreni agricoli, tenuto conto che il ricorrente, sin dal primo atto introduttivo, ha specificamente affermato la decadenza del piano di sviluppo industriale, per decorso del termine decennale stabilito, a partire dalla data di approvazione, dall'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 218/1978, e anche ai sensi dell'art. 7, comma 9, della legge regionale della Basilicata n. 41/1998, che ha fissato un ulteriore termine di validità biennale dei piani approvati ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. n. 128/1978 e nel frattempo scaduti, a decorrere, però, dalla entrata in vigore della stessa legge e quindi da epoca successiva all'anno d'imposta (1993) a cui si riferisce l'accertamento qui impugnato dall'Istituto ricorrente. Trova applicazione nella

specie il principio - altre volte affermato dalla giurisprudenza di questa Corte e pienamente condiviso dal collegio, ma disatteso dai giudici di appello - secondo cui il giudice di merito, sebbene non sia tenuto ad analizzare e discutere distintamente i singoli elementi di prova acquisiti al processo, deve comunque mettere in rilievo quanto è necessario per chiarire e sorreggere adeguatamente la ratio decidendi (Cass. 27 gennaio 1998, n. 813; 4 marzo 2000, n. 2464; 18 luglio 2000, n. 9425), così da escludere ogni possibile, obiettiva deficienza del criterio logico che lo ha condotto alla formazione del proprio convincimento (Cass. 7 agosto 2003, n. 11918). Con il quarto motivo, denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 2, lett. b), e 9, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992, il ricorrente deduce l'irrilevanza del richiamo operato dalla sentenza alla non applicabilità, nella specie, dell'esenzione dall'Ici ai sensi dei menzionati articoli, riguardante terreni fabbricabili e non di natura agricola come quello di cui trattasi. In subordine, il ricorrente afferma che la normativa richiamata può, comunque, essere applicata anche nei suoi confronti, quale proprietario di un terreno sul quale persiste utilizzazione agricola ad opera di terzi coltivatori. Il motivo è infondato. Come lo stesso ricorrente ha riconosciuto (v. foglio 5 del ricorso per cassazione) è stato il Comune di Matera a proporre in sede di appello, oltre alla tesi della natura edificatoria del terreno di cui trattasi, anche quella dell'esclusione di detto terreno dall'esenzione dall'Ici in quanto non posseduto e condotto da coltivatore diretto o da imprenditore agricolo, ai sensi degli artt. 2, comma 1, lett. b), e 9, comma 1, del D.Lgs. n.504/1992. Correttamente, pertanto, e con decisione pertinente rispetto ai motivi d'impugnazione sollevati dall'appellante, la Commissione tributaria regionale della Basilicata, dopo aver affermato la natura edificatoria del terreno di cui trattasi, si è pronunciata sull'inesistenza degli estremi della esenzione prevista dalle norme sopra richiamate. Priva di fondamento è, infine, la tesi subordinata dell'Istituto ricorrente in ordine all'applicazione anche nei propri confronti dell'esenzione sopra menzionata, difettando in capo all'Istituto ricorrente - secondo quanto accertato in punto di fatto dai giudici di appello ed ammesso anche dal ricorrente (v. foglio 16 del ricorso per cassazione) - il requisito soggettivo della qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo e il presupposto oggettivo della conduzione diretta del fondo. In base alle considerazioni che precedono, la sentenza impugnata deve essere conseguentemente annullata in ordine al terzo motivo di ricorso, rigettati gli altri motivi, e gli atti vanno rimessi ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Basilicata per la pronuncia sul merito, con riferimento al motivo accolto, oltre che sulle spese, comprensive di quelle relative alla presente fase del giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il terzo motivo e rigetta gli altri. Cassa la sentenza impugnata in ordine al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Basilicata.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 13 settembre 2004, n. 18384*

#### **ICI - Terreni agricoli - Coltivatori diretti - Misura delle agevolazioni.**

##### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il comune di Bordighera emise avviso di liquidazione n. 1063/99 nei confronti di P.G. chiedendo la differenza Ici, oltre sanzioni ed interessi, in relazione all'anno d'imposta 1996.

L'imposta afferiva al recupero delle riduzioni previste dall'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992, che l'ente impositore ritenne di applicare in favore della contribuente nella misura del 50 per cento, pari alla quota di proprietà spettante al predetto sul terreno che egli possedeva quale coltivatore diretto, sull'imponibile costituito dall'intero valore dei terreni coltivati.

Questi impugnò l'atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Imperia, deducendo invece che le riduzioni gli spettavano per l'intero, analogamente a quanto previsto dall'art. 8 del suddetto decreto legislativo in materia di detrazioni per l'abitazione principale, che consente di avvalersi delle agevolazioni per l'intero anche nell'ipotesi di due o più comproprietari dei quali uno solo ne abbia diritto.

Il giudice adito accolse questa tesi con sentenza n. 384/01/00 che, impugnata dall'ente comunale innanzi alla Commissione tributaria regionale della Liguria, fu quindi confermata con pronuncia n. 22 dell'11 gennaio - 10 maggio 2002.

Il comune di Bordighera ricorre ora per la cassazione di questa decisione articolando due motivi di doglianza.

L'intimato non si è costituito.

##### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il comune ricorrente, col primo mezzo, deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 del codice di procedura civile, nonché omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione e deduce, a sostegno di questa censura, che la pronuncia impugnata ha affermato, immotivatamente ed in maniera non veritiera, il difetto di motivazione dell'avviso impugnato, in quanto incomprensibile. L'atto contiene invece i dati salienti e solo per comodità di esposizione è stato manualmente riportato nell'atto di appello il calcolo esatto dell'imposta, ma evidentemente la Commissione non ne ha compreso il senso. Questo profilo di indagine, peraltro, non era stato sollecitato dal contribuente che non si era doluto del difetto di motivazione dell'avviso, né della sua incomprensibilità, sulla quale l'organo giudicante ha indagato d'ufficio, in tal guisa incorrendo nel vizio di ultrapetizione.

Deduce ancora che la Commissione regionale, pur avendo rilevato il vizio di motivazione dell'atto impugnato, ha proceduto tuttavia all'esame del merito. E' evidente dunque che la declaratoria di nullità dell'avviso, conseguente al rilievo anzidetto, costituisce un mero obiter dictum che non dispiega incidenza nell'economia delle decisioni, la cui ratio decidendi prescinde dalla declaratoria del riscontrato difetto, e poggia sulla verifica, condotta in via autonoma, sulla questione dibattuta nel merito.

Col secondo mezzo il comune, denunciando violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1,2,3 e 9 del D.Lgs. n. 504/1992, 12 delle disposizioni preliminari al codice civile, 7, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992, nonché omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione, sostiene ora che la norma sulla quale si fonda la sua pretesa - segnatamente l'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992 - è chiara nel rapportare la riduzione di lire 50.000.000 e le detrazioni, previste a scaglioni, alle quote di possesso intese come quote di proprietà, giacché soggetto passivo Ici è il proprietario che abbia il possesso e non il solo possessore. Ne inferisce che la Commissione regionale non poteva applicare per analogia l'art. 8 in materia di abitazione principale, poiché quest'ultima disposizione ha natura di norma speciale, ostativa alla sua applicazione per analogia, né appare appagante la ratio di favorire la coltivazione, agevolando determinate categorie.

Il secondo motivo che, in quanto assorbente, deve esaminarsi con priorità logica, appare infondato.

La pronuncia impugnata respinge nel merito la tesi dell'ente impositore interpretando la voluntas legis espressa nella norma di riferimento contenuta nell'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992, nel senso che si è inteso favorire la coltivazione dei terreni agevolando determinate categorie di contribuenti fra cui quella cui appartiene il ricorrente. In altre parole, la ratio di questa decisione poggia sul rilievo che la riduzione ivi prevista ha natura soggettiva e compete per l'intero al proprietario che coltivi direttamente il fondo, quale che ne sia la porzione dominicale di spettanza.

Trattasi di affermazione corretta.

Proprio il principio affermato dal ricorrente secondo cui le riduzioni e le detrazioni debbono essere rapportate alla quota di possesso intesa come quota di proprietà, che è corretto e dunque senz'altro condivisibile, dal momento che il soggetto passivo dell'imposta in esame è rappresentato dal soggetto che sia proprietario dell'immobile o titolare di altro diritto reale, ad eccezione, in caso di leasing, dell'utilizzatore - evidenzia l'arbitrarietà della pretesa impositiva, che risulta fondata sull'imponibile derivante dall'intero valore del terreno di cui il contribuente è proprietario pro- quota, anziché su quello limitato alla detta porzione.

Alla stregua del criterio anzidetto e nel rispetto della ratio legis, che ha come presupposto impositivo come si è sopra rilevato, i diritti reali immobiliari indicati nell'art. 3 è chiaro invece che occorre fare riferimento proprio a questa porzione di proprietà.

E' di tutta evidenza, infatti che la norma di cui al comma 2 dell'art. 9, relativa all'ipotesi in cui si considerino più terreni anche ubicati in distinti territori comunali, ed in base alla quale, ai fini dell'applicazione dei benefici in discussione, si assume il valore complessivo dei terreni condotti dal soggetto passivo, fa necessario ed esclusivo riferimento ai terreni sui quali lo stesso vanta un diritto reale di cui all'art. 3, in mancanza del quale manca lo stesso presupposto impositivo.

Come si è rilevato, i benefici de quibus spettano in favore del contribuente che coltiva il fondo, ed hanno perciò impronta soggettiva e non oggettiva, con la conseguenza che devono applicarsi per l'intero sull'imponibile dovuto in riferimento alla corrispondente porzione di proprietà.

Recuperando l'antica distinzione fra *ius possessionis*, cioè possesso considerato *ex se*, in quanto esercizio effettivo senza collegamento con un titolo giuridico che ne sia il fondamento e *ius possidenti*, cui corrisponde la potestà di avere il possesso che può anche non essere espletata in fatto e che rappresenta più ampia fra le cui possibili manifestazioni vi è anche quella di possedere la cosa oggetto di quel diritto, possiamo dire che la norma tributaria fa riferimento a quest'ultima nozione. Essa infatti mira a beneficiare prevedendo l'agevolazione, il proprietario, che è di regola il soggetto passivo Ici, che esplica questo suo diritto anche attraverso l'esercizio del potere di fatto sull'immobile sito nel territorio, in forza di una ratio che mira a premiare chi coniughi i due diritti, pur distinti concettualmente, coltivando personalmente il terreno. Se così è, il beneficio è soggettivo e non si spiega la ragione per la quale, come assume il comune di Bordighera, l'agevolazione debba essere proporzionata alla quota di proprietà, laddove l'imponibile debba al contrario essere riferito al valore al valore complessivo del fondo.

Alla luce di quanto precede, il ricorso deve essere rigettato.

Non vi è luogo a provvedere sulle spese in assenza di attività difensiva dell'intimato

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 10 settembre 2004, n. 18294*

**ICI - Obbligo pagamento del tributo - Inizio.**

### **FATTO, SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DEL RICORSO**

1.1. Il Comune di Tavernelle Val di Pesa ricorre contro la Sig.ra Martino Maria per la cassazione della sentenza specificata in epigrafe. La parte intimata non ha svolto alcuna attività difensiva.

1.2. In fatto, la Martino ricorreva contro gli avvisi di accertamento ICI per gli anni 1994, 1995, 1996 e 1997, emessi dal Comune di Tavernelle Val di Pesa, per il possesso di un immobile per civile abitazione, realizzato su un suolo comunale sul quale era stato concesso il diritto di superficie, a favore di una cooperativa. La Martino sosteneva che fino a quando la costruzione non era stata ultimata il soggetto passivo dell'imposta restava l'ente proprietario del suolo.

Il Comune resisteva eccependo che l'obbligo del pagamento del tributo nasceva con l'assegnazione, anche provvisoria, delle unità immobiliari e comunque dal momento della loro utilizzazione. La Commissione Tributaria Provinciale adita ha accolto il ricorso e la Commissione Regionale ha confermato tale decisione, sul rilievo che l'obbligo del pagamento del tributo nasce soltanto con la stipula del rogito notarile e che non rileva la precedente utilizzazione dell'alloggio.

1.3. A sostegno dell'odierno ricorso, il Comune eccepisce:

a) la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.lgs. 504/1992, che indica come presupposto dell'ICI il possesso degli immobili;

b) la violazione del divieto di ultrapetizione (art. 112 C.P.C.), in quanto erroneamente il giudice a quo invece di limitarsi a verificare se la Martino aveva il possesso dell'immobile, così come richiesto dalla parte appellante, ha rigettato l'appello sul presupposto della insussistenza del diritto di proprietà;

c) omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine alla valutazione delle prove acquisite, erroneamente ritenute insufficienti a dimostrare la sussistenza del presupposto impositivo.

### **DIRITTI E MOTIVI DELLA DECISIONE**

2.1. Il ricorso appare fondato. I tre motivi adottati a sostegno del ricorso affrontano sotto diverse angolazioni il medesimo problema (sussistenza del presupposto d'imposta) e possono essere esaminati congiuntamente.

2.2. Come è noto, l'art. 1 del d.lgs. 504/1992, stabilisce che «Presupposto dell'imposta 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.». Quindi, appare errata in diritto l'affermazione del giudice a quo che fa coincidere la nascita dell'obbligo di pagare l'imposta con la stipula del rogito notarile di trasferimento della proprietà. In punto di fatto, poi, il giudice del merito ha raggiunto la prova che la Martino aveva il possesso dell'immobile cui si riferisce l'obbligazione tributaria. Infatti, è pacifico che «l'atto di compravendita sia stato preceduto dalla promessa di vendita e che nel frattempo il costruttore abbia consentito al futuro acquirente di utilizzare l'alloggio» (p. 4 della sentenza impugnata). Pertanto, appare errata, in fatto ed in diritto, la conclusione della Commissione Tributaria Regionale, che ha escluso che la Martino fosse tenuta al pagamento dell'ICI.

2.3. Conseguentemente, il ricorso del Comune deve essere accolto. Non occorrono ulteriori accertamenti di fatto per decidere il merito della causa, ex art. 384 c. p.c., e, quindi, il ricorso introduttivo del giudizio proposto dalla Martino deve essere respinto. Sussistono giusti motivi per compensare le spese dell'intero giudizio.

### **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 dell'intero giudizio.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 8 settembre 2004, n. 18085*

### **ICI - Agevolazioni ed esenzioni - Terreni agricoli - Comproprietà di coltivatore diretto.**

#### **FATTO**

Il comune di Bordighera emise avviso di liquidazione n. 2513/99 nei confronti di M.B. chiedendo la differenza Ici, oltre sanzioni ed interessi, in relazione all'anno d'imposta 1994.

L'imposta afferiva il recupero delle riduzioni previste dall'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992, che l'ente impositore ritenne di applicare in favore della contribuente nella misura del 50 per cento, pari alla quota di comproprietà spettante alla predetta sul terreno che ella possedeva quale coltivatrice diretta, sull'imponibile costituito dall'intero valore dei terreni coltivati.

Questa impugnò l'atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Imperia, deducendo invece che le riduzioni le spettavano per l'intero analogamente a quanto previsto dall'art. 8 del suddetto decreto legislativo in materia di detrazioni per l'abitazione principale, che consente di avvalersi delle agevolazioni per l'intero anche nell'ipotesi di due o più comproprietari dei quali uno solo ne abbia diritto.

Il giudice adito accolse questa tesi con sentenza n. 24/03/00 che, impugnata dall'ente comunale innanzi alla Commissione tributaria regionale della Liguria, fu quindi confermata con pronuncia n. 116 dell'11 gennaio - 25 febbraio 2002.

Il comune di Bordighera ricorre ora per la cassazione di questa decisione articolando due motivi di doglianza. L'intimato non si è costituito.

#### **DIRITTO**

Il comune ricorrente, col primo mezzo, deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 del codice di procedura civile, nonché omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione e deduce a sostegno di questa censura, che la pronuncia impugnata ha affermato, immotivatamente ed in maniera non veritiera, il difetto di motivazione dell'avviso impugnato, in quanto incomprensibile. L'atto contiene invece i dati salienti e solo per comodità di esposizione è stato manualmente riportato nell'atto di appello il calcolo esatto dell'imposta, ma evidentemente la Commissione non ne ha compreso il senso. Questo profilo di indagine, peraltro, non era stato sollecitato dal contribuente che non si era doluto del difetto di motivazione dell'avviso, né della sua incomprensibilità, sulla quale l'organo giudicante ha indagato d'ufficio, in tal guisa incorrendo nel vizio di ultrapetizione.

Deduce ancora che la Commissione regionale, pur avendo rilevato il vizio di motivazione dell'atto impugnato, ha proceduto tuttavia all'esame del merito. E' evidente dunque che la declaratoria di nullità dell'avviso, conseguente al rilievo anzidetto, costituisce un mero obiter dictum che non dispiega incidenza nell'economia delle decisioni, la cui ratio decidendi prescinde dalla declaratoria del riscontro difetto, e poggia sulla verifica, condotta in via autonoma, sulla questione dibattuta nel merito.

Col secondo mezzo il comune, denunciando violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1,2,3 e 9 del D.Lgs. n. 504/1992, 12 delle disposizioni preliminari al codice civile, 7, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992, nonché omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione, sostiene ora che la norma sulla quale si fonda la sua pretesa - segnatamente l'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992 - è chiara nel rapportare la riduzione di lire 50.000.000 e le detrazioni, previste a scaglioni, alle quote di possesso intese come quote di proprietà, giacché soggetto passivo Ici è il proprietario che abbia il possesso e non il solo possessore. Ne inferisce che la Commissione regionale non poteva applicare per analogia l'art. 8 in materia di abitazione principale, poiché quest'ultima disposizione ha natura di norma speciale, ostativa alla sua applicazione per analogia, né appare appagante la ratio di favorire la coltivazione, agevolando determinate categorie.

Il secondo motivo che, in quanto assorbente, deve esaminarsi con priorità logica, appare infondato.

La Pronuncia impugnata respinge nel merito la tesi dell'ente impositore interpretando la voluntas legis espressa nella norma di riferimento contenuta nell'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992, nel senso che si è inteso favorire la coltivazione dei terreni agevolando determinate categorie di contribuenti fra cui quella cui appartiene il ricorrente. In altre parole, la ratio di questa decisione poggia sul rilievo che la riduzione ivi prevista ha natura soggettiva e compete per l'intero al proprietario che coltivi direttamente il fondo, quale che ne sia la porzione dominicale di spettanza.

Trattasi di affermazione corretta.

Proprio il principio affermato dal ricorrente - secondo cui le riduzioni e le detrazioni debbono essere rapportate alla quota di possesso intesa come quota di proprietà, che è corretto e dunque senz'altro condivisibile, dal momento che il soggetto passivo dell'imposta in esame è rappresentato dal soggetto che sia proprietario dell'immobile o titolare di altro diritto reale, ad eccezione, in caso di leasing, dell'utilizzatore - evidenzia l'arbitrarietà della pretesa impositiva, che risulta fondata sull'imponibile derivante dall'intero valore del terreno di cui il contribuente è proprietario pro quota, anziché su quello limitato alla detta porzione.

Alla stregua del criterio anzidetto e nel rispetto della ratio legis, che ha come presupposto impositivo come si è sopra rilevato, i diritti reali immobiliari indicati nell'art. 3 è chiaro invece che occorre fare riferimento proprio a questa porzione di proprietà.

E' di tutta evidenza, infatti che la norma di cui al comma 2 dell'art. 9, relativa all'ipotesi in cui si considerino più terreni anche ubicati in distinti territori comunali, ed in base alla quale, ai fini dell'applicazione dei benefici in discussione, si assume il valore complessivo dei terreni condotti dal soggetto passivo, fa necessario ed esclusivo riferimento ai terreni sui quali lo stesso vanta un diritto reale di cui all'art. 3, in mancanza del quale manca lo stesso presupposto impositivo.

Come si è rilevato, i benefici de quibus spettano in favore del contribuente che coltiva il fondo, ed hanno perciò impronta soggettiva e non oggettiva, con la conseguenza che devono applicarsi per l'intero sull'imponibile dovuto in riferimento alla corrispondente porzione di proprietà.

Recuperando l'antica distinzione fra ius possessionis, cioè possesso considerato ex se, in quanto esercizio effettivo senza collegamento con un titolo giuridico che ne sia il fondamento e jus possidenti, cui corrisponde la potestà di avere il possesso che può anche non essere espletata in fatto e che rappresenta più ampia fra le cui possibili manifestazioni vi è anche quella di possedere la cosa oggetto di quel diritto, possiamo dire che la norma tributaria fa riferimento a quest'ultima nozione. Essa infatti mira a beneficiare prevedendo l'agevolazione, il proprietario, che è di regola il soggetto passivo Ici, che esplica questo suo diritto anche attraverso l'esercizio del potere di fatto sull'immobile sito nel territorio, in forza di una ratio che mira a premiare che coniughi i due diritti, pur distinti concettualmente, coltivando personalmente il terreno. Se così è, il beneficio è soggettivo e non si spiega la ragione per la quale, come assume il comune di Bordighera, l'agevolazione debba essere proporzionata alla quota di proprietà, laddove l'imponibile debba al contrario essere riferito al valore complessivo del fondo.

Alla luce di quanto precede, il ricorso deve essere ricettato.

Non vi è luogo a provvedere sulle spese in assenza di attività difensiva dell'intimato

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

## ICI - Base imponibile - Valore rendita catastale.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Commissione tributaria provinciale di Matera accolse il 30 gennaio 2001 l'impugnazione proposta dalla s.r.l. La Dante Commerciale avverso l'avviso notificato il 10 dicembre 1999, con il quale il Comune di Matera, essendo il fabbricato iscritto in catasto con la categoria C/1, aveva recuperato a tassazione l'imposta comunale che la società si era autoridotta per l'anno 1994 relativamente ad un immobile ad uso commerciale ubicato nella locale via Fratelli Grimm, e dichiarò la nullità dell'avviso sul rilievo che l'Ufficio tecnico erariale aveva rettificato retroattivamente nell'anno 1995 l'originaria iscrizione ed attribuito al fabbricato la categoria D/8.

La decisione, appellata dal Comune, venne riformata il 23 settembre 2002 dalla Commissione tributaria regionale della Basilicata, la quale rigettò l'impugnazione dell'avviso, osservando che l'art. 5, 3 co., d.lgs. n. 504/92, escludeva l'efficacia retroattiva dell'attribuzione della rendita ai fabbricati appartenenti alla categoria D, e ridusse al minimo di legge le sanzioni irrogate con l'avviso per l'omesso pagamento e l'infedele dichiarazione.

La società La Dante Commerciale ricorreva per la cassazione della sentenza con cinque motivi, il Comune di Matera resisteva con controricorso notificato l'11 marzo 2003 e la ricorrente depositava successiva memoria.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

La ricorrente, censurando la sentenza impugnata, deduce:

con il primo motivo, la violazione dell'art. 5, 3 co., d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, atteso che l'irretroattività prevista dalla norma non concernerebbe l'ipotesi di variazione della categoria di un fabbricato già iscritto in catasto con attribuzione di rendita, bensì quella di iscrizione in catasto di un immobile privo di rendita classificabile nella categoria D;

con il secondo motivo, l'omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, il travisamento del fatto e l'erronea valutazione di risultanze acquisite agli atti, giacché, non essendo stati sollevati dubbi sulla circostanza che l'immobile tassato non aveva mai subito interventi di alcun tipo, all'attribuzione della categoria D/8, nella quale sono inclusi i fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, non poteva attribuirsi altro significato che quello di rettifica d'ufficio della categoria C/1 originariamente attribuita;

con il terzo motivo, la violazione dell'art. 5, 3 co., d.lgs. n. 504/92, e l'erronea applicazione di norme di diritto, in quanto l'asserita irretroattività della rendita attribuita ad un fabbricato classificabile nella categoria D, avrebbe comportato la tassazione dell'immobile prima dell'attribuzione della rendita nei modi previsti dall'art. 7, d.l. 11 luglio 1992, n. 333, e non con riferimento ad una categoria catastale diversa;

4) la violazione di legge e la falsa applicazione dell'art. 12, disp. prel. c.c., in relazione all'art. 5, d.lgs. n. 504/92, poichè: a) il versamento di una minore imposta era la conseguenza d'inesattezze ed errori commessi dall'amministrazione finanziaria all'atto dell'accatastamento dell'immobile; b) la richiesta di verifica della categoria catastale era stata accolta dall'u.t.e.; c) nelle more la contribuente aveva assolto ai propri obblighi tributari sulla base di una rendita presunta superiore a quella successivamente attribuita;

d) nessun danno era derivato dalla sua condotta all'amministrazione comunale, che aveva riscosso un'imposta maggiore a quella realmente spettante; e) in caso d'incertezza l'interpretazione della norma deve adeguarsi ai principi costituzionali e, in particolare, a quelli di correttezza, imparzialità e buona amministrazione, di cui all'art. 97, cost., nonché a quelli espressi negli artt. 3, 23 e 53 della stessa; f) non può essere penalizzato il contribuente che, senza aggravio di costi processuali, abbia promosso ed ottenuto in via di autotutela la revisione del classamento, anzichè contestare il classamento in giudizio;

con il quinto motivo, la violazione dell'art. 10, 1 co., l. 20 luglio 2000, n. 212, in quanto, dovendo i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede, era da considerarsi illegittima la rettifica da parte dell'ente impositore delle indicazioni e dell'esatto operato del contribuente.

Il ricorso è infondato, anche se va corretta la motivazione della decisione di secondo grado.

Gli atti di classamento dei fabbricati con attribuzione della rendita catastale, che costituiscono la base per la determinazione del reddito imponibile relativamente ad una pluralità di tributi (artt. 52, 4 co., d.p.r. n. 131/86, e 12, d.l. n. 70/88, per l'imposta di registro; art. 19, d.p.r. n. 643/72 per l'In.v.im.; art. 22, d.p.r. n. 917/86, per l'imposta sui redditi; art. 5, d.lgs. n. 504/86, per l'I.c.i.), sono autonomamente impugnabili (artt. 1, 3 co., e 16, 1 co., d.p.r. n. 636/72, ed ora artt. 2, 3 co., e 19, 1 co., lett. f). d.lgs. n. 546/92), e la loro mancata impugnazione rende definitivi la categoria, la classe e la rendita con essi attribuiti agli immobili.

Coerentemente con il regime dell'impugnazione degli atti, la disciplina della conservazione del catasto edilizio urbano prevede e disciplina l'aggiornamento delle risultanze catastali, in modo continuo ed anche con verificazioni periodiche, soltanto per le mutazioni che avvengono: a) rispetto alla persona del proprietario o del possessore dei beni, nonché rispetto alla persona che gode di diritti reali sui beni stessi; b) nello stato dei beni, per quanto riguarda la consistenza e l'attribuzione della categoria e della classe; c) nelle tariffe (art. 17, r.d.l. n. 652/39), e non anche per quelle derivanti dalla correzione di inesattezze riscontrate nelle operazioni catastali, salvo che queste non consistano in errori materiali di fatto.

Le variazioni delle risultanze catastali definitive non dovute amutamenti dello stato o della destinazione dei beni, individuati quali circostanze storicamente sopravvenute, od a correzioni di errori materiali di fatto, anche se sollecitate all'ufficio dal contribuente non si sottraggono, quindi, conseguendo all'originaria acquiescenza del medesimo alle operazioni catastali, alla regola di carattere generale, funzionale alla natura della rendita catastale di presupposto per la determinazione e la riscossione dei redditi tassabili nei singoli periodi d'imposta, della loro efficacia a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime sono state annotate negli atti catastali (c.d.

"messa in atti"), ricavabile dall'art. 5, 2 co., d.lgs. n. 504/92. in forza del quale per ciascun atto d'imposizione devono assumersi le rendite quali risultanti in catasto al primo gennaio dell'anno d'imposizione.

La fondatezza del primo motivo di ricorso, essendo del tutto improprio il riferimento della decisione di secondo grado alla disposizione dettata dall'art. 5, 3 co., d.lgs. n. 504/92, in tema di iscrizione in catasto con attribuzione di rendita dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non vale ad escludere, dunque, la correttezza in punto di irretroattività della decisione impugnata, il cui riconoscimento, previa correzione della motivazione adottata, comporta l'assorbimento dell'esame del secondo e del terzo motivo di impugnazione. Considerato, altresì, che la soluzione della questione è da ricercarsi nell'applicazione nel principio ricavato dall'art. 5, 2<sup>a</sup> co., d.lgs. n. 504/92, sono infondati anche il quartomotivo di ricorso, con il quale la contribuente si è richiamato per l'esegesi della disciplina ai principi generali che regolano la materia ed quelli costituzionali per desumerne la legittimità della sua autoriduzione dell'imposta in pendenza della richiesta di accertamento dell'originaria classificabilità del fabbricato nella categoria D/8, ed il quinto motivo, con il quale la ricorrente ha asserito che dai principi della collaborazione e della buona fede che, secondo le previsioni dello statuto del contribuente, devono improntare i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria, si ricaverebbe l'illegittimità del comportamento del Comune, nonostante che la rendita risultante dal catasto il 1 gennaio costituisca per l'ente locale una base d'imposta ineludibile.

All'infondatezza dei motivi segue il rigetto del ricorso.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio di Cassazione.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 1 settembre 2004, n. 17636*

### **ICI - Immobile compreso nel fallimento - Versamento dell'imposta e presentazione della dichiarazione.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. Con avviso di liquidazione n. 15386 del 25 agosto 1999, il Comune di Martinsicuro chiedeva al fallimento della S.p.a. S. il pagamento (oltre interessi per lire 3.759.603) della sanzione di lire 38,055 milioni (pari al 30% dell'imposta, corrispondente a lire 126,850 milioni) per tardivo versamento dell'Ici (in quanto effettuato il 22 gennaio 1999, oltre i tre mesi decorrenti dalla data di incasso del prezzo stabiliti dall'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992), in relazione all'aggiudicazione, in data 9 febbraio 1998, a seguito di pubblico incanto, di tre lotti di terreno edificabile per il prezzo di lire 3.274 milioni (oltre Iva), versato a saldo (nella misura di lire 2.309,900 milioni) il 19 marzo 1998 dall'aggiudicatario (il quale aveva già versato lire 1.311,480 milioni a titolo di cauzione ed acconto), con successivo decreto di trasferimento emesso il 26 ottobre 1998. 2.- Il fallimento impugnava l'avviso, deducendo la tempestività del versamento dell'Ici, perché effettuato in data 22 gennaio 1999, entro i tre mesi previsti dalla legge, tenuto conto che l'incasso del prezzo (indicato dall'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992 quale data di decorrenza del termine), era avvenuto dopo l'emissione dei decreti di trasferimento della proprietà dei lotti, in data 26 ottobre 1998 - solo a seguito dello svincolo del deposito cauzionale di lire 1.311,480 milioni, in data 28 ottobre 1998.

Il Comune resisteva, ribadendo che il termine trimestrale per il versamento dell'Ici decorreva, nella specie, dal 19 marzo 1998.

2.- Con sentenza n. 9 del 20 gennaio 2000, depositata il 10 febbraio 2000, la Commissione tributaria provinciale di Teramo, compensando tra le parti le spese di lite, accoglieva il ricorso proposto dal fallimento, ritenendo che il dies a quo del termine di versamento dell'Ici decorresse dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile venduto, con conseguente tempestività del versamento effettuato.

3.- Il Comune impugnava tale decisione, ribadendo la legittimità dell'avviso di liquidazione. Il fallimento resisteva e proponeva appello incidentale in ordine alla pronuncia sulle spese di lite.

4.- Con sentenza n. 145 del 4 giugno 2001, depositata il 23 luglio 2001 e notificata con plico postale spedito il 22 ottobre 2001 e ricevuto il 25 successivo, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo rigettava l'appello principale del Comune e l'appello incidentale del fallimento, confermando la sentenza impugnata e condannando il Comune al pagamento delle spese del grado di appello, liquidate in complessive lire 2,300 milioni (di cui lire 1,300 milioni per spese vive), oltre Iva e CAP.

Il giudice regionale fondava la sua decisione sulle seguenti osservazioni: a) che per incasso del prezzo ricavato dalla vendita dell'immobile compreso nel fallimento deve intendersi (a meno di non incorrere in una "stridente" contraddizione con la norma) la disponibilità della somma per la procedura fallimentare, così che il termine per l'unica" dichiarazione e per l'"unico" versamento dell'Ici decorre dal decreto di trasferimento; b) che era temerario sostenere che nel termine trimestrale debba emettersi il decreto di trasferimento; c) che lo scopo dell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992 non è quello (sostenuto dall'ente impositore) di garantire il pronto recupero del credito tributario del Comune, ma solo quello di garantire a questo l'integrale riscossione dell'imposta sul prezzo della vendita, con prelazione; d) che la compensazione tra le parti delle spese di primo grado riposava su una discrezionale e motivata valutazione del primo giudice.

4.- Con ricorso notificato con plico postale spedito il 17 dicembre 2001 e ricevuto il 20 successivo e depositato il 3 gennaio 2002, il Comune di Martinsicuro ricorre per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, articolando tre motivi.

5.- Resiste con controricorso (notificato il 29 gennaio 2002 e depositato il 12 febbraio 2002) il fallimento della S.p.a. S.. 6.- Entrambe le parti illustrano con memoria le rispettive posizioni.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1.- Per la loro connessione, e' opportuno esaminare congiuntamente i motivi di ricorso. Con il primo mezzo di impugnazione, il ricorrente si duole della violazione ed erronea applicazione degli artt. 108 della legge fallimentare e 586 del codice di procedura civile, in relazione agli artt. 487, 576, 585 e 632 del codice di procedura civile. Per il Comune, il versamento del prezzo funge da condizione sospensiva del trasferimento del diritto reale sul bene all'aggiudicatario definitivo.

Il D.Lgs. n. 504/1992 farebbe, dunque, riferimento a tale versamento sia per la decorrenza del termine per il pagamento e la dichiarazione dell'Ici relativa all'immobile compreso nel fallimento ed aggiudicato, sia per il venir meno della sospensione del pagamento dell'Ici relativa alle precedenti annualità di possesso dell'immobile da parte del fallimento: in contrario non rileverebbe la facoltà, per il giudice delegato, di sospendere la vendita ai sensi degli artt. 108 della legge fallimentare e 586 del codice di procedura civile, posto che il termine di tre mesi dalla data di versamento del prezzo sarebbe congruo anche per l'esercizio di tale facoltà. Con il secondo mezzo, il Comune lamenta la violazione degli artt. 10, 1, D.Lgs. n. 504/1992, avendo il giudice di appello arbitrariamente sostituito al "verificarsi dell'incasso" del prezzo (previsto chiaramente dalla legge quale termine di decorrenza per il versamento dell'Ici) il diverso evento della traslazione della proprietà del bene, senza tener conto che la normativa sull'Ici aveva, sul punto, significativamente innovato rispetto alla disciplina dell'Ilor (che, all'art. 18, D.P.R. n. 42/1988, aveva stabilito il versamento dell'imposta entro un mese "dalla vendita").

Con il terzo mezzo, il ricorrente censura l'“immotivazione” e l'illogicità della sentenza, oltre che “la violazione di legge sotto altro profilo”, perché la Commissione regionale: a) avrebbe, in contrasto con la norma (menzionante solo l'“incasso” del prezzo), richiamato i criteri diversi e non legislativamente fondati di “utilizzabilità” e “disponibilità” della somma (rilevanti, se mai, nella successiva fase di riparto); b) avrebbe frainteso le argomentazioni dell'ente impositore, niente affatto incentrate su un diritto di prelazione sulla somma incassata a titolo di prezzo, ma dirette a sottolineare che la norma configurava il versamento del prezzo quale tale termine procedurale per la fine della sospensione dell'obbligo di versamento dell'imposta già maturata negli anni precedenti, probabilmente anche per ovviare alla eccessiva durata delle procedure esecutive immobiliari. Il controricorrente oppone (chiedendo il rigetto del ricorso e la vittoria delle spese di lite, in considerazione di un'azione palesemente artificiosa e temeraria) che l'Ici, essendo commisurata al possesso dell'immobile da parte del fallimento, e' dovuta, in unica soluzione, fino alla cessazione di tale possesso, cioè fino all'emissione del decreto di trasferimento. Di qui la rilevanza della data di tale decreto (26 ottobre 1998) per la decorrenza del termine trimestrale fissato dalla legge per la dichiarazione ed il versamento dell'Ici, nella specie effettuati tempestivamente (il 22 gennaio 1999). Il fallimento sottolinea poi che, anche lessicalmente, altro e' il versamento del prezzo di vendita da parte dell'aggiudicatario (19 marzo 1998), altro e' l'incasso di tale prezzo (materialmente acquisito per intero dal curatore con lo svincolo della cauzione, in data 28 ottobre 1998, dopo il decreto di trasferimento del 26 ottobre 1998): per il controricorrente, la legge fisserebbe il dies a quo per gli adempimenti in discorso nella data dell'“incasso” del prezzo di vendita e non già nella data del “versamento” di esso (pena, tra l'altro, un vuoto impositivo a carico del Comune per il periodo intercorrente tra tale versamento ed il decreto di trasferimento).

Nella sua memoria, il ricorrente eccepisce l'inammissibilità della deduzione dell'avversario circa la decorrenza del termine per il versamento dell'Ici a far data dallo svincolo della cauzione, asseritamente disposto il 28 ottobre 1998: la questione non sarebbe stata oggetto di esame nella fase di merito (in cui si sarebbe trattato solo del decreto di trasferimento) e non sarebbe stata perciò accertata la data di tale svincolo.

2.- Il ricorso e' infondato sotto ogni profilo e va rigettato.

2.1.- La questione interpretativa sottoposta all'esame di questa Corte in riferimento all'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992- attiene all'identificazione del dies a quo del termine di versamento dell'imposta e di presentazione della dichiarazione Ici da parte del curatore fallimentare della società resistente: se, cioè, il termine decorra dalla data del versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario del bene immobile (come sostiene il comune ricorrente, che ne fa derivare, nella specie, la tardività degli adempimenti del curatore fallimentare e la legittimità delle sanzioni inflitte e degli interessi di mora conteggiati), ovvero dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile, emesso dal giudice delegato (come sostiene la parte controricorrente, la quale prospetta anche, alternativamente, la tesi della decorrenza del termine dal provvedimento di svincolo della cauzione in conto prezzo emesso dal giudice delegato dopo il decreto di trasferimento). Il punto e' rilevante, tenuto conto dell'aggiudicazione, in data 9 febbraio 1998, a se'guito di pubblico incanto, degli immobili, per il prezzo di lire 3.274 milioni (oltre Iva), versato a saldo (nella misura di lire 2.309,900 milioni) il 19 marzo 1998 dall'aggiudicatario (il quale aveva già versato lire 1.311,480 milioni a titolo di cauzione ed acconto), con successivo decreto di trasferimento emesso il 26 ottobre 1998 (con successivo svincolo del predetto deposito cauzionale in data 28 ottobre 1998, secondo quanto affermato dal controricorrente): il tutto a fronte del versamento dell'Ici, da parte del curatore del fallimento, in data 22 gennaio 1999, cioè entro tre mesi dalla data del decreto di trasferimento (e, a fortiori, del successivo provvedimento di svincolo della cauzione), ma oltre tre mesi dalla data del versamento del prezzo effettuato (a saldo) dall'aggiudicatario. Al riguardo, questo Collegio ritiene che, in base alle comuni regole di interpretazione della disposizione in esame (l'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992), il termine per il versamento dell'Ici decorra dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile aggiudicato.

2.2.- L'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992 stabilisce che, per gli immobili compresi nel fallimento (o nella liquidazione coatta amministrativa), l'Ici e' dovuta per ciascun anno di possesso (nel senso specifico attribuitogli dalla normativa sull'Ici) rientrante nel periodo di durata del procedimento ed e' prelevata, nel complessivo ammontare, sul prezzo ricavato dalla vendita: il termine per il versamento dell'imposta e per la presentazione della dichiarazione e' di tre mesi dalla data in cui il prezzo e' stato incassato.

Da tale disposizione si evince: a) che il periodo su cui va commisurata l'imposta e' quello di permanenza dell'immobile nel possesso della procedura fallimentare; b) che, in deroga alla regola generale, il curatore del fallimento (od il commissario liquidatore) provvederà al versamento dell'Ici non già periodicamente, per ciascun anno solare, ma in unica soluzione, in relazione all'intero ammontare dovuto (“complessivo ammontare”); c) che la somma corrispondente al complessivo ammontare dell'imposta e' “prelevata” dal “prezzo ricavato dalla vendita” del bene; d) che il termine trimestrale per il versamento dell'imposta e per la presentazione della dichiarazione decorre “dalla data in cui il prezzo e' stato incassato”.

I rilievi sub a) e sub b) convergono nell'esigere la certezza dell'ammontare (complessivo) dell'imposta da corrispondere all'ente impositore (con versamento parimenti complessivo): di qui la necessità (ove si vogliono evitare incomprensibili ed illegittimi "vuoti" di imposta per il periodo intercorrente tra il versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario ed il decreto di trasferimento o si vogliono evitare arbitrarie ed inutili complicazioni burocratiche) che il versamento dell'Ici presupponga il completamento del periodo di assoggettamento del fallimento all'Ici, in relazione all'immobile, periodo che viene meno solo con il decreto di trasferimento della proprietà del bene all'aggiudicatario. La duplice ratio della norma è chiara: da un lato, consentire al curatore fallimentare di differire il pagamento dell'imposta maturatasi a carico della procedura fallimentare sino ai tre mesi successivi al momento in cui è possibile prelevarne il complessivo ammontare dal ricavato della vendita immobiliare; dall'altro, attribuire al Comune la possibilità di un effettivo soddisfacimento (in prededuzione) della pretesa tributaria, in relazione a quel singolo immobile assoggettato ad Ici, in quanto posseduto dal fallimento e per il periodo di durata di tale possesso.

Tali premesse confortano l'ulteriore conseguenza interpretativa che l'imposta va pagata con la somma resasi disponibile con la vendita del bene. La lettera della disposizione è univoca nell'esigere che l'ammontare dell'Ici deve essere "prelevato" dal ricavato del prezzo di vendita: ciò vale a sottolineare che la somma sia "prelevabile" dal prezzo "ricavato" (v. supra, al punto c). Orbene, la somma versata dall'aggiudicatario non può considerarsi "prelevabile" dal curatore (nel senso indicato) prima del decreto di trasferimento del bene. Come è noto, i provvedimenti del giudice delegato al fallimento sono modificabili e revocabili (anche d'ufficio) fino al momento della loro esecuzione e, quindi, nel caso di provvedimenti preordinati alla liquidazione dell'attivo ed al trasferimento dei beni oggetto della liquidazione, fino quando non sia emesso il relativo decreto di trasferimento, al quale soltanto (e non anche, invece, al provvedimento di aggiudicazione) consegue l'effetto traslativo (v., ex plurimis, Cass., n. 4760/2002): ne deriva che, poiché il potere del giudice di sospendere la liquidazione dell'attivo e, in particolare, di sospendere la vendita (ai sensi del combinato disposto degli artt. 108 della L. fall. e 586 del codice di procedura civile) è esercitabile fino all'emissione del decreto di trasferimento (v., ex multis, Cass., n. 2701 e n. 6269 del 2003), fino a tale decreto (costituente titolo per la trascrizione, diversamente dal provvedimento di aggiudicazione) la vendita non è perfezionata e, quindi, la somma pagata dall'aggiudicatario (che può vantare solo una posizione di aspettativa ad essere l'acquirente del bene) non è ancora "il prezzo ricavato dalla vendita" e non può essere "prelevata" come tale dal curatore. Siffatte considerazioni danno conto, perciò (in riferimento al punto sopra indicato come d), dell'uso da parte del legislatore, al fine di individuare la decorrenza del termine per il versamento dell'Ici da parte del curatore, della peculiare espressione "data in cui il prezzo è stato incassato": come esattamente sottolineato dal controricorrente, la diversità lessicale tra "incasso" del prezzo da parte del fallimento, e "versamento" del prezzo da parte dell'aggiudicatario testimonia, in questa prospettiva, che nell'art. 10, comma 6, del D.Lgs. n. 504/1992 il legislatore ha inteso utilizzare la parola "incasso" nell'accezione di definitiva disponibilità (prelevabilità), da parte del curatore, del prezzo della vendita (già perfezionata con il decreto di trasferimento: prezzo, cioè, "ricavato" dalla vendita e non solo offerto e versato), differenziando l'ipotesi da quella del "versamento" del prezzo da parte dell'aggiudicatario (art. 585 del codice di procedura civile), in vista di un non ancora avvenuto trasferimento del bene.

3.3.- Tali rilievi cospirano tutti nell'indicare, univocamente, nella data di emissione del decreto di trasferimento dell'immobile (che presuppone il versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario: art. 586 del codice di procedura civile) il dies a quo del termine trimestrale per il versamento e la dichiarazione dell'Ici da parte del curatore fallimentare. Le stesse considerazioni portano poi ad escludere (per quanto la questione, nella specie, non sia in concreto rilevante, dati gli importi e dato il rispetto del termine con riferimento già alla data del decreto di trasferimento) che possa venire in rilievo un provvedimento giudiziale di svincolo di una cauzione versata anteriormente al decreto di trasferimento (anche) in conto prezzo dall'aggiudicatario, ove tale provvedimento sia stato emesso successivamente al decreto di trasferimento. Ai fini del decorso del termine trimestrale, infatti, conta la giuridica "prelevabilità" del prezzo ricavato dalla vendita perfezionata con il decreto di trasferimento ed interamente pagato dall'aggiudicatario, non già il profilo meramente fattuale della materiale disponibilità (successivamente al decreto di trasferimento) dell'intera somma da parte del curatore: disponibilità legata a fattori casuali od alla diligenza del curatore (nel richiedere il dovuto provvedimento di svincolo) ovvero del giudice delegato (obbligato ad emetterlo), che non sono idonei ad orientare l'interpretazione della norma.

3.4.- Il giudice di appello si è attenuto ai principi sopra esposti, con sentenza esaurientemente motivata, tanto da appalesare infondate le censure sollevate dal ricorrente.

4.- La novità delle questioni induce a compensare integralmente tra le parti le spese di questa fase di giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e compensa tra le parti le spese di questa fase di giudizio.

**ICI - Esenzione - Pertinenza - Nozione civilistica - Applicabilità - Attribuzione di distinte partite catastali - Irrilevanza.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. - Con separati avvisi di accertamento, il Comune di Trento, contestando l'infedele dichiarazione ed il parziale versamento dell'imposta, rettificava, per gli anni dal 1993 al 1997, la base imponibile dell'ICI (in relazione alla non dichiarata area edificabile sita nel Comune di Villazzano, "p.f. n. 326/18 di mq. 947", classificata dal piano regolatore del Comune di Trento in zona B3) e chiedeva pertanto il pagamento dell'imposta, della sanzione e degli interessi, limitatamente alla superficie di mq. 188, ad ognuno dei coniugi A.P. e M.C., quali usufruttuari (ciascuno per la metà) dell'area, contigua alla casa d'abitazione (anch'essa gravata da usufrutto a favore degli stessi coniugi), tavolarmente e catastalmente censita alla "particella edificale 509". I contribuenti impugnavano separatamente tali avvisi, eccependo:

il difetto di motivazione degli atti; la genericità e l'insufficienza dei criteri di determinazione dell'imposta; l'incomprensibilità delle indicazioni relative alla superficie catastale e reale;

la natura pertinenziale al fabbricato dell'intera area di mq. 947, adibita a giardino;

l'incompatibilità della nozione di area edificabile utilizzata dal Comune con quella desumibile dal regolamento edilizio comunale, posto che questo, richiedendo nella zona B3 - ove erano situati gli immobili - lotti minimi di mq. 500, escludeva l'edificabilità di un'area di soli mq. 188;

la violazione, da parte del Comune, dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992, che esclude dall'ICI l'area di pertinenza al fabbricato stesso, senza che il nesso pertinenziale possa essere escluso solo da un distinto accatastamento;

l'illegittima doppia imposizione così ottenuta dal Comune, tenuto conto che la rendita del fabbricato era già aumentata percentualmente in base alle pertinenze, ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. n. 1142 del 1949. Il Comune, costituitosi in giudizio, opponeva:

l'adeguatezza della motivazione degli avvisi (contenenti i dati catastali, tavolati ed economici del bene);

la correttezza dell'assoggettamento ad imposta della p.f. 326/18 (peraltro non nella sua intera superficie, ma solo per mq. 188), dato il suo accatastamento separato rispetto al fabbricato;

l'infondatezza in generale, anche in punto di diritto, delle difese dei contribuenti.

2. - Con sentenza n. 7/04/01 del 16 febbraio 2001, depositata l'11 aprile 2001, la Commissione tributaria di primo grado di Trento, compensando le spese di lite, rigettava - dopo averli riuniti - i ricorsi proposti dai contribuenti. Il giudice di primo grado, respinta l'eccezione di difetto di motivazione degli avvisi, rilevava che la p.f. 326/18 era limitrofa alla p.ed. 509, ma tavolarmente e catastalmente distinta da quest'ultima, senza iscrizioni tavolari e catastali del vincolo di pertinenza invocato dai contribuenti: l'autonomo accatastamento rendeva irrilevante, per il giudice, l'utilizzazione di fatto del terreno come pertinenza del fabbricato e legittimava la richiesta dell'ICI sull'area fabbricabile, considerata tale nella misura di mq. 188 solo ai fini di tale imposta, con valutazione vantaggiosa per i contribuenti, restando cioè esenti dall'ICI i residui mq.759, valutati come pertinenza dal Comune.

3. - I contribuenti impugnavano separatamente tale decisione, sostanzialmente riproponendo le argomentazioni già rivolte contro gli avvisi ed aggiungendo che il Comune di Trento, con la delibera n. 31 del 25 marzo 1997, con cui aveva limitato l'area pertinenziale al triplo della superficie del sedime del fabbricato, avrebbe illegittimamente creato un nuovo presupposto d'imposta, cioè "il possesso del residuo dell'area fabbricabile". Il Comune resisteva, osservando, tra l'altro: che in materia di ICI aveva rilevanza il distinto accatastamento dell'area rispetto al fabbricato, senza che potesse influire l'eventuale rapporto pertinenziale di fatto; che il diverso reddito catastale dei due beni escludeva una doppia imposizione; che le censure alla delibera erano inammissibili in appello, perché nuove, ed erano comunque infondate e non prospettate nella competente sede.

4. - Con sentenza n. 32/02 del 22 maggio 2002, depositata il 17 luglio 2002 e notificata il 13 settembre 2002, la Commissione tributaria di secondo grado di Trento, compensando tra le parti le spese di lite, riuniva gli appelli e li rigettava.

Il giudice di appello osservava:

a) che gli avvisi contenevano gli elementi sufficienti per consentire ai contribuenti di conoscere le ragioni della pretesa impositiva, con i criteri di determinazione dell'imponibile e della liquidazione dell'imposta, così da permettere un'adeguata difesa (dimostrata, nella specie, anche dai ricorsi presentati);

b) che, ai sensi dell'art. 2, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992, per fabbricato deve intendersi la singola unità immobiliare iscritta in catasto con il terreno costituente pertinenza (in modo da avere un'unica partita ed un'unica rendita catastale: nella specie, p.c. n. 875, particella n. 509, con superficie di mq. 253, di cui mq. 190 occupati dal fabbricato), così che l'area separatamente censita (p.f. n. 316/18, di mq. 947), in difetto di un accatastamento unitario -con rendita catastale superiore- richiesto ed ottenuto dalle parti, costituiva una distinta unità immobiliare, sottoponibile a separata imposta, senza alcuna doppia imposizione;

c) che la delibera comunale censurata si era limitata a recuperare a tassazione aree in precedenza non tassate, con meccanismo vantaggioso per i contribuenti, ma irrilevante rispetto all'edificabilità dell'area, determinata da altri strumenti giuridici;

d) che la valutazione di pertinenza dell'area rispetto al fabbricato nei limiti del triplo del sedime dell'edificio costituiva un vantaggio per i contribuenti, posto che era stata effettuata anche in relazione ad un'area autonomamente accatastata.

4. - Con ricorso notificato il 31 ottobre 2002 e depositato l'11 novembre 2002, A.P. e M.C. ricorrono per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado, articolando cinque motivi ed illustrandoli con successiva memoria.

5. - Resiste con controricorso (notificato il 6 dicembre 2002 e depositato il 12 successivo) il Comune di Trento.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. - Con il secondo motivo di ricorso, da esaminare preliminarmente in base ad un ordine di priorità logica, i ricorrenti si dolgono della violazione o falsa applicazione degli artt. 817 del codice civile, 16 del D.P.R. n. 650 del 1972, 33 del D.P.R. n. 917 del 1986 e 2, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 (viene, per mero ed evidente errore materiale, richiamato il n. 2 del comma 1 dell'art. 360 del codice di procedura civile, invece del n. 3).

I contribuenti assumono che la nozione di pertinenza rilevante ai fini dell'ICI e presupposta dall'art. 2, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 sia quella delineata in via generale dall'art. 817 del codice civile (non contraddetta dai riferimenti alle pertinenze contenuti nell'art. 16 del D.P.R. n. 650 del 1972, ai fini del catasto edilizio urbano, o dall'art. 33, comma 2, del D.P.R. n. 917 del 1986, o dalla circolare dell'11 febbraio 2000, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, n. 66 del 20 marzo 2000): non già quella arbitrariamente fissata dal Comune di Trento, in primo luogo, con la delibera n. 31 del 25 marzo 1997 (posta a base degli avvisi impugnati), secondo cui l'area pertinenziale dei fabbricati è riconosciuta (ai fini dell'ICI) in una superficie massima pari al triplo del sedime fabbricato, ed in secondo luogo con l'assunto che il vincolo pertinenziale sarebbe escluso da un diverso accatastamento dell'area rispetto a quello del fabbricato.

Con il terzo motivo di ricorso, connesso al precedente, i ricorrenti deducono la violazione degli artt. 6 del D.Lgs. n. 504 del 1992 e 24 del D.Lgs. n. 446 del 1997, in quanto tali norme non consentirebbero ai Comuni, in materia di ICI, di adottare una nozione di pertinenza diversa da quella di cui all'art. 817 del codice civile, senza che a tale conclusione possa ostare il disposto dell'art. 59, lettera d), del D.Lgs. n. 446 del 1997, che si limita a riconoscere che i Comuni possono considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto.

Con il quarto motivo di ricorso, parimenti connesso al secondo ed al terzo motivo, i coniugi P., lamentando la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992, deducono l'illegittimità della delibera del Comune di Trento, che, invece di considerare per "fabbricato" sia l'area coperta dalla costruzione, sia l'area occupata dalla pertinenza (senza limiti di superficie), ha limitato la superficie delle pertinenze rilevanti per l'ICI ad un massimo del triplo dell'area di sedime del fabbricato (nella specie, mq. 253 X 3 = 759; mq. 47 - 759 = 188). Il Comune controricorrente oppone:

a) quanto al secondo motivo, che la censura non è rivolta alla sentenza impugnata, ma alle difese del resistente;

b) che sono irrilevanti (perché dirette ad altri fini e ad altri effetti) le norme non regolatrici dell'ICI citate dai ricorrenti (D.P.R. n. 650 del 1972; D.P.R. n. 917 del 1986; codice civile);

c) che, in particolare, la nozione di pertinenza di cui all'art. 817 del codice civile si presterebbe, in materia tributaria, a pretestuose strumentalizzazioni (proprio per la rilevanza dell'elemento soggettivo e della destinazione del dominus);

d) che non era censurabile la delibera del Comune di Trento n. 31 del 25 marzo 1997 (al pari di quella n. 34 del 25 febbraio 1998), del resto mai ritualmente e tempestivamente impugnata, volta ad introdurre un criterio oggettivo nell'applicazione all'ICI della nozione di area pertinenziale (superficie massima del triplo del sedime del fabbricato);

e) che, in caso di accatastamento separato dell'area e del fabbricato, il mancato assoggettamento ad imposta della prima, comporterebbe l'eliminazione di una base imponibile, laddove un accatastamento unitario comporterebbe una rendita superiore del fabbricato, con conseguente assoggettabilità di questo ad una maggiore imposta (come esattamente osservato dal giudice di appello);

e) che l'art. 2, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 prevede testualmente un'unica partita e rendita catastale per il fabbricato e l'area di pertinenza, così da non essere applicabile in difetto del presupposto dell'unicità di accatastamento;

f) quanto al terzo motivo di ricorso, che la censura era generica, posto che la norma da invocarsi era, se mai, l'art.52 e non l'art. 24 del D.Lgs. n. 446 del 1997;

g) che, contrariamente a quanto ritenuto dai ricorrenti, era proprio l'art. 59, lettera d), del D.Lgs. n. 446 del 1997 a legittimare la delibera comunale n. 31 del 1997;

h) che l'asserita illegittimità di tale delibera si sarebbe dovuta far valere in altra sede, tempestivamente e ritualmente, e non nel giudizio in corso, avente ad oggetto esclusivamente la legittimità di un provvedimento applicativo della predetta deliberazione;

i) quanto al quarto motivo di ricorso, che l'art. 2, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 lascia inequivocabilmente intendere che un'area accatastata come particella fondiaria autonoma, con un proprio reddito, costituisce un'unità a sè stante, autonomamente rilevante ai dell'ICI. 2. - I tre motivi di ricorso sopra indicati (che si incentrano, sostanzialmente, sul rilievo della mancata applicazione in materia di ICI, da parte del giudice regionale, della nozione civilistica di pertinenza) sono fondati e vanno accolti.

2.1. - L'art. 2, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992 definendo, ai fini dell'ICI, la nozione di fabbricato, stabilisce che per quest'ultimo 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". Con tale disposizione - mediante la quale viene esclusa l'autonoma tassabilità, in materia di ICI, delle aree pertinenziali alle costruzioni - non si introduce alcuna particolare e nuova accezione (stipulativa) di pertinenza, ma, semplicemente, se ne presuppone il significato, con evidente, anche se implicito, riferimento alla definizione fornita, in via generale, dall'art. 817 del codice civile ("sono pertinenze le cose destinate in modo durevole al servizio o ad ornamento di un'altra cosa"). Ne consegue che, per l'esistenza del vincolo pertinenziale, occorre sia l'elemento oggettivo della durevole destinazione della cosa accessoria a servizio od ornamento della cosa principale, sia l'elemento soggettivo della volontà dell'avente diritto di creare la suddetta destinazione.

L'accertamento della sussistenza di un siffatto, complesso, vincolo di strumentalità o complementarità funzionale costituisce un apprezzamento di fatto. È, pertanto, irrilevante la circostanza, di rilievo puramente formale, che l'area pertinenziale e la costruzione principale siano censite catastalmente in modo distinto, con distinta rendita catastale (l'iscrizione e l'obbligo di iscrizione nel catasto edilizio urbano sono riferiti al fabbricato principale e non si fa affatto menzione, nella legge, della necessità di una congiunta iscrizione catastale dell'area pertinenziale): la legge sull'ICI non pone, al riguardo, alcuna eccezione alla rilevanza del predetto vincolo pertinenziale e non consente all'interprete alcuna modifica della disciplina.

Deve perciò ribadirsi l'orientamento già tracciato da questa Corte sia in materia di ICI (Cass., n. 19375 del 2003, che ha considerato pertinenza un giardino asservito al fabbricato mediante una recinzione in muratura, nonostante l'avvenuto frazionamento catastale), sia nell'analogia materia della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Cass., n. 9845 del 1996, a proposito della vecchia normativa di cui all'art. 269 del R.D. n. 1175 del 1931, quale sostituito dall'art. 21 del D.P.R. n. 915 del 1982, che escludeva le pertinenze dal computo per la determinazione del tributo), sia in tema di INVIM (v., ad esempio, Cass., n.5320 del 1994, per l'applicabilità della nozione generale di pertinenza di cui all'art. 817 del codice civile per l'identificazione degli immobili costituenti pertinenza dei fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali, ai fini dell'esenzione dall'INVIM decennale di cui all'art. 25, comma 2, lettera d, del D.P.R. n. 643 del 1972, quale modificato dall'art. 3 della l. n. 694 del 1975, con l'avvertenza che la legge speciale richiede anche l'ulteriore requisito della non suscettibilità di diversa destinazione dell'immobile pertinenziale senza radicale trasformazione).

2.2. - A diverse conclusioni non può condurre il disposto dell'art. 59, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 446 del 1997, relativo alla potestà regolamentare dei Comuni in materia di ICI. In primo luogo, va sottolineato che tale articolo (al comma 1) consente ai comuni, in materia di ICI, di adottare un regolamento "a norma dell'art.52" dello stesso D.Lgs.: dunque con l'espressa esclusione - in generale - di ogni autonomo potere regolamentare in ordine alla "individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi" (art. 52, comma 1). In secondo luogo, se è vero che l'art. 59, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 446 del 1997 stabilisce che "con regolamento .

i comuni possono:

d) considerare parti integranti dell'abitazione principale le sue pertinenze, ancorchè distintamente iscritte in catasto", è altrettanto vero che a tale disposizione non può attribuirsi il senso auspicato dal Comune resistente (facoltà per il Comune, ai fini dell'ICI, di considerare o no parte integrante della costruzione le pertinenze distintamente iscritte a catasto). Al riguardo, non solo la disposizione si riferisce, testualmente, alle "abitazioni principali" (di cui all'art. 8 del D.Lgs. n.504 del 1992) e non in genere ai "fabbricati" di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992, ma, tenuto conto del vincolo di cui all'art. 52, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997 e del chiaro disposto dell'art. 2, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992, la norma attributiva del potere regolamentare deve interpretarsi nel senso che essa si limita a sottolineare che (in base alla legge) la distinta iscrizione in catasto della pertinenza non è di ostacolo alla considerazione unitaria di essa con l'abitazione principale. In altri termini, il verbo "possono" non attribuisce ai Comuni la scelta di procedere o no ad una autonoma tassazione della pertinenza di un fabbricato (così modificando a loro arbitrio la fattispecie imponibile), ma semplicemente ribadisce e chiarisce che la distinta iscrizione catastale della pertinenza non impedisce l'applicazione dell'art. 2, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992.

2.3. - Altrettanto inconferente è l'obiezione del Comune, secondo cui l'adozione della nozione civilistica di pertinenza creerebbe il rischio di pretestuose strumentalizzazioni, per la rilevanza dell'elemento soggettivo del dominus. È facile obiettare, da un lato, che eventuali difficoltà pratiche di applicazione della norma non autorizzano certo l'interprete ad introdurre un'altra norma di suo gradimento (ove la nuova norma, come nella specie, non sia ricavabile dall'enunciato legislativo mediante legittimi strumenti ermeneutici) e, dall'altro, che l'elemento soggettivo non comporta alcun pericolo di elusione, posto che a tale elemento deve accompagnarsi quello oggettivo e che l'accertamento del vincolo pertinenziale si risolve (come sopra sottolineato) in un accertamento di fatto non diverso da quello richiesto dal legislatore nell'ambito del diritto civile e di tutte le numerosissime norme che, nelle più svariate materie, presuppongono la nozione civilistica di pertinenza.

2.4. - In conclusione, va ribadito che l'art. 2, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 1992, definendo, ai fini dell'ICI, la nozione di fabbricato ed escludendo l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali alle costruzioni, presuppone l'accezione di pertinenza di cui all'art. 817 del codice civile, senza che valga ad escludere tale nesso pertinenziale la mera distinta iscrizione in catasto della pertinenza e del fabbricato e senza che in proposito rilevi il disposto dell'art. 59, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 446 del 1997.

2.5. - Il giudice regionale non si è attenuto ai suddetti principi (oltretutto, da un lato, considerando escluso il vincolo pertinenziale dalla distinta iscrizione nel catasto della pertinenza e, dall'altro, contraddittoriamente, applicando il criterio adottato dal Comune, che prevede -invece- una parziale rilevanza del vincolo pertinenziale, anche allorchè la pertinenza sia distintamente iscritta nel catasto) e non ha considerato che le delibere comunali citate dal resistente - n. 31 del 25 marzo 1997 e n. 34 del 25 febbraio 1998, in parte successive ai periodi di imposta in contestazione -, ove riferibili (ratione temporis) alla fattispecie in esame, dovevano essere da lui disapplicate (perché in contrasto con la legge), nella parte in cui consentono (in tutto od in parte) una autonoma tassabilità dell'area pertinenziale rispetto al fabbricato. Ciò comporta la cassazione della sentenza in relazione ai motivi accolti, con la necessità di un nuovo esame, particolarmente in ordine alla sussistenza in concreto del vincolo pertinenziale.

3. - Con il primo mezzo di impugnazione, i ricorrenti denunciano la carenza od insufficienza di motivazione della sentenza sulla questione decisiva prospettata in giudizio dai contribuenti circa l'impossibilità di considerare edificabile l'area di mq. 188 (invece assoggettata ad ICI come tale dal Comune), posto che l'art. 38 del piano regolatore generale del Comune di Trento impone, per l'edificabilità nella zona B3 (in cui è ubicato il terreno per cui è causa), un lotto della superficie minima di mq. 500.

Con il quinto mezzo di impugnazione, connesso al primo e perciò da esaminare congiuntamente a quello, i ricorrenti (sotto il diverso profilo della violazione dell'art. 2, lettera b), del D.Lgs. n. 504 del 1992 e 38 del piano regolatore generale del Comune di Trento) ribadiscono la censura di cui al primo motivo, aggiungendo che i mq. 188 considerati dal Comune, oltretutto, non costituiscono un corpo unitario, ma rappresentano la somma di frammenti di terreno separati e lontani (sostanzialmente quattro strisce di terreno lungo i confini, tenuto poi conto che lo stesso piano regolatore stabilisce la distanza degli edifici dal confine di almeno 5 metri).

Il controricorrente obietta che, nel caso di specie, l'area in questione ha un'estensione complessiva di mq. 947 e, dunque, è edificabile a norma dell'art. 38 del piano regolatore generale del Comune di Trento (zona B3), senza che rilevi in contrario la limitazione disposta dal Comune in ordine all'ICI (assoggettamento ad imposta solo di mq. 188), come riconosciuto dal giudice di appello (secondo il quale la delibere comunali n. 31 del 1997 e n. 34 del 1998 non possono avere alcuna influenza sull'edificabilità dell'area, determinata da differenti strumenti giuridici).

4. - Il primo e quinto motivo di ricorso presuppongono il mancato accoglimento degli altri: restano perciò assorbiti dall'accoglimento di tali ultime censure.

5. - L'accoglimento del secondo, terzo e quarto motivo di ricorso, con la correlativa cassazione della sentenza, comporta il rinvio ad altra sezione della medesima Commissione tributaria di secondo grado, la quale esaminerà la causa alla luce dei principi di cui sopra (v., in particolare, il 2.4.), in particolare valutando in concreto la sussistenza della dedotta pertinenza e provvedendo anche sulle spese di questa fase di legittimità del giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo, terzo e quarto motivo, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria di secondo grado di Trento.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 24 agosto 2004, n. 16751*

**ICI - Presupposti - Area fabbricabile - Necessità di approvazione di strumenti urbanistici di secondo livello - Non sussiste.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La s.r.l. ... .. con sede in Castiglion Fibocchi (AR), proprietaria di alcuni terreni compresi nel P.R.G. approvato con delibera comunale 6 ottobre 1992, e successiva delibera regionale 8/1/93, ma non incluso (almeno fino al 1996) nel Programma Pluriennale di attuazione, ha impugnato l'avviso di accertamento notificato dal comune per l'anno 1994, per ICI ammontante a complessive lire 77.106.932= (inclusi interessi moratori e sanzioni)

La Commissione Tributaria regionale della Toscana, riformando parzialmente, con sentenza 11 ottobre 2001, la sentenza di primo grado che aveva respinto il ricorso della contribuente, ha rettificato il valore venale, e quindi la base imponibile dei predetti terreni, in lire 69.557=, rimettendo all'Amministrazione Comunale l'individuazione del tributo, degli interessi e delle sanzioni. Dopo aver ritenuto l'irrilevanza della questione di costituzionalità relativa al contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. dell'art. 2 del DLG 504/92, sollevata dalla contribuente, la Commissione Regionale ha ritenuto applicabile l'imposta anche indipendentemente dall'esistenza di strumenti attuativi dei piani urbanistici di massima, attribuendo la maggior capacità contributiva ai fini ICI del contribuente al possesso di immobili non aventi più destinazione agricola, e ciò a decorrere dalla prima dichiarazione dei redditi successiva al 1992, ove (come nella specie) il possesso fosse iniziato prima di quella data, ricorrendo, in difetto di tale dichiarazione (e delle successive eventuali variazioni) una omissione volontaria, e dunque sanzionabile.

La Società ... .. s.r.l. chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di sette motivi. Il Comune di Arezzo resiste con controricorso, proponendo con lo stesso atto ricorso incidentale sulla base di un unico articolato motivo.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

I ricorsi avverso la medesima sentenza debbono essere riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c.. Col primo motivo, si censura la sentenza impugnata per violazione dell'art.2 del DLG 30.12.1992 n. 504, per essere stata contestata la mancata denuncia di variazione ai fini ICI e l'omissione dei versamenti relativamente all'anno 1994, anno nel quale, nonostante l'approvazione, in data precedente (8/1/93) del PRG (nel quale l'edificabilità dei terreni in oggetto restava subordinata all'approvazione del Piano di attuazione), il Comune di Arezzo non aveva incluso detti terreni nel Piano Pluriennale di attuazione, per cui gli stessi non potevano considerarsi edificabili nell'anno 1994: difettava, dunque, il presupposto per l'applicazione dell'Imposta, costituito dalla effettiva edificabilità delle aree. Il motivo è infondato.

L'art. 2 lett. b) del DLG 504 del 1992, istitutivo dell'ICI, definisce l'area fabbricabile soggetta a detto tributo indicandola come "area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti della indennità di espropriazione per pubblica utilità".

Sebbene tale norma preveda, in un unico contesto, tre ipotesi di qualificazione dell'area come edificabile, con riferimento anche alla problematica della edificabilità legale, ovvero "di fatto", riguardante l'esproprio per pubblica utilità, il testo sovrariportato sicuramente rapporta l'edificabilità ai fini ICI sia agli strumenti urbanistici generali che agli strumenti attuativi, stabilendo l'imponibilità sia nell'uno che nell'altro caso.

Ai fini ICI dunque, l'edificabilità non deve necessariamente discendere da piani regolatori già attuabili o particolareggiati essendo sufficiente che tale caratteristica risulti da un piano regolatore generale, anche se indubbiamente l'assenza di un piano attuativo dello strumento generale attenua la potenzialità edificatoria, influenzandone la base imponibile, secondo i criteri stabiliti dall'art. 5 n. 5 del cit. DLG (Cass.19515/2003).

Non si può dunque consentire con la ricorrente allorché fa riferimento alla giurisprudenza di questa Corte relativa a norme, quali l'art. 52 della legge di registro, che richiedono, ai fini dell'applicazione di quel tributo, una destinazione edificatoria già perfezionata (Cass.10406/94); infatti, quando il legislatore ha voluto far riferimento a strumenti urbanistici non perfezionati (come nella specie), lo ha detto chiaramente, non soltanto nel caso dell'ICI ma anche in altre occasioni (es.nella prelazione agraria di cui all'art. 8 comma 2 della L. 590/65, laddove ha escluso la prelazione per i terreni destinati ad utilizzazione edilizia "in base a piani regolatori, anche se non ancora approvati": Cass. 10/406/94 cit., in parte motiva).

La doglianza esaminata deve essere, pertanto, rigettata. Col secondo motivo di ricorso, adducendo violazione dell'art. 10 comma 4 e 14 comma 2 del DLG 504/92, la ricorrente sostiene che, non essendo tenuta alla dichiarazione ICI nell'anno 1993 (relativamente al 1992, in cui i terreni non erano comunque inclusi in alcuno strumento urbanistico), non le poteva essere contestata la omessa variazione nel 1994, non essendo intervenute variazioni di sorta nella consistenza dei terreni.

Tale motivo oltre che infondato è pretestuoso. Se è vero che l'imposta fu istituita dal citato DLG (art. 1), con decorrenza dall'anno 1993, è vero anche che le aree in questione furono definitivamente incluse nel PRG del Comune di Arezzo, con la delibera regionale dell'8/1/93. Dunque, la contribuente era tenuta a effettuare la prima dichiarazione ICI nel 1994, proprio perché rispetto agli anni Precedenti, era variata la destinazione, e il conseguente valore dei terreni, divenuti da agricoli edificabili, in forza dello strumento urbanistico generale nel corso del 1993.

Il secondo motivo deve essere quindi rigettato. Possono essere invece condivise le argomentazioni espresse col terzo motivo di ricorso, col quale la ricorrente, nel censurare la sentenza impugnata per contraddittoria motivazione in ordine alla affermata non necessità di reiterare la dichiarazione per gli anni successivi al 1993, rileva che non possono ritenersi applicabili le sanzioni derivanti dalla omissione della dichiarazione, di cui all'art. 14 comma 2 DLG 504/92, stante tra l'altro, l'assoluta incertezza circa la debenza del tributo sulle aree fabbricabili, sul quale lo stesso Ministero delle Finanze si era pronunciato nel 1997 (Risol. 17 ottobre 1997 n. 209/E), mentre il Comune di Arezzo aveva nominato solo nel 1996 una Commissione per la determinazione dei valori di tali aree, definiti nel 1998, e che non potevano essere supposti nel 1994.

La sentenza impugnata ha affermato, in proposito, che la colpevolezza della contribuente, ancorché lieve, era sicuramente insita nel fatto di non essersi procurata le necessarie informazioni sulla condizione delle aree. Ma il problema della intenzionalità omissiva della condotta della contribuente non può essere ricondotto alla mancata richiesta di un certificato urbanistico comunque successivamente rilasciato, con attestazione della natura agricola dei terreni al 1 gennaio 1993), perché dallo stesso poteva risultare soltanto la inclusione dei terreni stessi nel PRG privo di strumento attuativo; il ragionevole dubbio della contribuente circa la natura delle aree in argomento deve essere rapportato, invece, al dettato della norma nella specie applicabile - l'art. 2 del DLG cit. -, che non rappresenta certamente un esempio di chiarezza legislativa, laddove prende in considerazione in un unico contesto, strumenti urbanistici generali e particolari, facendo per di più riferimento alle discusse, quanto generiche, "possibilità effettive di edificazione", locuzione questa che, in periodo anteriore alla definizione di un indirizzo giurisprudenziale univoco sul significato residuale di tale espressione (Cass. S.U. 172/2001), si prestava a introdurre nella interpretazione sulla portata e l'ambito di applicazione della norma tributaria, quelle obiettive condizioni di omissiva o infedele del contribuente, in base al principio generale consacrato dall'art. 6 comma 2 DLG 472/97, successivamente inserito nello Statuto del contribuente (art. 10).

Dubbio ulteriormente rafforzato dalla condotta della Amministrazione Finanziaria, la quale avvertì nel 1997, evidentemente sulla base di contrasti insorti in sede applicativa, l'esigenza di intervenire, con la risoluzione citata dalla ricorrente, proprio a chiarimento della complessità e della farraginosità della norma di cui sopra, la cui attuazione il Comune di Arezzo poté avviare soltanto dopo aver stabilito i valori delle aree, nel 1998, cioè a distanza di cinque anni dalla sua emanazione.

Il terzo motivo di ricorso deve essere dunque accolto, per escludere le sanzioni nella specie applicate.

È invece infondato, e deve essere disatteso il quarto motivo di ricorso, con cui la ricorrente adducendo violazione dell'art. 5 comma 5 del DLG 504/92, censura l'affermazione della sentenza impugnata, secondo la quale la Commissione deliberata dalla Giunta comunale in data 5 settembre 1996 per la valutazione delle aree, aveva ricevuto tale incarico sulla base degli "artt. 52 e 59 del DLG 446/97", provvedimento legislativo approvato il 15 dicembre 1997, nonché i vizi del procedimento seguito da tale Commissione, sia nella comparazione delle aree (in base a rogiti relativi a compravendita di terreni già in parte edificati o immediatamente edificabili), sia in ordine alla mancata valutazione degli oneri di trasformazione di terreni agricoli in edificabili, sia nella identificazione di un valore unico applicato indistintamente ad ogni anno di imposizione, come se nei vari anni i valori di mercato fossero rimasti invariati, tenuto anche conto che il valore di L.78.000= al mq. attribuito dal Comune di Arezzo ai terreni in argomento è stato disatteso dall'Ufficio del Registro di Arezzo, che ha stabilito per il 1993 un valore teorico di L. 24.000 al mq. per una parte di tali aree, e dall'Ufficio del Registro di San Sepolcro che non ha rettificato il valore di compravendita di L. 35.000= al mq. Dichiarato dalla Società ricorrente per un'area ceduta nel 1998.

Contraddittoriamente la Commissione Regionale, dopo aver ritenuto parzialmente fondate le osservazioni della contribuente in proposito, ha poi ridotto del solo 10% il valore delle aree indicato dal Comune.

Tali argomentazioni non possono essere condivise, in primo luogo perché la sentenza impugnata, sia pure citando gli artt. 52 e 59 del DLG 446/97, ha fatto comunque riferimento al potere di controllo e di indirizzo conferito agli Enti Locali dal DLG 504/92, probabilmente riferendosi alla conferma, con la novella del 1997, del potere che i Comuni già avevano nell'ambito dell'autonomia di cui godono: in tale quadro, la nomina di una Commissione tecnica col compito di effettuare indagini di mercato necessarie all'attuazione dell'art. 5 n. 5 del DLG 504/92, rientrava indubbiamente nell'ambito della discrezionalità e dell'autonomia dell'Ente pubblico, prima e a prescindere da quanto disposto dal DLG 446/97.

Quanto alle considerazioni sul valore attribuito ai terreni, esse riguardano evidentemente il merito della causa, e non possono avere ingresso in questa sede; tanto più che la Commissione Regionale, come la stessa ricorrente riconosce, ha tenuto conto delle osservazioni della Società in ordine ai valori determinati dal Comune, riducendone l'importo secondo un apprezzamento discrezionale, collegato ad elementi di fatto, non valutabili, come si è detto, in sede di legittimità.

Col quinto motivo, la ricorrente segnala violazione dell'art. 59 comma 1, lett. g), del DLG 446/97, per essere questo l'unico provvedimento legislativo che attribuisce ai Comuni il potere di determinare il valore venale delle aree, onde la delibera istitutiva della Commissione "ad hoc" adottata dalla Giunta Comunale nel 1996 (e reiterata nel 1997) ha dato vita ad un organo privo di competenza in ordine alle valutazioni, sulla base delle quali è stato notificato l'accertamento alla contribuente, potendo la potestà regolamentare in materia essere esercitata, tra l'altro, dal Consiglio Comunale (e non dalla Giunta) soltanto a decorrere dal 1 gennaio 1998, per cui comunque l'istituzione della Commissione in argomento appare viziata anche per carenza di potere. Anche tale motivo è infondato, in forza di quanto già detto con riferimento al quarto motivo di ricorso, e al potere del Comune di verificare, mediante un proprio organo tecnico a ciò delegato, "il valore venale delle aree in comune commercio.

avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche", secondo l'espresso e tassativo dettato dell'art. 5 n. 5 del DLG 504/92.

Il quinto motivo di ricorso deve essere pertanto rigettato, analogamente al sesto motivo col quale la ricorrente, adducendo violazione dell'art. 112 c.p.c., denuncia omessa motivazione della sentenza impugnata in ordine all'approvazione, da parte della Giunta Comunale, dei lavori della Commissione, con effetto retroattivo, rispetto all'anno (1998) in cui la delibera era stata adottata. La Commissione Regionale ha, infatti, esaminato la valutazione dei terreni operata dalla Commissione comunale, anche in relazione alla portata retroattiva, disattendendone in parte i risultati proprio con riferimento alla retroattività al 1994 di valori determinati nel 1998, con l'espressa decurtazione dei valori stessi, come calcolati in sede di verifica. Col settimo motivo, infine, la ricorrente ripropone la eccezione di illegittimità costituzionale (ritenuta manifestamente infondata, dalla Commissione Regionale) degli artt. 1 secondo comma, 2 lett. b) e 5 quinto comma del DLG 504/92 in relazione agli artt. 3, 42 comma 3 e 53 Cost.. In proposito la ricorrente rileva che il possesso di un'area agricola, priva di potenzialità edificatoria concreta, non può costituire indice di capacità contributiva; mentre, con riguardo all'art. 3 Cost., la norma censurata prevede un analogo trattamento, ai fini ICI, dei proprietari di aree, la cui potenzialità edificatoria sia sacrificata dall'assenza di provvedimenti attuativi, dovendo ogni prelievo tributario trovare giustificazione in indici rivelatori di ricchezza, non sussistenti in aree dichiarate edificabili soltanto a determinare condizioni, non realizzate.

La ricorrente critica inoltre la Commissione regionale che, in violazione dell'art. 23 della L. 11 marzo 1953 n. 87, si sarebbe sostituita al giudice delle leggi, non motivando sulla rilevanza delle questioni sollevate, ma affermando la costituzionalità delle norme oggetto di censura in base alla mera distinzione fra aree fabbricabili e aree agricole. Anche tale doglianza deve essere disattesa.

La Commissione regionale non si è sostituita alla Corte Costituzionale, ma si è correttamente pronunciata sull'eccezione di costituzionalità proposta, ritenendola non rilevante; infatti il DLG 504 del 1992 nel suo complesso, ed in particolare con l'art. 5 n. 5 sovrariportato gradua in modo differenziato le caratteristiche - e quindi i valori - delle aree tassabili ai fini ICI, non soltanto rispetto a quelle agricole, ma in ragione delle differenti caratteristiche (indice di edificabilità, destinazione consentita, zona di ubicazione, ecc.) per cui, mentre non si può ipotizzare la violazione dell'art. 3 Cost. in relazione a fattispecie dissimili (quali le aree agricole, quelle a piena edificabilità e quelle ad edificabilità limitata), non si può neppure parificare la "capacità contributiva" derivante al soggetto passivo d'imposta dalla proprietà di aree comunque diversificate ai fini del tributo.

Va parimenti rigettato, perché infondato, il ricorso incidentale del Comune di Arezzo, col quale si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., ed in subordine omessa motivazione della stessa, per non avere la Commissione Regionale giustificato i criteri di equità in forza dei quali aveva operato la riduzione del 10% del valore accertato dall'Ente.

Come si è detto infatti in relazione al sesto motivo del ricorso principale, la Commissione regionale ha compiutamente esposto le ragioni logico-giuridiche in forza delle quali non poteva attribuirsi un determinato valore ad un'area, in relazione ad una situazione verificatasi quattro anni prima, sulla quale non andava ad incidere certamente la sola destinazione dell'area, come pretenderebbe il Comune, ma il complesso di tutti i parametri - sociali, politici ed economici - che condizionano la vita di un Paese, durante un lungo lasso di tempo.

In conclusione, pertanto, cassata la sentenza impugnata con riferimento al terzo motivo del ricorso principale, relativo alle sanzioni nella specie applicata, devono essere rigettati tutti gli altri motivi del ricorso principale, nonché il ricorso incidentale. Null'altro essendovi da rilevare, la causa può essere decisa nel merito, con annullamento dell'atto impugnato nella parte nella quale sono previste le sanzioni. Sussistono giusti motivi di compensazione delle spese dell'intero giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte riunisce i ricorsi, accoglie il terzo motivo del ricorso principale, rigetta gli altri motivi, e il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata in ordine al motivo accolto e, decidendo nel merito, annulla l'atto impugnato in relazione alle sanzioni: Compensa le spese dell'intero giudizio.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 18 agosto 2004, n. 16130*

#### **ICI - Presupposto - Possesso immobile - Sussiste - Motivazioni.**

##### **FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DEL RICORSO**

1.1. Il Comune di Tavernelle Val di Pesa ricorre contro la Sig.ra Lambroia (...) per la cassazione della sentenza specificata in epigrafe. La parte intimata non ha svolto alcuna attività difensiva.

1.2. In fatto, la Lambroia ricorreva contro gli avvisi di accertamento ICI per gli anni 1994, 1995, 1996 e 1997, emessi dal Comune di Tavernelle Val di Pesa, per il possesso di un immobile per civile abitazione, realizzato su un suolo comunale sul quale era stato concesso il diritto di superficie, a favore di una cooperativa. La Lambroia sosteneva che fino a quando la costruzione non era stata ultimata il soggetto passivo dell'imposta restava l'ente proprietario del suolo.

Il Comune resisteva eccependo che l'obbligo del pagamento del tributo nasceva con l'assegnazione, anche provvisoria, delle unità immobiliari e comunque dal momento della loro utilizzazione. La Commissione Tributaria Provinciale adita ha accolto il ricorso e la Commissione Regionale ha confermato tale decisione, sul rilievo che l'obbligo del pagamento del tributo nasce soltanto con la stipula del rogito notarile e che non rileva la precedente utilizzazione dell'alloggio.

1.3. A sostegno dell'odierno ricorso, il Comune eccepisce:

a) la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.lgs. 504/1992, che indica come presupposto dell'ICI il possesso degli immobili;

b) la violazione del divieto di ultrapetizione (art. 112 C.P.C.), in quanto erroneamente il giudice a quo invece di limitarsi a verificare se la Lambroia aveva il possesso dell'immobile, così come richiesto dalla parte appellante, ha rigettato l'appello sul presupposto della insussistenza del diritto di proprietà;

c) omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine alla valutazione delle prove acquisite, erroneamente ritenute insufficienti a dimostrare la sussistenza del presupposto impositivo.

## **2. DIRITTI E MOTIVI DELLA DECISIONE**

2.1. Il ricorso appare fondato. I tre motivi adottati a sostegno del ricorso affrontano sotto diverse angolazioni il medesimo problema (sussistenza del presupposto d'imposta) e possono essere esaminati congiuntamente.

2.2. Come è noto, l'art. 1 del d.lgs. 504/1992, stabilisce che «Presupposto dell'imposta 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.». Quindi, appare errata in diritto l'affermazione del giudice a quo che fa coincidere la nascita dell'obbligo di pagare l'imposta con la stipula del rogito notarile di trasferimento della proprietà. In punto di fatto, poi, il giudice del merito ha raggiunto la prova che la Lambroia aveva il possesso dell'immobile cui si riferisce l'obbligazione tributaria. Infatti, è pacifico che «l'atto di compravendita sia stato preceduto dalla promessa di vendita e che nel frattempo il costruttore abbia consentito al futuro acquirente di utilizzare l'alloggio» (p. 4 della sentenza impugnata). Pertanto, appare errata, in fatto ed in diritto, la conclusione della Commissione Tributaria Regionale, che ha escluso che la Lambroia fosse tenuta al pagamento dell'ICI.

2.3. Conseguentemente, il ricorso del Comune deve essere accolto. Non occorrono ulteriori accertamenti di fatto per decidere il merito della causa, ex art. 384 c. p.c., e, quindi, il ricorso introduttivo del giudizio proposto dalla Martino deve essere respinto. Sussistono giusti motivi per compensare le spese dell'intero giudizio.

### **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 dell'intero giudizio di fatto.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 12 agosto 2004, n. 15656*

### **ICI - Rendita catastale errata.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1.1. Il Comune di Milano, in persona del sindaco "pro tempore", ricorre contro la I.S. s.r.l., in persona del legale rappresentante, per Cassazione della sentenza specificata in epigrafe. La società resiste con controricorso.

1.2. In fatto, la società resistente ha impugnato un avviso di accertamento ICI, emesso dal Comune di Milano, per l'anno 1994, relativo ad un immobile di sua proprietà. Con l'atto impugnato il Comune ha contestato alla società che l'ICI doveva essere liquidata in base alla rendita catastale dell'immobile e non in base al valore contabile. Questa seconda tesi, invece, veniva sostenuta dalla società.

La Commissione Tributaria Provinciale adita ha respinto il ricorso.

La Commissione Tributaria Regionale, invece, lo ha accolto, sul rilievo che "dalla documentazione prodotta dall'UTE di Milano, il classamento del fabbricato è avvenuto il 23.09.98, mentre la controversia in oggetto riguarda l'anno 1994", con la conseguenza che "per tale anno il fabbricato debba considerarsi privo di rendita catastale".

1.3. A sostegno dell'odierno ricorso, il Comune eccepisce, sotto vari profili, la violazione e falsa applicazione di norme di diritto, con specifico riferimento all'art. 5, commi 1 e 2, d. lgs. 504/1992.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

2.1. Il ricorso appare fondato.

2.2. In punto di diritto, l'art. 5, comma 2, del d.lgs. 504/1992 dispone che "Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'art. 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con

decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131". 2.3. In punto di fatto, è pacifico che nel 1998 è stata effettuata una variazione catastale dell'immobile in questione, su attivazione della stessa società immobiliare (v. p. 7 del ricorso e p. 2 del controricorso). Da ciò non si può concludere, come fa, invece, il giudice di merito, che in precedenza l'immobile non fosse dotato di altra rendita catastale. L'errore, però, attiene alla logica della motivazione che, in quanto tale, non è motivo di ricorso (il ricorso denuncia soltanto violazione e falsa applicazione di norme di diritto).

È altrettanto pacifico, però, che prima del 1998 lo stesso immobile era dotato di rendita catastale. Infatti, la parte resistente assume che la rendita catastale attribuita in precedenza era errata (in quanto riferita all'esercizio di una casa di tolleranza) e che quindi non potesse trovare applicazione il disposto dell'art. 5, comma 2, d.lgs. 504/1992. 2.4. osserva il Collegio che, in presenza della attribuzione di una rendita catastale, benché asseritamente errata, la società aveva l'obbligo di dichiarare il valore catastale dell'immobile e non il valore "contabile". La eventuale erroneità della classificazione avrebbe dovuto essere fatta valere con le modalità di legge, fosse anche in via incidentale dinanzi al giudice tributario, ai sensi dell'art. 2, comma 3, d.lgs. 546/1992. Ovvero mediante formale istanza di rimborso dopo che, comunque, il valore fosse stato dichiarato in base alle risultanze catastali.

In definitiva, in questa sede, l'unico quesito al quale deve dare una risposta il Collegio è riassumibile nei seguenti termini: se il valore di un immobile dotato di rendita catastale (non importa se errato o meno, anche perché trattasi di valutazione di merito) possa essere dichiarato in base alle risultanze contabili. A tale quesito si deve dare necessariamente una risposta negativa, atteso l'inequivoco tenore dell'art. 5, comma 2, d.lgs. 504/1992.

Ogni altra questione è di competenza del giudice di merito, al quale deve essere rinviata la causa, per l'applicazione in concreto del principio di diritto enunciato.

2.5. Conseguentemente, il ricorso deve essere accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa deve essere rinviata al giudice "a quo", che deciderà anche sulle spese, ai sensi dell'art. 385, comma 3, ultima parte, c.p.c..

#### **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 della Lombardia.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 6 agosto 2004, n. 15235*

### **ICI - Presupposto e determinazione tributo - Immobili economico - Popolari - Classificazione immobiliare automatica - Esclusione.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1.- L'Ufficio tecnico erariale di Catania procedeva al classamento dell'unità abitativa e del correlativo box-garage dei coniugi Giovanna LATTUGA e Guglielmo ROTONDO, attribuendo ai beni, siti nel Comune di Caltagirone, rispettivamente, la categoria A/2, classe 6<sup>^</sup> (foglio 109, mappale 758, subalterno 5, vani 3), e la categoria C/6, classe 6<sup>^</sup> (foglio 109, mappale 758, subalterno 18, mq. 17). Tali unità immobiliari costituivano l'alloggio sociale assegnato in proprietà, con rogito notarile del 21 novembre 1988, ai coniugi dalla s.c. a r.l. "Il Nido". 2.- Con sentenza n. 281/05/95 del 4 aprile 1995, depositata il 16 maggio 1995, la Commissione tributaria provinciale di Catania, senza statuire sulle spese di lite, accoglieva il ricorso dei coniugi (i quali avevano osservato che l'abitazione era del tipo economico e popolare, come desumibile dai finanziamenti ottenuti in base alla l.n. 457 del 1978 ed alla l. regionale n. 55 del 1982, e che altre unità immobiliari costruite da società cooperative analoghe erano state censite nella zona nella categoria A/3, classe 3, e nella categoria c/6, classe 3), perché la classificazione automatica effettuata dall'ufficio tributario non aveva consentito la valutazione delle effettive caratteristiche dei beni evidenziate dai ricorrenti.

3.- Avverso tale sentenza proponeva appello l'ufficio tributario, deducendo (anche con successive memorie): a) che i contribuenti non avevano opposto fattispecie omogenee specificamente richiamate, come richiesto - a pena di inesaminabilità - dall'art. 75, secondo comma, del D.P.R. n. 1142 del 1949; b) che il classamento automatico era congruo in relazione alle caratteristiche intrinseche ed intrinsechesia dell'unità abitativa (superficie coperta di mq. 113; doppi servizi; impianto di riscaldamento; caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifinitura corrispondenti a fabbricati di tipo residenziale), sia del box-garage; c) che le norme sui finanziamenti dell'edilizia economica e popolare non incidono sulla tipologia catastale degli immobili, ponendo solo dei limiti alla superficie utile; d) che gli immobili realizzati in zona dall'IACP (partita 8214 di Caltagirone) erano classificati da decenni nella categoria A/2, al pari di vari immobili realizzati da società cooperative (elencati nell'atto di impugnazione, con i dati catastali identificativi).

4.- con sentenza n. 265/25/99 del 21 dicembre 1999, depositata il 18 gennaio 2000 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Sicilia rigettava l'appello proposto dall'UTE di Catania, compensando le spese di lite. Il giudice regionale, infatti, riteneva che l'appellante non avesse, fornito alcun elemento di prova utile agiustificare in concreto la congruità del classamento, non reputando valida la valutazione automatica effettuata dall'ufficio, tributario sulla base del riscontro con altri immobili solo genericamente similari, così da dover valorizzare gli "unici elementi obiettivi esistenti", costituiti dalla realizzazione degli immobili con finanziamenti pubblici tali da rendere le unità inquadrabili nella categoria degli alloggi di tipo economico e popolare.

5.- Avverso tale sentenza, l'Amministrazione della finanza e l'Agenzia dal territorio propongono ricorso per cassazione (notificato ai sensi dell'art. 149 cod. proc. civ. - con plico spedito a ciascuno dei due contribuenti il 27 febbraio 2001 e ricevuto il 2 marzo 2001 - e depositato il 17 marzo 2001), deducendo due motivi.

6.- Gli intimati non si costituiscono in giudizio.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- I ricorrenti, con il primo motivo, denunciano l'omessa od insufficiente motivazione della sentenza su un punto decisivo della controversia, perchè il giudice regionale:

a) avrebbe omissso di pronunciarsi sul motivo di appello basato sul rilievo che i contribuenti non avevano opposto fattispecie omogenee specificamente richiamate, come richiesto dall'art. 75, secondo comma, del D.P.R. n. 1142 del 1949;

b) non avrebbe motivato sulla sussistenza e rilevanza delle caratteristiche dei beni puntualmente descritte nell'atto di appello, limitandosi ad affermare (inesattamente) che l'ufficio non aveva fornito alcun elemento relativo alle caratteristiche dell'immobile;

c) avrebbe ignorato il motivo di appello secondo cui le norme sui finanziamenti dell'edilizia economica e popolare non incidono sulla tipologia catastale degli immobili, affermando, invece, che non si poteva non tenere conto dell'avvenuta realizzazione dell'immobile con finanziamenti pubblici destinati all'edilizia economica e popolare.

2.- Il primo motivo di ricorso è, per quanto di ragione, fondato.

2.1.- Occorre preliminarmente rilevare l'inesattezza, per un duplice ordine di ragioni, del richiamo fatto dai ricorrenti all'art. 75, secondo comma (in combinato con il primo comma), del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con D.P.R. n. 1142 del 1949, secondo il quale, i "reclami" sull'applicazione della categoria e della classe non possono essere esaminati ove manchino le indicazioni delle unità immobiliari della stessa zonacensurata che risulta, nei confronti con quella del ricorrente, collocate in una categoria o in una classe diverse quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche.

L'inesattezza del richiamo deriva, infatti, sia dalla circostanza che i contribuenti, in realtà, avevano fatto riferimento, sin dal ricorso introduttivo, ad unità immobiliari della zona indicate come similari e diversamente classificate (v. la parte narrativa di questa sentenza, al p. 2.-), sia dalla necessità, per il giudice, di disapplicare la citata norma regolamentata (una volta abbandonata, dall'ordinamento, il regime di tutela indiretta dei singoli, subordinata al perseguimento, attraverso le decisioni delle commissioni censuarie, dell'interesse generale alla corretta formazione del catasto, ed una volta attribuito al giudice tributario il potere di esaminare le impugnazioni degli atti di classamento in vista della tutela dei diritti e degli interessi dei contribuenti), tenuto conto della contrarietà di essa ai principi costituzionali concernenti il diritto di difesa (art. 24 Cost.), da ritenersi violato (data la difficoltà, per il contribuente, di - acquisire - la documentazione necessaria) dall'onere - il cui assolvimento viene ingiustificatamente configurato, dal regolamento citato, come presupposto processuale per l'esame della domanda - di documentare le violazioni del principio di omogeneità del classamento (v., nel senso qui seguito della disapplicazione della norma regolamentare, Cass., n. 15987 del 2002; n. 5624 del 2003, implicitamente; n. 10037 del 2003, in motivazione; n. 2975 del 2004, in motivazione; tale condivisibile orientamento giurisprudenziale supera quello secondo cui l'osare del merito dell'impugnazione dell'avviso di attribuzione di rendita sarebbe precluso, in virtù della citata norma regolamentare, dalla mancata indicazione delle unità immobiliari omogenee collocate in categorie o classi diverse: così, invece, Cass., n. 4085 del 1992 e n. 8990 del 2002).

Mancano perciò i presupposti di fatto e di diritto in relazione ai quali il giudice di appello avrebbe dovuto prendere in considerazione (con conseguente motivazione) l'eccezione sollevata dall'Ufficio tributario.

2.2.- E', invece, fondato il rilievo della mancata motivazione della sentenza in ordine alle caratteristiche delle unità immobiliari indicate dall'Ufficio tributario a sostegno dell'impugnato classamento.

2.2.1.- come già ricordato al 3.- della parte narrativa di questa sentenza, l'ufficio tributario aveva dedotto nel giudizio di appello che il classamento automatico doveva essere ritenuto congruo in relazione alle caratteristiche intrinseche ed estrinseche sia dell'unità abitativa (superficie coperta di mq. 113; doppi servizi;

impianto di riscaldamento; caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifinitura corrispondenti a fabbricati di tipo residenziale), sia del box-garage, tanto più che immobili di analoghe caratteristiche, realizzati nella stessa zona dall'IACP (partita 8214 in Caltagirone), erano classificati da decenni nella categoria A/2, al pari di altri immobili realizzati da società cooperative (elencati dettagliatamente nell'atto di impugnazione, con i dati catastali identificativi), mentre le norme sui finanziamenti dell'edilizia economica e popolare non incidono, in quanto tali, sulla tipologia catastale delle unità immobiliari.

2.2.2.- A fronte di tale specifica deduzione, il giudice regionale si è limitato ad affermare, senza prendere in considerazione le argomentazioni della parte pubblica, che questa non aveva fornito alcun elemento di prova utile a giustificare in concreto la congruità del classamento: la Commissione tributaria, infatti, non ha ritenuto sufficiente la valutazione effettuata dall'ufficio sulla base di altri immobili "solo genericamente similari", ed ha così valorizzato gli "unici elementi obiettivi esistenti", costituiti dalla realizzazione degli immobili con "finanziamenti pubblici tali da rendere le unità inquadrabili nella categoria degli alloggi di tipo economico e popolare".

In tal modo il giudice regionale non ha evidenziato l'iter logico e giuridico da lui seguito per negare il fatto rilevato agli specifici elementi di fatto prospettati dall'appellante. In particolare, il giudice non solo non ha fatto alcuna menzione, nella sua motivazione, delle caratteristiche intrinseche degli immobili indicate dall'appellante, ma non ha neppure chiarito perché abbia ritenuto solo "genericamente similari" gli immobili elencati quale elemento di comparazione nell'appello. La Commissione, invece, avrebbe dovuto rigorosamente motivare la sua decisione, dal momento che le parti avevano, nella specie, specificamente avanzato contrapposte deduzioni sulle caratteristiche degli immobili, anche in comparazione con quelle di altre unità immobiliari (tenuto conto della rilevanza attribuita in generale dalla legge al principio dell'omogeneità del classamento).

2.2.3.- È qui opportuno segnalare che nella sentenza impugnata si ha cura (correttamente) di evidenziare che l'iscrizione degli immobili al "tipo economico e popolare", quale conseguenza della loro realizzazione mediante finanziamenti pubblici per l'edilizia residenziale economica e popolare, è effettuata "in mancanza di nuovi elementi", con ciò escludendo che la natura del finanziamento implichi necessariamente ed automaticamente il classamento catastale.

Tale principio è esatto per almeno un duplice ordine di ragione: in primo luogo, perché le caratteristiche di un immobile ai fini catastali attengono soprattutto ad uno stato di fatto, che è -cometale- indipendente dalle finalità del finanziamento pubblico concesso per realizzare il bene (l'utilizzazione del finanziamento pubblico può ben essere in concreto differente dagli scopi per i quali questo sia stato concesso); in secondo luogo, perché non necessariamente vi è corrispondenza tra classificazione catastale ai fini dell'attribuzione della rendita, da un lato, e qualificazione ai fini della normativa sull'edilizia economica e popolare (contenuta in svariate disposizioni legislative, di diverso contenuto ed a diversi effetti), dall'altro (per un caso particolare in cui la classificazione di "casa di tipo economico", ai fini dell'attribuzione della rendita catastale, coincide con la qualificazione di "casa di civile abitazione", ai fini della normativa preordinata al soddisfacimento delle esigenze abitative di determinate categorie di cittadini, v. Cass. n. 3376 del 1981).

Deve perciò condividersi l'assunto del giudice di merito che il criterio del tipo di finanziamento pubblico concesso per la realizzazione dell'immobile può rilevare, ai fini del classamento catastale, solo in difetto di altri elementi probatori (ove, inoltre, non risulti una realizzazione differente dalle finalità fissate dalla legge per l'erogazione), nel senso che potranno essere presunte esistenti (e valutate per il rilassamento) le caratteristiche immobiliari legislativamente richieste per la concessione del finanziamento pubblico utilizzato. Così, del resto, e con tali precisazioni, va intesa anche la decisione di questa Corte, che, con sentenza n. 5624 del 2003, ha ritenuto che, qualora il fabbricato sia stato costruito in forza della normativa sull'edilizia economica e popolare, le abitazioni realizzate non in contrasto con le finalità proprie di tali provvidenze non rientrano nella categoria A/2 (fatti salvi, deve qui aggiungersi, casi particolari, come quello evidenziato dalla citata Cass. n. 3376 del 1981).

Tuttavia, come si è visto al punto precedente, proprio la sussistenza del presupposto da cui muove il giudice (cioè la mancanza di altri elementi probatori rilevanti) nell'applicazione del principio sopra evidenziato non è stata adeguatamente motivata, tanto da infirmare le conclusioni raggiunte in sentenza.

3.- Con il secondo motivo, i ricorrenti si dolgono della violazione e falsa applicazione della l. n. 457 del 1978, del r.d. n. 652 del 1939, convertito dalla l. n. 1249 del 1939, del D.P.R. n. 1142 del 1949, del D.P.R. n. 604 del 1973, nonché della l. della Regione Sicilia n. 55 del 1982: il giudice di appello non avrebbe considerato che la natura economica e popolare di un immobile, ai fini catastali, non può desumersi dal fatto che è stato realizzato con finanziamenti destinati all'edilizia definita (ad altri fini ed utilizzando parametri non omogenei a quelli correlati alle caratteristiche sostanziali del bene) economica e popolare. Per i ricorrenti, l'identità della terminologia non può esimere dal rilevare le sostanziali differenze dei criteri ispiratori e delle modalità applicative dei due diversi settori normativi.

4.- Il secondo motivo di ricorso è assorbito dall'accoglimento (nei sensi di cui sopra) del primo mezzo di impugnazione.

5.- Il riscontrato vizio di motivazione della sentenza impugnata comporta la captazione di questa, con rinvio della causa, anche per le spese della presente fase di giudizio (nella quale gli intimati non hanno svolto alcuna attività difensiva), ad altra sezione della stessa Commissione tributaria regionale.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie, per quanto di ragione, il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Sicilia.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 5 agosto 2004, n. 15078*

### **ICI - Valore dei terreni edificabili - Base imponibile - Presupposti dell'imposta di registro - Illegittimità - Diversità di presupposti tra i due tributi.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. Il 23 ottobre 2002, su richiesta del Comune di Arezzo, è notificato alla \_\_\_\_\_ sas, presso il dott. \_\_\_\_\_ e il ragioniere \_\_\_\_\_, suoi procuratori costituiti nel grado di appello, un ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di Firenze 10 luglio 2001, n. 60/7/01, depositata il 19 settembre 2001, che ha rigettato l'appello del Comune di Arezzo contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Arezzo n. 232/01/99, che aveva parzialmente accolto il ricorso della società corso l'avviso di accertamento dell'ICI 1994, relativo ad un'area di sua proprietà.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

a) nel 1998 il Comune di Arezzo notifica alla \_\_\_\_\_ s.a.s. l'avviso di accertamento n. 38/98 dell'ICI 1994 per un terreno fabbricabile di proprietà della società posto in Arezzo, località \_\_\_\_\_, con il quale si fissa in lire 34.000 mc, pari a lire 77826/mq, il valore dell'area;

b) la Commissione tributaria provinciale di Arezzo, adita dalla società, con sentenza n. 232/01/99, accoglie parzialmente il suo ricorso e fissa il valore dell'area in lire 25.000/mq, perché, secondo quel che riferisce il ricorrente "ritiene fondate le motivazioni di parte e più specificatamente ai punti 1A, 2A, 4B del ricorso, pur riconoscendo che un valore l'area all'anno 1994 lo aveva";

c) l'appello del Comune di Arezzo è, poi, rigettato dalla Commissione tributaria regionale di Firenze con la sentenza ora impugnata in cassazione.

3. La sentenza della Commissione tributaria regionale di Firenze, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata:

a) si premette che il Comune appellante sostiene che i valori attribuiti all'area oggetto di contestazione, come del resto a tutte le aree edificabili del territorio comunale, sono stati determinati sulla base dell'analisi e della valutazione di elementi oggettivi operate da una commissione tecnica;

b) il Comune rileva, inoltre, che la riduzione del valore sarebbe stata operata dalla sentenza di primo grado, perché "il terreno limitrofo a quello in questione era stato valutato L. 25.000 a mq non trovando obiezioni da parte degli Uffici Finanziari. Ma il contratto di cui si parla (Rogito Dr. \_\_\_\_\_ rep. 105000) è stato stipulato in data 11 maggio 1990 cioè quasi tre anni prima dell'approvazione della Variante Generale al PRG (entrato in vigore l'8.1.1993, che ha qualificato edificabile l'area in parola precedentemente destinata ad uso agricolo";

c) alcune delle argomentazioni addotte dal Comune nel suo appello non possono essere condivise sul piano generale: non quella della diversa valenza attribuita dal Comune alla valutazione di congruità dell'Ufficio del registro; non quella per la quale sarebbero accettabili le valutazioni operate dalla commissione tecnica istituita dal Comune, mentre non sarebbe congrua quella inserita nel contratto di acquisto del contribuente; non quella relativa alla diversità tra valore di vendita, dichiarato al fine dell'imposta di registro, e valore venale, perché il primo è il valore che è utilizzato per il calcolo delle medie di ogni singolo tipo di terreno;

d) altre argomentazioni addotte dal Comune non possono essere condivise sul piano particolare: non quella relativa al numero dei contratti sulla base dei quali è stato determinato il valore medio della categoria che attiene al caso di specie (dei 94 indicati solo 5 riguardano la categoria oggetto di contesa, cosicché il campione non è significativo); non quella relativa alla forbice di + o - 15% rispetto al valore medio a seconda che il terreno edificabile sia concessionabile o no, perché non sono noti i criteri per la sua determinazione; non quella relativa alla definizione

dell'area "senza concessione", perché non si tiene conto della diversa valutazione dell'area a seconda del momento dell'iter urbanistico nel quale essa viene negoziata;

e) in conclusione sono stati trascurati criteri di valutazione più oggettivi per determinare il valore venale delle aree, come, a titolo esemplificativo l'attualizzazione, alla data di acquisto, dell'investimento, o una più articolata disaggregazione della dinamica di incremento del valore, legata al procedere dell'iter urbanistico e delle procedure correlate; in ogni caso "non appare particolarmente significativa la metodologia seguita dall'Ente".

4. Il Comune di Arezzo ricorre per cassazione adducendo cinque motivi di impugnazione e concludendo con la richiesta che la sentenza impugnata sia cassata e che sia adottata ogni consequenziale pronuncia. Con vittoria di spese e di onorari.

5. La società intimata non si è costituita in giudizio.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

6.1. Con il primo motivo di impugnazione il Comune di Arezzo denuncia la violazione dell'art. 5.5 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

6.2. Per il ricorrente l'affermazione della Commissione tributaria regionale, secondo cui il Comune avrebbe trascurato criteri più oggettivi di quelli adottati per determinare il valore venale delle aree contrasterebbe con l'art. 5.5 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, perché i criteri fissati da tale disposizione sarebbero stati utilizzati dal Comune nella valutazione dei beni oggetto di contestazione.

6.3. Il motivo è fondato. Infatti, la determinazione della quantità dell'oggetto e della quantità di contenuto dell'ICI sulle aree fabbricabili si effettua, ai sensi dell'art. 5.5 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, secondo criteri diversi da quelli fissati dagli art. 51.2, 51.3, 52.1 e 52.4 DPR 26 aprile 1986, n. 131, per il genere dei beni immobili, di cui le aree fabbricabili sono una specie. Ai fini dell'imposta di registro già l'art. 52.4.3 DPR 26 aprile 1986, n. 131, prevede che "La disposizione del presente comma (relativa al calcolo automatico catastale) non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria". Per tali beni immobili la quantità dell'oggetto dell'imposta di registro è, poi, determinata secondo i criteri stabiliti dall'art. 51.3 DPR 26 aprile 1986, n. 131: "Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili. l'ufficio del registro. controlla il valore. avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data dell'atto..., che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni". Per contro il d.lgs.30 dicembre 1992, n. 504, dispone che l'oggetto dell'ICI sulle aree fabbricabili si determina:

a) sotto il profilo qualitativo, nel senso che "Presupposto dell'imposta è il possesso. di aree fabbricabili..." (art. 1.2);

b) sotto il profilo quantitativo, nel senso che "Base imponibile dell'imposta è il valore degli immobili." (art. 5.1) e che "Per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale in comune commercio al 1 gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche" (art. 5.5). Risulta ben evidente, anche solo dall'esame delle disposizioni normative citate e prescindendo dalla diversità del soggetto attivo dei rapporti giuridici relativi all'imposta di registro e all'ICI, che la struttura dei due tributi è in radice diversa: sotto il profilo temporale all'occasionalità e all'unicità della prima si contrappone la periodicità e, quindi la ripetitività della seconda, la quantità del cui oggetto va, quindi, determinata anno per anno con riferimento al 1 giorno del periodo di imposta; sotto il profilo oggettivo, poi, i criteri di determinazione della quantità dell'oggetto di imposta sono solo parzialmente coincidenti e i criteri da utilizzare per l'ICI sono più numerosi e, comunque, diversi e specificamente indicati dal legislatore. Ne deriva che è contrario a legge affermare, come fa la sentenza impugnata, che erroneamente il Comune ha ritenuto "che il prezzo fissato nella vendita di un terreno, quand'anche ritenuto congruo dall'Ufficio del registro, non corrisponde necessariamente al suo valore venale". Si tratta, pertanto, di verificare, attraverso l'esame degli altri motivi di ricorso, se il Comune abbia esercitato correttamente il suo potere discrezionale di valutazione del valore delle aree fabbricabili in contestazione.

7.1. Con i restanti quattro motivi di impugnazione il Comune denuncia vizi della motivazione sotto i profili dell'omissione, dell'insufficienza e della contraddittorietà su punti decisivi della controversia.

7.2.1. In primo luogo (secondo motivo), si contesta la genericità del giudizio formulato dalla Commissione tributaria regionale sulla scarsa significatività del metodo seguito dal Comune nella determinazione del valore, che invece sarebbe il frutto di un'indagine specifica.

7.2.2. In secondo luogo (terzo motivo), si denuncia l'omissione di motivazione sul fatto che il contratto di acquisto del terreno limitrofo a quello di cui trattasi, e sulla cui base la sentenza di primo grado ha fissato il valore del terreno in L. 25.000 al mq, sia stato stipulato nel 1990, cioè quasi tre anni prima dell'approvazione della variante al piano regolatore generale entrato in vigore l'8 gennaio 1993, che ha qualificato edificabile l'area precedentemente destinata ad uso agricolo.

7.2.3. In terzo luogo (quarto motivo) il ricorrente sostiene che sarebbe erroneo ritenere che il valore di un bene ai fini dell'ICI debba coincidere con quello stabilito ai fini dell'imposta di registro, perché si tratterebbe di imposte che hanno soggetto attivo diverso, rispettivamente il Comune e lo Stato, e perché ICI sarebbe sottoposta a un regime - quello ex d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 - che dovrebbe essere interpretato in base al principio costituzionale di autonomia degli enti locali ai sensi del novellato Titolo V della Parte seconda della Costituzione. Il vizio di motivazione si tradurrebbe, perciò, anche in violazione di legge.

7.2.4. Infine (quarto motivo), il Comune sostiene che il valore di un'area dovrebbe risultare determinato in misura decrescente a seconda della condizione urbanistica in cui esso si trova: concessione edilizia rilasciata, inserimento nel piano particolareggiato o inserimento nel piano regolatore generale. A tale criterio si sarebbe attenuto il Comune, mentre sarebbe viziata la motivazione della sentenza impugnata, che considererebbe asettica la definizione di area senza concessione. Generica sarebbe, poi, la valutazione di indeterminatezza dei criteri usati per la costruzione della forbice nella misura del + o - 15%, data la sua corrispondenza con i valori dell'Osservatorio del mercato immobiliare.

8. In via preliminare si rileva che il quarto motivo, sintetizzato al 7.2.3, coincide con il primo motivo già esaminato ai 6.1 e 6.2 e ritenuto fondato sotto il profilo della violazione di legge (6.3).

9. I restanti tre motivi di censura: il secondo, il quarto e il quinto, riguardanti l'invalidità della motivazione della sentenza impugnata, possono essere esaminati congiuntamente, data la loro stretta connessione e considerato che la seconda censura (7.2.1) ha sostanzialmente efficacia assorbente delle altre, perché ipotizza l'incongruenza tra le numerose argomentazioni utilizzate dalla Commissione tributaria regionale e le conclusioni di insufficiente oggettività e di scarsa significatività del metodo accertativo impiegato dal Comune.

10. Per la valutazione della validità della motivazione della sentenza impugnata sotto i vari profili denunciati dal Comune ricorrente per cassazione si deve mettere in rilievo che i pochi dati relativi al fatto amministrativo (accertamento dell'imposta) e al processo di primo grado che è stato dato di conoscere a questa Corte consistono nell'esposizione dei fatti di causa operata dal ricorrente e dalla sintesi delle posizioni assunte dal Comune in sede di appello che ne ha fatta la Commissione tributaria regionale nella descrizione dello svolgimento del processo di secondo grado. Se ne deduce che, a fronte di una sentenza di primo grado che ha ridotto il valore per metro quadrato dell'area oggetto di contestazione da lire 77.826 a lire 25.000, senza che la Commissione tributaria regionale si sia premurata di indicare in alcun modo i motivi della decisione e ignorando la censura d'appello del Comune relativa al contratto inter alios dell'11 maggio 1990 (vedi retro 3.b), la Commissione tributaria regionale ha considerato il complesso comportamento istruttorio del Comune non oggettivo e non particolarmente significativo, adducendo una serie di ragioni illegittime o contraddittorie o generiche. A parte le argomentazioni illegittime, di cui s'è già detto al 6.3, è infatti, palesemente contraddittorio ritenere che sia meno oggettiva la valutazione del valore venale di un bene, che, come quella operata dal Comune, ha tenuto conto di cinque precedenti atti di trasferimento di beni analoghi, rispetto alla valutazione operata dalla Commissione tributaria provinciale, che ha tenuto conto di un solo precedente, di cui la Commissione tributaria regionale non ha considerato l'ipotizzata, dal Comune appellante, disomogeneità rispetto al bene di proprietà della società.

Quanto alla genericità delle argomentazioni, essa risulta evidente sia dalla constatazione del fatto che la Commissione tributaria regionale non spiega le ragioni per le quali il Comune non avrebbe "disaggregato la dinamica di incremento di valore legata ai procedimenti urbanistici", che pure il ricorrente afferma di aver attentamente considerato, sia dalla completa estraneità alla sentenza di primo grado, che era l'oggetto dell'appello, tanto della descrizione dello svolgimento del processo, sostanzialmente mancante, quanto delle argomentazioni motivazionali.

11. In conclusione, i motivi di impugnazione sono da considerare fondati per le ragioni illustrate e nei limiti indicati e il ricorso merita, quindi, di essere accolto, con la conseguente cassazione della sentenza impugnata. Inoltre, la causa dev'essere rinviata ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana, che, previa la corretta impostazione della struttura della sentenza, sia per quel che riguarda i fatti (art. 36.2.2) d.lgs.31 dicembre 1992, n. 546) sia per quel che riguarda la motivazione (art. 36.2.4) dello stesso atto normativo), farà applicazione del principio di diritto enunciato al punto 6.3. Infine si rimette al giudice di rinvio, ai sensi dell'art. 385.3 c.p.c., la pronuncia sulle spese processuali relative al giudizio di cassazione.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria 23 luglio 2004, n. 13844*

**ICI - Presupposto e determinazione del tributo - Atti catastali - adottati dall'ute entro il 31 dicembre 1999 - attribuzione o modifica di rendita catastale - Recepiti in atti di accertamento - Non definitivi - Diritto comune richiedere differenza imposta.**

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

(...) Buti, comproprietaria di un appartamento con relativa pertinenza, adibito ad abitazione principale, impugnava dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze quattro avvisi di liquidazione ICI (nn. 263, 329, 262, e 330 del 1999) relativi agli anni 1993 e 1994, notificati nel marzo del 2000 ed emessi, in data 3 marzo 2000, dall'Ufficio tributi del Comune di Sesto Fiorentino. La contribuente sosteneva l'illegittimità della pretesa fiscale, in quanto la rendita definitiva, relativa alle citate unità immobiliari, le era stata notificata dall'Ufficio del Territorio di Firenze solo l'8/IV/2000.

Con sentenza n. 17 del 2001, la Commissione Tributaria Regionale per la Toscana accoglieva l'appello del Comune di Sesto Fiorentino, limitatamente alla maggiore imposta accertata, senza sanzioni ed interessi, come disposto dall'art. 74, commi secondo e terzo, della legge n. 342 del 21 novembre 2000.

Dalla sentenza emergeva, tra l'altro:

- che il classamento definitivo era stato inserito in atti dall'Ufficio del Territorio il 10/II/1998;
- - che la notificazione della rendita definitiva era stata eseguita, con raccomandata n. 16654 del 24/II/1998, nei confronti di Leo (...), coniuge separato dalla Buti, il quale aveva richiesto l'accatastamento;
- che il 27/X/1999 alla Buti erano stati notificati avvisi di riliquidazione dell'ICI dovuta per le annualità 1993 e 1994, nei quali era stata recepita l'attribuzione della rendita catastale definitiva;
- che tali avvisi erano stati successivamente rettificati dagli avvisi impugnati, recanti la modifica in aumento della quota in titolarità della Buti stessa e l'eliminazione delle maggiorazioni applicate ex art. 11 del D.lgs. n. 504 del 1992, in quanto non dovute in base alla legge n. 342 del 2000.

Ciò premesso, la Commissione tributaria regionale accoglieva l'impugnazione dell'ente osservando:

- in merito alla rappresentanza giuridica del Comune ed in riferimento all'eccezione sollevata dall'appellata, che il Sindaco in base allo Statuto Comunale, fra le varie funzioni, risultava avere quella della rappresentanza legale dell'Ente in giudizio e quindi poneva a pieno titolo proporre l'appello di cui trattasi;
- che la nuova rendita catastale dell'immobile, di proprietà della contribuente, doveva ritenersi regolarmente notificata entro il 31/XII/1999, mediante la notifica di avvisi di liquidazione ICI per l'anno 1993 e 1994, avvenuta in data 27/10/1999.

Avverso questa sentenza, con ricorso notificato ai sensi dell'art. 149 c.p.c. il 23-28/X/2002, la Buti ha proposto ricorso per cassazione, il Comune di Sesto Fiorentino ha depositato il 4/III/2003, "atto di costituzione in giudizio" al fine della partecipazione alla discussione orale ex art. 370 c.p.c.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Buti ricorre, ai sensi e per gli effetti dell'art. 360, primo comma, numeri 3), 4), 5) del codice di procedura civile, per nullità della sentenza, per omessa insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia e per violazione e falsa applicazione dell'art. 74 della legge n. 342 del 2000.

Nell'esposizione dei motivi di censura lamenta errores in iudicando ed in procedendo, deducendo in primo luogo:

1) Nullità della notificazione.

Sul punto eccepisce l'invalidità della sentenza, sostenendo che essa deriverebbe:

- dalla nullità della relativa notificazione effettuata, ad istanza della controparte, nei confronti della parte personalmente anziché presso il domicilio eletto nel corso del giudizio d'appello;
- dall'omessa indicazione nell'epigrafe della pronuncia del nome del difensore della contribuente.

Le censure non hanno pregio.

L'eventuale nullità della notificazione della sentenza non importa, ai sensi dell'art. 159 c.p.c. la nullità della sentenza, in quanto atto precedente rispetto a quello viziato, né l'omessa indicazione nell'epigrafe della pronuncia del

nome del difensore di una delle parti costituisce, di per sé sola motivo di nullità della sentenza, ma mera irregolarità formale (fra le altre cfr. 8782/2001).

Inoltre la ricorrente deduce:

2) Omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione.

Al riguardo lamenta:

a) l'assoluta assenza della pronuncia impugnata di qualsiasi nucleo argomentativi, non potendo essere considerata motivazione l'adesione acritica alla tesi prospettata dall'Ufficio comunale;

b) che è stata ignorata l'eccezione d'inammissibilità dell'appello per assenza di "motivi specifici dell'impugnazione", riferita alla mancata esposizione delle ragioni di dissenso rispetto alla ratio decidendi della sentenza di primo grado.

c) Che è stata trascurata la circostanza secondo la quale l'Ufficio competente, in epoca anteriore all'8/IV/2000, non aveva notificato alla Buti la rendita definitiva né altrimenti pubblicizzato l'intervenuto classamento; che la contribuente non aveva potuto avere alcuna conoscenza del contenuto della raccomandata spedita al coniuge, da lei separatosi con sentenza del 1991, e dal destinatario non ritirata né richiesta durante il periodo di giacenza presso gli uffici postali; che gli avvisi di liquidazione ICI erano da considerarsi giuridicamente inesistenti, essendo stati integralmente sostituiti da quelli oggetto della presente controversia, e non contenevano gli elementi essenziali dell'atto di classamento delle unità immobiliari al fine di rendere edotta la contribuente delle modalità con le quali l'Ufficio del Territorio ha provveduto all'attribuzione delle relative rendite catastali:

d) Che erroneamente il Sindaco, sulla base dello Statuto comunale, è stato ritenuto dotato della rappresentanza processuale dell'ente, spettante invece, per legge unicamente al funzionario responsabile dell'ICI;

e) Che sono stati erroneamente applicati, in luogo del primo comma, i commi secondo e terzo dell'art. 74 della legge n. 342 del 2000, genericamente richiamati nonostante che attengano a fattispecie alternative.

Anche tali ulteriori censure della ricorrente, le quali possono essere trattate unitariamente, secondo il criterio di consequenzialità logico-giuridica, devono essere disattese.

In primo luogo non merita favorevole apprezzamento la doglianza relativa alla legittimazione processuale del Sindaco, ritenuta dalla Commissione regionale sussistente in base allo Statuto del Comune di Sesto Fiorentino. Premessa l'inammissibilità in questa sede della questione, da aversi per nuova, circa l'intempestività del deposito di detto atto in appello, la decisione sul punto appare conforme al principio affermato da questa Corte (fra le altre Cass. 14360/2003) e che in questa sede va ribadito, secondo il quale "Nel vigore dell'ordinamento delle autonomie locali dettato dal d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, la legittimazione a promuovere giudizi in rappresentanza del Comune compete al sindaco (e, in caso di suo impedimento al vicesindaco), poiché ai sensi dell'art. 50, comma 2, del citato d.lgs., soltanto il sindaco rappresenta il Comune, mentre detta legittimazione non spetta ai dirigenti dell'ente locale, né in base all'art. 6, né ai sensi dell'art. 107 del d.lgs. medesimo".

La pronuncia impugnata, inoltre, consente l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo, sicché deve escludersene la denunciata invalidità per assoluta assenza di qualsiasi nucleo argomentativi.

Inammissibile si rivela, invece, la censura relativa alla omessa pronuncia e comunque alla omessa o insufficiente motivazione sulla eccezione d'inammissibilità dell'appello dell'Ufficio per mancata specificità dei motivi di impugnazione. Al riguardo va richiamato il costante orientamento di questa Corte (cfr. Cass. 603/2003; 11034/2003) secondo il quale "il mancato esame da parte del giudice di una questione puramente processuale non è suscettibile di dar luogo a vizio di omissione di pronuncia, il quale si configura esclusivamente nel caso di mancato esame di domande od eccezioni di merito, potendo profilarsi invece, al riguardo, un vizio della decisione per violazione di norme diverse dall'art. 112 cod. proc. civ., se ed in quanto si riveli erronea e censurabile, oltre che utilmente censurata, la soluzione implicitamente data da detto giudice alla problematica prospettata dalla parte". "Il vizio di omessa pronuncia su una domanda, un'eccezione o una contro eccezione, integrando un error in procedendo, è deducibile con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, numero 4, cod. proc. civ. E non sotto il profilo del vizio di omessa od insufficiente motivazione "ex" art. 360, numero 5, cod. proc. civ. attenendo quest'ultimo esclusivamente all'accertamento e alla valutazione dei fatti rilevanti ai fini della decisione della controversia".

Anche le censure con le quali si deduce l'inesistenza dei primi avvisi di liquidazione per effetto della loro integrale sostituzione e l'insufficienza del contenuto di detti avvisi, anche al fine di rendere edotta la contribuente delle modalità con le quali l'Ufficio del Territorio ha provveduto all'attribuzione delle relative rendite ed apodittiche.

La sentenza, infine, appare anche conforme al dettato normativo di cui all'art. 74 della legge n. 342 del 2000.

La Commissione tributaria regionale, avendo rilevato che si verteva in ipotesi di atto che aveva comportato attribuzione di rendita adottato entro il 31 dicembre 1999, ossia il 19 febbraio 1998, e che l'attribuzione della rendita era stata recepita in atto impositivo dell'ente locale notificato e non divenuto definitivo, ossia negli avvisi di liquidazione notificati il 27/X/1999 e poi seguiti dagli avvisi impugnati, emessi in rettifica e notificati nel marzo del

2000, ha legittimamente ritenuto inapplicabile il primo comma dell'art. 74 della citata legge n. 342 del 2000, relativo alla diversa ipotesi delle attribuzioni o modificazioni di rendite catastali per terreni e fabbricati, intervenute a decorrere dal 1° gennaio 2000, nonché, ritenuta efficace la notifica della rendita unitamente all'atto impositivo, ad opera del Comune, soggetto attivo d'imposta, ed ancora non contraddittoriamente richiamato, oltre al comma secondo, anche il terzo comma del medesimo art. 74, in quanto, sebbene la fattispecie integrava l'ipotesi di cui al comma secondo, tuttavia la rinotifica degli avvisi, come rettificati, aveva importato la questione dell'individuazione dei termini d'impugnazione degli avvisi stessi e del classamento definitivo, rilevante anche ai fini delle sanzioni degli interessi, nella specie risolta mediante il criterio introdotto dal terso comma, ultima parte, di detta disposizione.

Conclusivamente il ricorso proposto dalla Buti deve essere disatteso, con compensazione, per giusti motivi, delle spese del precedente grado di giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte respinge il ricorso e compensa le spese del grado.

*CASSAZIONE CIVILE, 9 luglio 2004, n. 12721*

**ICI - Base imponibile - Fabbricati di cui al gruppo D Catastale - Non iscritti - Valore - Determinazione - Dichiarazione fabbricato ingruppo C/1 - Rendita inferiore - Attribuzione nuova rendita da ute - Atto di accertamento ICI.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La Mediolanum s.p.a. impugnò davanti alla Commissione tributaria provinciale di Cuneo l'avviso di liquidazione sanzioni per infedele dichiarazione ICI relativamente agli anni di imposta 1993, 1994 e 1995 notificato dal Comune di Borgo san Dalmazzo il 29 aprile 1999 dopo che era divenuto definitivo l'accertamento in rettifica riguardo al complesso immobiliare denominato Borgo mercato di pertinenza della società. Dedusse che il versamento della minor imposta era da imputarsi alla ritardata attribuzione all'immobile della partita catastale da parte dell'UTE e che era stata erroneamente applicata la normativa in tema di sanzioni.

Il ricorso fu accolto dalla Commissione adita, la quale dichiarò non dovute le sanzioni indicate nell'impugnato avviso.

Il Comune di Borgo San Dalmazzo propose appello che venne accolto dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte sulla base dei seguenti rilievi. La circostanza per cui nell'anno 1993 l'immobile non era censito in catasto non poteva autorizzare la contribuente ad attribuirgli arbitrariamente una rendita nella denuncia ai fini ICI. Costituiva, peraltro, circostanza pacifica che, per le sue peculiari caratteristiche, l'immobile rientrava nella categoria catastale "D" per la quale l'art. 5, comma 3, del D. lgs. n. 504/1992, richiamando il comma terzo dell'articolo 7 del D.L. 11 luglio 1992 n. 333, stabilisce che il valore di riferimento è quello che si desume dalle scritture contabili, nel caso di specie pari al prezzo di acquisto ricavato dall'atto notarile. Correttamente, quindi, il Comune aveva irrogato per l'anno 1993 una sanzione per infedele dichiarazione ai sensi dell'art. 14 D. lgs. 473/1997, mentre per gli anni 1994 - 1995 la sanzione è stata applicata per erroneo versamento, non sussistendo più a carico della società contribuente un obbligo di dichiarazione. Quanto alla sanzione irrogata a tale ultimo titolo, era nella specie applicabile il disposto di cui all'art. 13 D. lgs. n. 471/1997 poichè tale norma, contrariamente a quanto asserito dai primi giudici, non si riferisce ai soli tributi diretti e all'IVA, trovando applicazione anche nella materia delle riscossioni.

La cassazione di tale sentenza è stata chiesta dalla s.p.a.

Mediolanum con ricorso articolato in tre motivi.

Il sindaco del Comune intimato ha fatto pervenire alla Cancelleria di questa Corte una nota con cui contesta il ricorso.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 30, undicesimo comma, legge 23 dicembre 1999 n. 488, 3 D. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 e 74 legge 21 novembre 2000 n. 342. Premesso di non avere avuto notificato dall'UTE la rendita attribuita (in data 12 gennaio 1994) all'immobile e di avere provveduto a versare

la differenza di imposta con gli interessi non appena venuta a conoscenza dell'avvenuto classamento, la società ricorrente sostiene, in sintesi, che le sanzioni non sono più dovute in virtù delle disposizioni richiamate in rubrica, le quali prevedono il recupero della sola ICI, senza sanzioni e interessi, per le rendite in atti catastali adottate entro il 31 dicembre 1999 e, come nella specie, non notificate dall'UTE. Il motivo è destituito di giuridico fondamento.

Dalla sentenza emerge che l'immobile acquistato nel 1993 dalla Mediolanum, seppur non iscritto in catasto, rientrava nella categoria catastale D. Era quindi applicabile nella specie il disposto dell'art. 5, comma terzo, del D. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504 secondo cui per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del comma 3, dell'articolo 7 del decreto legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, e cioè dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili applicando determinati coefficienti.

Secondo l'accertamento in fatto compiuto dal giudice di merito, e non contestato, il valore di riferimento, calcolato ai sensi della disposizione cennata, era pari al prezzo di acquisto del complesso immobiliare desumibile dall'atto notarile. Di contro, la Mediolanum, in seno alla denuncia presentata ai fini ICI, dichiarò l'immobile siccome appartenente alla categoria C/1, con imponibile di gran lunga inferiore al prezzo di vendita convenuto, ricavabile dal rogito relativo.

Di qui, come rileva il giudice a quo, l'applicazione corretta della sanzione (pari al cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta) prevista dall'art. 14, comma secondo, del D. lgs. 18 dicembre 1997 n. 473 per il caso di denuncia infedele.

Inconferenti si appalesano i richiami alle disposizioni di legge, assunte violate, che fanno riferimento alla attribuzione della rendita, poichè la sanzione per denuncia infedele derivò proprio dalla situazione dell'immobile non iscritto in catasto ma che, in quanto classificabile nel gruppo catastale D, scontava comunque un valore ai fini ICI ben superiore rispetto a quello dichiarato dalla contribuente.

Per i successivi anni 1994 e 1995, come si evince dalla narrativa del ricorso della Mediolanum, il Comune, altrettanto correttamente, applicò la sanzione per parziale versamento della imposta (e pari al 20 per cento dell'ammontare non versato) prevista dall'art. 14, comma primo del D. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 in applicazione del principio del favor rei, essendo di importo maggiore la sanzione stabilita dall'art. 13 D. lgs. n. 471/1997, pur applicabile *ratione temporis*.

Esula dalla fattispecie - concernente un immobile che, pur se non iscritto in catasto, era classificabile nel gruppo catastale D - la normativa invocata dalla ricorrente (art. 30, undicesimo comma, legge 23 dicembre 1999 n. 488) che attiene alla ipotesi della c.d. rendita presunta disciplinata dall'art. 5, comma quarto, del D. lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, secondo cui "Per i fabbricati, diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto, nonchè per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati simili già iscritti".

A tale disposizione, che riguarda i fabbricati diversi da quelli classificabili in categoria D disciplinati dal precedente comma 3, si riferisce, infatti, l'undicesimo comma dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1999 n. 488, atteso il suo inequivocabile incipit: "All'art. 5, comma quarto, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi..."

In altri termini, il comma undicesimo dell'art. 30 integrò, con alcune significative disposizioni, l'art. 5, comma 4, del D. lgs. n. 504 del 1992, a tenore del quale, per i fabbricati, diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto, nonchè per quelli per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati simili già iscritti. La norma della legge finanziaria per il 2000 aggiunse, infatti, alcuni periodi al citato comma prevedendo, tra l'altro, che "... gli uffici competenti devono provvedere alla comunicazione dell'avvenuto classamento delle unità immobiliari a mezzo del servizio postale con modalità idonee ad assicurarne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente..." e che "Fino alla data dell'avvenuta comunicazione della rendita non sono dovute sanzioni e interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale".

Peraltro, anche a ritenere la disposizione di cui all'undicesimo comma dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1999 n. 488 riferita a tutti i casi di attribuzione di nuova rendita, la doglianza, per essere fondata, implicherebbe la prova che negli anni 1994 e 1995 le sanzioni scaturirono per effetto della attribuzione di una nuova rendita catastale comportante una base imponibile di impostamaggiore, ovvero sia un valore dell'immobile di importo superiore al precedente, calcolato secondo i criteri di cui al comma terzo dell'art. 5 predetto. Per converso, è pacifico che nella

specie le sanzioni irrogate afferirono pur sempre al versamento di una imposta provatamente inferiore a quella dovuta prima dell'iscrizione dell'immobile in catasto.

In contesto siffatto, del tutto irrilevanti si rivelano, altresì, le argomentazioni imperniate sulla norma di cui all'art. 74 della legge 21 novembre 2000 n. 342, entrata in vigore il successivo 10 dicembre, recante "Misure in materia fiscale" (il cosiddetto "collegato fiscale" alla legge finanziaria per l'anno 2000), e volte a rimarcare la mancata notificazione, da parte dell'ufficio del territorio competente, dell'atto, adottato dal Comune di Borgo San Dalmazzo prima del 31 dicembre 1999, attributivo della rendita catastale e asseritamente recepito nell'impugnato (e perciò non divenuto definitivo) avviso di liquidazione delle sanzioni.

Di vero, l'art. 74 intitolato "Attribuzione o modificazione delle rendite catastali", incide in parte sulle norme contenute nell'art. 30, comma 11, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 e attinenti - come detto - alla fattispecie della c.d. rendita presunta, che il contribuente non può calcolare esattamente. Il primo comma stabilisce che "A decorrere dal 1 gennaio 2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione ai soggetti intestatari della relativa partita". Rispetto alle disposizioni della legge Finanziaria per l'anno 2000, non è più sufficiente, quindi, la semplice "comunicazione" della rendita catastale, ma occorre effettuare (a cura dell'Ufficio del Territorio competente, che deve darne tempestiva comunicazione ai Comuni interessati) la notificazione della rendita stessa, seguendo le norme di carattere generale previste dalla legge per tale procedimento. La disposizione sancisce, in sostanza, l'inefficacia giuridica degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali sino a quando queste ultime non siano ritualmente notificate. Dalla data di notificazione decorre il termine di 60 giorni per la proposizione del ricorso avverso l'attribuzione della rendita catastale, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546. La nuova disciplina è dettata per le attribuzioni o modificazioni delle rendite catastali operate a far tempo dal 1 gennaio 2000 e non si applica, ovviamente, alle fattispecie pregresse, quale quella che ne occupa.

Al comma 2, l'art. 74 regola l'ipotesi in cui gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali adottati dall'ufficio del territorio entro il 31 dicembre 1999 siano stati recepiti dall'ente locale in atti impositivi che il 10 dicembre 2000, data di entrata in vigore della legge n. 342 del 2000, non erano ancora divenuti definitivi. In base a quanto stabilito da tale disposizione, per gli atti comportanti attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, che siano stati recepiti in avvisi di liquidazione e di accertamento emessi dall'ente locale per il recupero della sola maggiore imposta e che al momento dell'entrata in vigore della legge in questione non erano ancora definitivi - in quanto non era ancora decorso il termine di 60 giorni per proporre ricorso avanti alle commissioni tributarie o il ricorso era pendente innanzi a tali organi - non sono dovute sanzioni e interessare relativamente al periodo compreso tra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso avverso l'attribuzione della rendita stessa, termine che è stato prorogato all'8 febbraio 2001.

Ne consegue che anche la disposizione di cui al secondo comma dell'articolo in esame risulta comunque inapplicabile nella specie, avendo la Mediolanum prestato acquiescenza all'atto impositivo, costituito non già dal provvedimento di irrogazione delle sanzioni ma dai tre avvisi di accertamento della maggiore imposta dovuta, che receperono l'atto comportante attribuzione della rendita.

Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del D. lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 112 c.p.c., lamentando che il giudice a quo ha pretermesso la domanda di applicazione dell'istituto della continuazione alla fattispecie ove si verte di sanzioni relative a due violazioni della quale la prima è presupposto dell'altra.

Con il terzo e ultimo motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 6 del D. lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 112 c.p.c., lamentando che il giudice a quo non ha tenuto conto della richiesta di applicazione alla fattispecie della esimente prevista dal comma secondo della prima delle disposizioni citate e giustificata per il fatto che le violazioni furono la conseguenza della indeterminatezza delle informazioni richieste all'Ufficio.

Gli indicati motivi - che per la contenutistica identità della questione procedurale da essi investita possono essere trattati unitamente - si rivelano fondati.

L'omessa pronuncia, risolvendosi nella violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (art. 112 c.p.c.), integra un error in procedendo, in relazione al quale la Corte di Cassazione è anche giudice del fatto ed ha il potere - dovere di esaminare direttamente gli atti di causa e, in particolare, le istanze e le deduzioni delle parti (Cass. nn. 1988/1993, 3782/1997, 10314/2002, 14303/2002).

Nel caso in esame, risulta che in appello la Mediolanum, sia nelle controdeduzioni sia nelle memorie presentate prima della spedizione della causa a sentenza, chiese l'applicazione della continuazione e della esimente prevista nel comma secondo dell'art. 6 del D. lgs. n. 472 del 1997 per il quale "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonchè da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento".

Su tali richieste il giudice a quo non si è punto pronunciato.

Risulta quindi integrato il denunziato vizio di omessa pronuncia ( art. 112 c.p.c.).

In conclusione, la sentenza deve essere cassata in relazione alle censure accolte con rinvio della causa ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Piemonte, cui appare opportuno demandare anche il regolamento delle spese relative al presente giudizio di legittimità.

## **P.Q.M.**

La Corte, rigetta il primo motivo del ricorso, accoglie gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione alle censure accolte e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Piemonte.

*CASSAZIONE CIVILE, 7 luglio 2004, n. 12436*

## **ICI - Determinazione imponibile - Fabbricati iscritti in catasto - Criteri - Valore catastale - Valore contabile - Irrilevanza.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La spa Unicredito Italiani (di seguito, per brevità, Unicredito) acquistava, nel marzo del 1995, un immobile sito in Salerno e classificato catastalmente in ctg A/2.

Detto immobile, a seguito di lavori di ristrutturazione conclusi nell'ottobre del medesimo anno, veniva accorpato ai contigui locali banca già esistenti in luogo classificati in ctg D/S. Successivamente, in data 30.4.1999, il Comune di Salerno notificava all'istituto bancario due avvisi di accertamento relativi all'imposta comunale sugli immobili, relativamente agli anni 1995 e 1996 con i quali rideterminava l'imponibile per il 1995 in base al costo di acquisto del bene (ed valore di bilancio) e per il 1996 in base alla rendita catastale D/5. I ricorsi proposti dall'Unicredito avverso tali atti impositivi, riuniti, venivano rigettati dalla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno con sentenza n. 233/1999.

L'appello dell'istituto bancario - con il quale si deduceva in primis la nullità della sentenza per mancanza di motivazione relativamente all'anno 1996 ed inoltre si ribadiva la eccezione di nullità degli atti impositivi per mancanza di idonea motivazione e comunque la infondatezza degli stessi per la erroneità dei criteri adottati - veniva rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania con sentenza n. 317/20/2001, depositata il 13.11.2001.

In particolare, per quanto attiene all'annualità 1995, i Giudici di appello ritenevano corretto l'operato del Comune di Salerno, poichè l'immobile acquistato da Unicredito, essendo destinato all'accorpamento ai locali banca preesistenti, doveva ritenersi classificabile in ctg. D/5, e era utilizzabile a tal fine il valore di bilancio per l'anno 1996, poi, del pari corretto l'operato dell'Ente impositore, in quanto, essendo l'immobile già fornito di rendita, la base imponibile doveva appunto essere determinata in base alla relativa rendita(c.d. valore catastale): il criterio del valore di bilancio essendo applicabile solo in via eccezionale in caso di assenza di rendita catastale. Ricorre per Cassazione la spa Unicredito Italiano, con tre mezzi di doglianza. Si è costituito e resiste con controricorso il Comune di Salerno.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con un primo motivo la ricorrente società deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 11 comma secondo D.lgs.vo 504/1992, per avere i Giudici di appello ritenuto di superare la eccezione di nullità degli avvisi di accertamento per mancanza di idonea motivazione osservando che comunque il contribuente era stato in grado di svolgere le proprie difese. La CTR al riguardo non avrebbe tenuto presente che la motivazione del provvedimento deve risultare dallo stesso e non essere desunta da elementi ad esso estrinseci, quali il ricorso del contribuente avverso l'atto impositivo o comunque dalle difese svolte in sede contenziosa. La censura non ha fondamento.

Invero, premesso che dalla sentenza impugnata non emerge la assoluta mancanza di motivazione del provvedimento, va osservato che la censura mossa sul punto alla sentenza stessa non risulta fornita della indispensabile autosufficienza.

In particolare, manca qualsiasi specifico riferimento alla testuale formulazione degli atti impositivi nonchè alle precise modalità con le quali il dedotto vizio motivazionale era stato dedotto in primo grado ed alle ragioni addotte

dai primi Giudici per disattendere la relativa eccezione. In tal modo, però, non è dato a questa Corte - cui pacificamente è precluso, per la natura stessa del giudizio di legittimità, di verificare la fondatezza del motivo di gravame facendo riferimento ad atti e documenti diversi da quelli introduttivi di tale giudizio o comunque allo stesso strettamente inerenti - di valutare criticamente, nel senso sollecitato dalla società, il convincimento, di intrinseca sufficienza della motivazione degli atti impositivi espresso al riguardo dai Giudici di appello. Con un secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 5, commi secondo e terzo D.Lgs.vo 504/1992, nonché motivazione illogica e contraddittoria.

I Giudici di appello avrebbero errato nel ritenere corretta la rideterminazione della base imponibile per il 1995 in base al criterio del valore di bilancio.

In particolare, non avrebbero considerato che la modifica delle caratteristiche dell'immobile acquistato era avvenuta solo nel mese di ottobre del 1995 e che detta variazione non poteva avere rilevanza per l'anno 1995 medesimo, avendo effetto fin dall'1° gennaio, solo a partire dal primo gennaio dell'anno successivo.

Sicché, del tutto corretto avrebbe dovuto ritenersi il criterio utilizzato dalla società con il determinare l'ICI per tale anno sulla base della rendita catastale A/2 già attribuita all'immobile acquistato; altrimenti, cioè diversamente ritenendola CTR avrebbe dovuto procedere alla rideterminazione del tributo distinguendo il periodo antecedente l'accorpamento da quello successivo. La doglianza è fondata.

Osserva la Corte che è circostanza del tutto pacifica che al momento (marzo 1995) dell'acquisto dell'immobile poi accorpato ai preesistenti locali destinati all'esercizio dell'attività bancaria, l'immobile stesso era iscritto in catasto con rendita in ctg A/2.

Orbene, l'art. 5 comma secondo D.Lgs.vo 504/1992, stabilisce che per i fabbricati iscritti in catasto il valore è costituito da quello che risulta applicando "all'ammontare delle rendite risultanti incatasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione", i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo ed ultimo comma dell'art. 52 DPR 131/1986.

Trattasi del cd. valore catastale, del quale ha fatto applicazione la società nella determinazione dell'ICI dovuta per l'anno 1995.

L'operato della società stessa appare corretto in relazione alla prima descritta situazione di fatto.

Invero, la diversa previsione del comma terzo dell'art. 5 D.Lgs.vo 504/1992 (determinazione del valore dell'immobile sulla base del costo di acquisto: cd. valore contabile, di bilancio) opera soltanto nel caso in cui l'immobile stesso, classificabile nel gruppo catastale D, interamente posseduto da un'impresa e distintamente contabilizzato, non sia tuttavia iscritto in catasto: il che, ovviamente, non può dirsi per l'immobile acquistato dalla società nel corso del 1995 e per cui è causa, essendo lo stesso già iscritto in catasto (come già si è evidenziato, in ctg A/2). D'altro canto, proprio in relazione alla situazione di fatto accertata (solo verso la fine del 1995 si è determinato - per effetto dei lavori di ristrutturazione eseguiti - l'accorpamento di tale unità immobiliare a quella preesistente); e tenuto altresì conto della regola di carattere generale fissata nel secondo comma del citato art. 5 (determinazione del valore dell'immobile iscritto in catasto sulla base della rendita dello stesso al 1° gennaio dell'anno di imposizione) deve ritenersi non corretto il criterio di tassazione adottato dal Comune di Salerno relativamente a tale annualità prendendo a base, come previsto dal quarto comma dell'art. 5 cit, la rendita catastale per il similare immobile (cui il nuovo veniva ad essere accorpato) di proprietà della contribuente, inserito in ctg.

D/5. Con un terzo motivo la ricorrente società deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 5 commi terzo e quarto D.Lgs.vo 504/1992. Con riguardo all'anno 1996 la CTR avrebbe errato nel ritenere legittimo l'atto impositivo, fondato sull'utilizzo della rendita di fabbricati similari già iscritti in catasto, non avendo considerato che, trattandosi di immobile classificabile nel gruppo D ma non iscritto in catasto e interamente posseduto e contabilizzato dalla società contribuente, conseguentemente era da ritenere corretto il criterio del valore di bilancio adottato dalla stessa contribuente, avuto anche riguardo al conforme orientamento espresso dall'A.F. con risoluzione n. 27/E del 9.4.1998. La censura è priva di fondamento.

In proposito, è il caso di osservare - richiamato anche quanto già esposto in sede di esame del secondo motivo - che la tassazione dell'immobile di nuovo acquisto secondo la rendita catastale di altro similare già iscritto, appare del tutto corretta ricorrendo le condizioni di cui al quarto comma del menzionato art. 5 il quale ha riguardo non solo ai fabbricati diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto, ma anche a quelli "per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale".

Orbene, poiché - secondo quanto risulta dalla stessa impugnata sentenza e del resto neppure risulta contestato dalla ricorrente società - nella specie al 1° gennaio del 1966 tale accorpamento era avvenuto e conseguentemente l'Ente impositore - in considerazione della influenza di tale modificazione sulla concreta destinazione

dell'immobile acquistato nell'anno precedente dalla spa Unicredito Italiano - ha tassato lo stesso secondo la rendita del fabbricato similare già appartenente alla contribuente medesima.

Alla stregua dei rilievi tutti che precedono, vanno rigettati il primo ed il terzo motivo del ricorso. Deve invece essere accolto il secondo motivo del ricorso correlativamente va cassata, sul punto, la impugnata sentenza.

La causa è peraltro suscettibile di essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 comma primo c.p.c., non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto.

La Corte, avuto riguardo alle ragioni già evidenziate a rilievo della fondatezza del secondo motivo di gravame avverso la sentenza della CTR, ritiene di dovere accogliere il ricorso della spa Unicredito Italiano introduttivo del giudizio innanzi alla CTP di Salerno, limitatamente all'annualità 1995.

Per l'effetto, va annullato l'avviso di accertamento notificato alla anzidetta società per tale annualità.

Quanto alle spese dell'intero giudiziario ravvisano giusti motivi, anche in considerazione della reciproca soccombenza, per la integrale compensazione delle stesse.

### **P.Q.M.**

La Corte, rigetta il primo ed il terzo motivo del ricorso; accoglie il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente, limitatamente all'annualità 1995; annulla, per l'effetto, l'avviso di accertamento relativo a tale annualità; dichiara compensate fra le parti le spese dell'intero giudizio.

*CASSAZIONE CIVILE, 1 luglio 2004, n. 12068*

**ICI - Classamento immobile - Concordato - Avviso classamento - Obbligo motivazione - Meri dati oggettivi - Sono sufficienti.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La Amministrazione finanziaria ricorre per Cassazione deducendo un motivo avverso la sentenza 571/VI/97 del 29 aprile 1998 con cui la Commissione Tributaria Regionale per l'Abruzzo accoglieva l'appello della si.ra Elvira De Acetis ed in riforma della sentenza di primo grado dichiara illegittimo il classamento di un immobile di proprietà della contribuente sito nel comune di Caramanico.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con l'unico motivo di ricorso la Amministrazione deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 11 l. 154/1988, dell'art. 61 DPR1142/1949 e dell'art. 3 l. 241/1990 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.. Omessa o comunque insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia ex art. 360 n. 5 c.p.c..

Il motivo merita accoglimento.

Invero l'obbligo di motivazione degli atti tributari assume diversa portata e contenuto a seconda della natura degli atti stessi.

Nel caso di specie si tratta di attribuzione della rendita catastale ad immobili per cui non è prevista la "stima diretta" (su cui cfr.

Cass. 5 maggio 2000, n. 5717) ma la rendita risulta da un complesso di operazioni nella gran parte di carattere materiale in cui vengono utilizzate "tariffe" predisposte.

Dunque di per sé un "certificato" non è idoneo a costituire valido atto di classamento, nè è corretto asserire che per procedere a tale atto è necessario un sopralluogo, potendo gli elementi necessari emergere dalle mappe catastali.

Questa Corte, con sentenza 17 novembre 1983, n. 6854 ha sottolineato che sussiste l'obbligo di motivazione anche per un avviso di classamento di un fabbricato, ma tale obbligo deve ritenersi adempiuto con la semplice indicazione della consistenza, della categoria e della classe acclarati dall'ufficio tecnico erariale, posto che siffatti dati sono sufficienti a porre il contribuente nella condizione di difendersi (cfr. anche Cass. 3 aprile 1992, n. 4085; nonché la ordinanza della Corte Costituzionale 10 marzo 1988, n. 296).

Resta naturalmente fermo il principio secondo cui non è sufficiente un atto valido per costituire il diritto della amministrazione, ma in caso di impugnazione da parte del contribuente, è necessario un giudizio di merito in cui il giudice valuterà elementi e prove hinc inde dedotti, nel quadro degli oneri gravanti in proposito sulla Amministrazione, attore in senso sostanziale.

E' perciò necessario un nuovo giudizio di merito.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e rimette la controversia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, che provvederà anche per le spese.

*CASSAZIONE CIVILE, 24 giugno 2004, n. 11830*

## **ICI - Base imponibile - Fabbricato appartenente al gruppo catastale "d" sfornito di rendita - Effetti dell'attribuzione della rendita.**

### **FATTO**

La comproprietaria M.F. - in proprio e nella qualità di legale rappresentante dell'altra comproprietaria M... S.r.l. - impugnava con separati ricorsi gli avvisi di liquidazione notificati il 23 dicembre 1999, con il quale il Comune di Castelforte aveva rettificato l'imponibile Ici dichiarato per gli anni dal 1993 al 1996 relativamente ad un immobile destinato dalla società all'esercizio di attività turistico-ricettizia, classificabile nel gruppo catastale D, privo di rendita catastale, e ne chiedeva l'annullamento deducendo la congruità dei valori originariamente dichiarati.

La Commissione provinciale di Latina, previa riunione dei procedimenti, accoglieva i ricorsi delle contribuenti e la decisione, appellata dal Comune, era confermata il 19 aprile 2002 dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale, premesso che non era condivisibile l'affermazione del giudice di primo grado in ordine alla nullità degli avvisi di liquidazione carenza di motivazione, osservava che: l'intero fabbricato oggetto della controversia era stato destinato all'esercizio di un'impresa turistico-ricettizia, denominata Hotel ..., dalla comproprietaria società M..., che aveva tratto in locazione la quota di proprietà di cui era titolare la F...; l'immobile doveva ritenersi, direttamente od indirettamente, di esclusiva proprietà della F... ed a quest'ultima, che rivestiva anche la qualità di socio predominante e di legale rappresentante della M..., andava riferita l'attività d'impresa svolta dalla società; correttamente, dunque, la dichiarazione dell'imponibile Ici del fabbricato era stata effettuata, secondo quanto previsto dall'art. 5, comma 3, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, sulla base del valore "di libro", trattandosi di immobile classificabile nel gruppo catastale D), non iscritto in catasto, interamente posseduto da un'impresa, e la non retroattività delle disposizioni contenute nella L. 21 novembre 2000, n. 342, escludeva la non applicabilità della norma;

il Comune negli avvisi di liquidazione aveva fatto riferimento alla determinazione del valore dell'immobile sulla base della rendita di fabbricati simili già iscritti in catasto, e nell'ambito di tale criterio, mutuato dall'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 504/1992, avrebbe dovuto provare in giudizio la fondatezza della pretesa tributaria;

non potevano sopperire al rilevato difetto di prova la rendita catastale attribuita al fabbricato nell'anno 1999 ed il computo dell'imponibile operato in conformità di questa dall'ufficio tecnico comunale, entrambi notificati alle contribuenti un anno dopo gli avvisi di liquidazione, perché l'attribuzione della rendita non faceva riferimento agli anni dal 1993 al 1996 ed era stata impugnata dalle comproprietarie;

il riferimento alla rendita successivamente attribuita al fabbricato era un criterio non equipollente a quello del riferimento alla rendita di fabbricati simili già iscritti in catasto negli anni d'imposta controversi;

le contribuenti avevano prodotto in giudizio un atto di acquisto di un fabbricato, ubicato nel medesimo comune ed avente identica destinazione (Hotel T.A.), che confermava l'erroneità dell'imponibile determinato dall'ente.

Il Comune di Castelforte ricorreva con tre mezzi per la cassazione della sentenza e le contribuenti resistevano con controricorso notificato, con il quale proponevano contestuale ricorso incidentale condizionato, e depositavano memoria il 3 marzo 2004.

### **DIRITTO**

A norma dell'art. 335 del codice di procedura civile, va disposta la riunione dei ricorsi proposti, in via principale, dal Comune e, in via incidentale, dalle contribuenti.

Con il primo motivo, il ricorrente principale deduce la violazione e la falsa applicazione degli artt. 1, 3 e 5 d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, degli artt. 13, 1140, 1415, 1571 e seguenti, 1705, 2082, e 2249, del codice civile, dell'art. 7, comma 3, D.L. 11 luglio 1992, n. 333, convertito con modificazioni dalla L. 8 agosto 1992, n.

359, e degli artt. 67, 77 e 95 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché l'omessa ed insufficiente motivazione della sentenza impugnata.

Da un lato, infatti, la decisione non avrebbe in alcun modo giustificato le affermazioni che l'immobile doveva ritenersi interamente posseduto a titolo di proprietà dalla F... e che esclusivamente a quest'ultima era riferibile l'impresa turistico-ricettizia esercitata dalla società; dall'altro, non avrebbe considerato che condizione stabilita dall'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 504/1992, per la determinazione secondo il valore "di libro" dell'imponibile Ici di un immobile classificabile nel gruppo D, non iscritto in catasto, era l'intero possesso del bene da parte di un'impresa, e la sua distinta contabilizzazione, e che l'intero possesso poteva essere realizzato dalla medesima soltanto in virtù di titoli traslativi o costitutivi di diritti reali sul bene e non anche in forza di un rapporto obbligatorio, quale la locazione da parte della proprietaria.

Con il secondo motivo, denunciando la violazione e la falsa applicazione dell'art. 11, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, dell'art. 6, d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, dell'art. 3 L. 7 agosto 1990, n. 241, dell'art. 2697, del codice civile, dell'art. 24, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 115 del codice di procedura civile, assume che le contribuenti non avrebbero mai specificamente contestato la determinazione dell'ufficio tecnico comunale, che aveva estrapolato dalla stima dell'Ufficio del territorio le quantità di superficie e/o volumetria imputabili all'ampliamento effettuato dalla società e calcolato un imponibile aggiuntivo a quello risultante dalla stima stessa, e che, esclusa la sussistenza di un vizio di motivazione degli avvisi per la genericità del rinvio a tale determinazione, il contenuto dell'atto avrebbe dovuto essere esaminato ai fini della pronuncia sulla fondatezza della pretesa tributaria. Con il terzo motivo, il ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 5, d.lgs. n. 504/1992, e successive modificazioni, dell'art. 74, L. 21 novembre 2000, n. 342, dell'art. unico, D.M. 20 gennaio 1990, n. 95300, in relazione ai principi generali che regolano la formazione del catasto edilizio, e dell'art. 47 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 115, del codice di procedura civile, nonché dell'omessa motivazione della sentenza su un punto decisivo della controversia.

La natura non recettizia dell'attribuzione della rendita catastale da parte dell'Ufficio del territorio escluderebbe, invero, ogni rilievo alla notifica del relativo atto alle contribuenti in data successiva a quella di notifica degli avvisi di liquidazione e l'avvenuta contestazione della rendita non sarebbe stata idonea a sospenderne l'efficacia; l'attribuzione, inoltre, conseguiva ad una denuncia di variazione presentata nel 1973 e l'utilizzabilità per il periodo anteriore della rendita attribuita nell'anno 1999 conseguiva dal riferimento della stessa ai valori medi rilevati nel biennio 1988/89, aggiornati mediante l'applicazione di coefficienti di rivalutazione.

Per l'individuazione del valore di un fabbricato prima della sua iscrizione in catasto, inoltre, l'utilizzo in via presuntiva della rendita successivamente attribuita al medesimo immobile sarebbe corretto e più attendibile rispetto all'adozione del criterio dell'assimilazione a fabbricati diversi, tenuto conto della difficoltà di comparazione tra immobili a destinazione speciale.

Il ricorso è infondato.

La sentenza impugnata è sorretta da due distinte ed autonome rationes decidendi.

La prima, individuabile nell'asserita determinabilità della base imponibile Ici del fabbricato di proprietà delle contribuenti secondo il criterio storico, menzionato dall'art. 5, comma 3, d.lgs. n. 504/1992, in virtù del quale il valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, è costituito, fino all'anno d'iscrizione, da quello, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili; la seconda, rappresentata dall'affermazione che l'ente impositore non aveva dimostrato il fondamento della propria pretesa in base al criterio di valutazione dell'immobile indicato negli avvisi di liquidazione, consistente, a norma dell'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 504/1992 citato, nel riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti, e che, per contro, il valore originariamente dichiarato dalle contribuenti aveva trovato riscontro nell'atto di compravendita di un immobile simile da loro prodotto nel corso del giudizio.

Negando la seconda ratio la consistenza della pretesa tributaria in ragione non delle eccezioni delle contribuenti, ma della riscontrata assenza degli elementi di fatto che avevano giustificato l'emissione degli avvisi di liquidazione, precede nell'ordine logico l'esame del terzo motivo di ricorso, specificamente è diretto a censurare gli argomenti che la sorreggono.

Orbene, la commissione tributaria regionale, condividendo le doglianze formulate dal Comune avverso la pronuncia di primo grado, aveva ritenuto soddisfatto da parte dell'ente l'obbligo di motivazione degli avvisi di liquidazione, espressamente stabilito relativamente all'Ici dall'art. 11, d.lgs. n. 504/1992, sulla considerazione che i medesimi, contenendo il riferimento alla rendita di fabbricati similari, enunciavano, sia pure astrattamente, il criterio previsto dall'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 504/1992, che l'ente aveva adottato per la determinazione dell'imponibile.

Corollario di tale riconoscimento era che, dovendo la causa pretendi della pretesa tributaria essere individuata nella motivazione dell'atto impositivo, intesa come esposizione dei fatti e degli elementi di diritto costituenti le ragioni della domanda, ed essendo strutturato il processo tributario come un giudizio di impugnazione di atti, anche

se esteso al merito dei rapporti, l'apprezzamento della fondatezza degli atti impositivi veniva necessariamente circoscritto alla verifica dell'effettiva desumibilità dalla rendita di fabbricati simili già iscritti di quel valore dell'immobile indicato dal Comune e non poteva essere effettuato sulla base né di un criterio diverso da quello enunciato negli avvisi e né di un'indagine su circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente prospettate (cfr.: Cass., Sez. trib., sent. 22 marzo 2002, n. 4125; Cass. civ., sez. I, sent. 19 novembre 1996, n. 10138; Cass. civ., sez. I, sent. 17 luglio 1991, n. 7959).

Appare corretto, dunque, il rilievo della sentenza impugnata che nel giudizio, ai fini dell'individuazione del valore del fabbricato negli anni dal 1993 al 1996, nessun valore probatorio poteva essere riconosciuto alla rendita catastale attribuita all'immobile nell'anno 1999, posto che non può essere ritenuto succedaneo al criterio del riferimento alla rendita di fabbricati simili già iscritti il cosiddetto "processo di assimilazione al medesimo fabbricato", suggerito dal ricorrente, in virtù del quale il riferimento andrebbe fatto con le dovute attualizzazioni alla rendita successivamente attribuita all'immobile e la cui applicazione sarebbe giustificata dalla pari natura presuntiva e dalla maggiore attendibilità dei risultati.

L'assenza di equipollenza concettuale tra il metodo sintetico-comparativo e quello di attualizzazione negativa della rendita successivamente accertata avrebbe consentito al giudice soltanto un autonomo apprezzamento degli elementi posti a base dell'attribuzione della rendita per verificare il corretto utilizzo da parte del Comune del criterio astrattamente enunciato negli avvisi, ma la produzione in giudizio della motivazione dell'attribuzione, ovvero il suo mancato esame, non sono stati dedotti dal ricorrente, che ha accennato unicamente al deposito della determinazione con la quale l'ufficio tecnico comunale aveva preso atto della rendita attribuita al fabbricato dall'Ufficio del territorio e, mediante estrapolazione, l'aveva adeguata alla consistenza effettiva dell'immobile.

L'omessa specifica censura dell'affermazione relativa alla carenza di prova della pretesa tributaria in relazione al criterio sintetico-comparativo adottato per la liquidazione dell'imposta e di quella ulteriore che era onere dell'ente impositore documentare la pretesa medesima, nonché della desumibilità della congruità del valore originariamente dichiarato da un atto di compravendita di un immobile simile prodotto dalle contribuenti, comporta, dunque, l'infondatezza del motivo.

Da tale infondatezza, alla quale segue la resistenza all'impugnazione di una delle due autonome ratio decidendi, sufficiente da sola a sostenere la pronuncia, deriva l'assorbimento per difetto d'interesse dell'esame degli altri motivi del ricorso principale, non potendo un loro eventuale accoglimento portare alla cassazione della sentenza impugnata.

Resta assorbito, altresì, l'esame del ricorso incidentale, che le contribuenti hanno espressamente condizionato all'accoglimento del ricorso principale.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio di cassazione.

#### **P.Q.M.**

Riunisce i ricorsi proposti, in via principale, dal Comune e, in via incidentale, dalle contribuenti.

Rigetta il terzo motivo di ricorso e dichiara assorbito l'esame degli altri motivi del ricorso principale e del ricorso incidentale condizionato.

*ORDINANZA CORTE COSTITUZIONALE, 25 maggio 2004, n. 152*

## **ICI - Agevolazione fiscale per gli immobili di interesse storico o artistico - Beneficio limitato ai soli immobili appartenenti a persone fisiche e società commerciali.**

### **ORDINANZA**

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, promosso con ordinanza del 24 settembre 2003 dalla Corte di cassazione sul ricorso proposto dalla Fondazione di Religione Pio Lascito Spigno contro il comune di Genova, iscritta al n. 1043 del registro ordinanze 2003 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 49, 1 serie speciale, dell'anno 2003.

Udito nella camera di consiglio del 7 aprile 2004 il giudice relatore Annibale Marini.

Ritenuto che la Corte di cassazione, con ordinanza depositata il 24 settembre 2003, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI ai soli immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 3, legge 1 giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, con esclusione dunque di quelli appartenenti ad enti pubblici o persone giuridiche private senza fini di lucro, di cui all'art. 4 della stessa legge;

che, secondo la Corte rimettente, la discriminazione tra persone fisiche e società commerciali, da un lato, ed enti senza scopo di lucro, dall'altro, con attribuzione a questi ultimi di un deteriore trattamento fiscale, sarebbe lesiva del principio di eguaglianza, essendo nei due casi identico tanto il presupposto oggettivo dell'imposta quanto il complesso degli oneri e vincoli gravanti sui possessori di beni immobili di interesse storico o artistico;

che l'irragionevolezza della discriminazione si risolverebbe altresì in una lesione del principio di capacità contributiva, in quanto la norma impugnata verrebbe a negare un'agevolazione fiscale a soggetti privi di finalità di lucro, sottoponendoli ad un trattamento fiscale deteriore in relazione a beni solitamente da essi posseduti per fini istituzionali, rispetto ai privati che possono ricavare da beni di analoghe caratteristiche redditi superiori.

Considerato che questa Corte, con sentenza n. 345 del 2003, successiva all'ordinanza di rimessione, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, proprio nella parte in cui non si applica agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della legge 1 giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico), ora art. 5 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352), a sua volta sostituito, a decorrere dal 1 maggio 2004, dall'art. 10 del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 41 (Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137); che vanno pertanto restituiti gli atti al giudice a quo affinché verifichi la perdurante rilevanza della questione.

**P.Q.M.**

LA CORTE COSTITUZIONALE

Ordina la restituzione degli atti alla Corte di cassazione.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE TERNI, sez. III, 18 maggio 2004, n. 39/3/04*

### **ICI - Base imponibile - Fabbricato non ultimato.**

In data 3/02/2004, la G.F.A. S.r.l. in persona della sua legale rappresentante pro tempore, proponeva ricorso a questa Commissione, per l'annullamento dell'avviso di accertamento per omessa presentazione della denuncia e

contestuale atto di violazione tributaria n. 990349 notificatole il 5/12/03, relativo all'ICI dell'anno 1999. Con detto atto impositivo le veniva chiesto il pagamento di € 22.346,52 comprensivo dell'imposta, degli interessi, delle sanzioni ed accessori.

La società ricorrente pur ammettendo di aver provveduto ad accatastare definitivamente l'immobile sito in Terni, via Trevi n. 116, in data 8 gennaio 1999, sosteneva che il fabbricato in questione era soggetto all'imposta soltanto a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione.

A tale riguardo produceva varia documentazione (in atti) attestante: pagamenti eseguiti posteriormente all'accatastamento ed affermava che l'ultimazione dei lavori ai fini ICI doveva intendersi la data in cui il fabbricato diveniva idoneo per essere utilizzato.

Chiedeva quindi che l'atto impugnato venisse dichiarato nullo, con vittoria di spese e competenze.

Il Comune di Terni costituendosi in giudizio sosteneva invece che la normativa in materia di ICI, statuisce che per i fabbricati iscritti al catasto, il valore imponibile doveva essere determinato sulla base della rendita risultante in atti per cui essendo stato il fabbricato iscritto al catasto in data 8/1/1999 con attribuzione di rendita, da quella data sussisteva il presupposto impositivo e non assumeva rilievo il momento in cui erano state compiute altre opere minori.

Concludeva chiedendo la reiezione del ricorso, con vittoria di spese e compensi.

Giova premettere che il presupposto per il pagamento dell'ICI non è costituito dalla abitabilità degli immobili ma dal possesso dei fabbricati (art. del d.lgs. 30/12/93 n. 532) o per quelli di nuova costruzione, dalla data di ultimazione dei lavori ovvero, se antecedente, dalla sua utilizzazione (art. 2 del d.lgs. 504/92).

Nel caso di specie il fabbricato oggetto della controversia, è stato già accatastato con rendita definitiva sin dal 8/01/99, quindi l'intervenuto accatastamento e l'attribuzione della rendita sono due indici innegabili del completamento della costruzione tanto che non può attribuirsi rendita ad un immobile non ultimato. Va poi rilevato che nella denuncia definitiva dell'accatastamento del 8/01/99 (in atti) il tecnico dell'attuale ricorrente ha dichiarato che la costruzione era completa in tutte le finiture offrendo l'immediata attribuzione della rendita proposta, tanto che la G.F.A. S.r.l. ha provveduto ad alienare un appartamento in data 2/02/2000 ed il nuovo acquirente ha presentato regolare denuncia ICI.

L'utilizzazione dell'immobile invece, è un criterio sussidiario che soccorre solo nel caso in cui l'immobile sia utilizzato prima della sua ultimazione, evento che nella fattispecie non è ravvisabile.

E' poi opportuno ribadire che l'ICI è un'imposta patrimoniale e quindi l'utilizzazione dell'immobile non è un elemento che determina l'imponibilità in quanto il fabbricato diventa soggetto a tale imposta, solo per il fatto che è stato costruito ed iscritto al catasto con determinazione della rendita.

Il ricorso deve quindi essere respinto, ma data la peculiarità della controversia sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

La Commissione respinge il ricorso.

Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE BARI, sez. XV, 26 aprile 2004, n. 6/15/04*

**ICI - Rimborso dell'imposta comunale sugli immobili relativa all'anno 1993, a seguito della diminuzione delle tariffe d'estimo.**

## FATTO

C. M. il 21.9.1994 ricorreva alla C.T. di 1° grado di Bari avverso il silenzio rifiuto della istanza presentata il 10.3.1994 ai sensi dell' art. 38 D.P.R. 602/73 alla Direzione Regionale delle Entrate sez.staccata di Bari , che non si costituiva, per il rimborso dell'Imposta comunale sugli Immobili (I.C.I.) di cui al D.lgs 504/92 per l'anno 1993

Allegava l'istanza, ove evidenziava che :

l'importo di tale imposta era stato determinato, così come prescriveva il disposto ex art 5 comma 2 ed art 18 comma 5 del predetto d.lgs. 504/1992, sulla base del valore catastale degli immobili, ottenuto utilizzando le nuove tabelle d' estimo di cui al D.M. 27.9.1991( e non 29.9.1991 come è detto nell'istanza);

che dette tariffe erano state dichiarate illegittime dal T.A.R. del Lazio con sentenza divenuta esecutiva n. 1417 del 1992 che aveva accolto il ricorso presentato dalla Confedilizia;

da tale decisione conseguiva l'illegittimità di tutte quelle norme basate sulle tariffe annullate e quindi anche degli artt. 5 comma 2 e 18 comma 5 del d.lgs. 504/1992,nella parte in cui fanno riferimento alle tariffe stesse e di tutte le norme che erano state emanate allo scopo di mantenerle in vigore e come tale l'inesistenza dell'obbligo del versamento dell'imposta in oggetto, effettuato in via cautelativa;

la delibera del comune di Andria che aveva fissato l'aliquota ICI in misura superiore al 4%° era stata impugnata avanti al T.A.R. con ricorso del 4.5.1993 dall'Associazione Provinciale Proprietà Edilizia (APE) confedilizia di Bari.

Il giudice singolo della sez. 18 della C.T.P. con sentenza del 12.4.2002 rigettava il ricorso con compensazione delle spese.

Osservava che lo stesso non era stato rivolto all'Ente impositore come controparte e che la pronuncia del T.A.R. del Lazio invocata faceva stato solo fra le parti di quel giudizio e non poteva riversarsi sulla generalità dei contribuenti in ordine alla illegittimità o legittimità delle tariffe d'estimo da utilizzare ai fini dell' imposta in discussione in quanto non legge .

C. M. proponeva appello in cui però erroneamente indicava il riferimento all'I.S.I. e non all' I.C.I. e confondeva la data in cui aveva inviata l'istanza con la data del ricorso .

Evidenziava che il dispositivo del giudice singolo non giustificava la motivazione del rigetto, ma si limitava semplicemente a rigettare il ricorso senza motivare la causa.

Precisava che altri ricorsi per gli stessi motivi e per gli stessi effetti erano stati accolti dalla stessa commissione .

L'Agenzia delle entrate controdeduceva, riportandosi alle motivazioni della sentenza e chiedeva il rigetto dell'appello con condanna alle spese.

## MOTIVAZIONI

La C.T.R. nel premettere che l'appellante non ha indicato quali ricorsi siano stati accolti dalla stessa C.T.P. evidenzia che il giudice delle prime cure ha motivato il rigetto del ricorso, precisando che l'illegittimità riconosciuta dal T.A.R. del Lazio delle tariffe d'estimo non può far stato sulla generalità dei contribuenti., per cui ritiene le doglianze dell' appellante infondate .

Anche nel merito ritiene l' appello infondato.

Al riguardo rammenta che “ a seguito della sentenza di illegittimità dei decreti di approvazione degli estimi , da parte del T.A.R. del Lazio, il Governo ha disposto la convalida delle rendite catastali dei fabbricati e una nuova revisione , con diritto a usufruire di eventuali migliori rendite , sin dal periodo 1992 , mediante scomputo nella prima dichiarazione da presentare dopo la pubblicazione dei nuovi estimi (art. 2 del D.L. 23. 1. 1993 n. 16; L. 24 .3.1993, n. 75) ”.

Riporta anche le motivazioni che hanno sostenuto la sentenza civile della Cassazione n. 14206 del 24.9.2003 sez. V su tale argomento “ Invero il D.M. 27 settembre 1991 e' stato dichiarato illegittimo dalla sentenza del T.A.R. del Lazio n. 1184 del 6 maggio 1992 (si veda anche il parere della Sezione II del Consiglio di Stato 31 marzo 1992, n. 285) E tuttavia, dopo la mancata conversione in legge di alcuni decreti (il primo dei quali D.L. 26 maggio 1992, n. 298 - al suo art. 2 aveva addirittura previsto, con una interpretazione autentica dell'art. 4 della legge 405/1990, che avessero valore di legge i criteri contenuti nel D.M. 20 gennaio 1990 sulla cui base era stato emanato il decreto del 1991), il legislatore ha stabilito che restassero in vigore fino al 31 dicembre 1993 le tariffe d'estimo e le rendite stabilite con i citati decreti ministeriali (art. 92 del D.L. 23 gennaio 1993 n. 16, convertito nella legge 24 marzo 1993 n. 75) ”

“E non vi e' alcuna ragione perché la surriportata norma legislativa non debba trovare immediata applicazione, essendo con tutta evidenza una disposizione di immediata applicazione e non una disposizione di delega.”

“E' cioè incontestabile che l'efficacia nel tempo di una norma dipende,prima ancora che dalla sua natura sostanziale, dal dettato dell'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile, secondo il quale, nel diritto civile, la

legge non ha efficacia retroattiva a meno che non sia la norma stessa a disporre diversamente. Nel caso di specie, il già ricordato art. 2 del D.L. 23 gennaio 1993, dispone espressamente che “le tariffe d’estimo e le rendite stabilite con la revisione effettuata ai sensi del primo periodo del presente comma si applicano nei casi in cui risultano di importo inferiore rispetto alle tariffe d’estimo di cui al decreto del Ministro delle finanze 27 settembre 1991”. Per quanto concerne la delibera del comune di Andria che aveva fissato l’aliquota ICI in misura superiore al 4%<sup>o</sup> e che era stata impugnata avanti al T.A.R., questa Commissione ignora l’esito di tale impugnazione e né l’appellante né fa cenno nell’appello. La complessità della questione giustifica la compensazione delle spese.

#### **P.Q.M.**

La C.T.R. della Puglia XV sez. nella u.c.c. del 2.4.2004, rigetta l’appello e per l’effetto conferma la sentenza n. 80/18/2002 della C.T.P. di Bari.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE LUCCA, sez. VII, 27 marzo 2004, n. 16/7/04*

**ICI - Esenzione ex. 7 co. 1 lettera i) ex d.lgs. 504/1992.**

#### **CONCLUSIONI**

Parte Ricorrente chiede l’esonero dell’ICI, la condanna di controparte al rimborso delle somme versate, più gli interessi di legge con vittoria delle spese processuali.

Parte Resistente chiede il rigetto del ricorso con il favore delle spese di causa.

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con rituali ricorsi (in seguito riuniti) ....., in qualità di rappresentante legale della S.r.l. ...., impugnava gli avvisi di accertamento indicati in epigrafe mediante i quali era recuperata a tassazione l’Ici (anni 1997-98-99-00) non versata sugli immobili di proprietà siti in via ..... - per gli importi riportati negli avvisi in esame.

Il Ricorrente deduceva a motivo comune dei gravami l’illegittimità degli avvisi per l’inesistenza delle pretese in presenza di norma esonerativa ex art. 7 co. 1 lettera i) d.lgs.504/1992 che recita così: “sono esenti dall’imposta gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’art. 87 co. 1, lettera c) del TUIR, approvato con DPR. 917/1986 e successive modificazioni, destinati allo svolgimento di attività assistenziali, culturali, ricreative.....”. Alla stregua di tale norma, il Ricorrente giustificava la spettanza dell’esonero ICI da un lato precisando di aver evidenziata l’esenzione barrando il codice 1) del modulo di denuncia ICI del 1993 e dall’altro citando a sostegno e/o producendo in causa vari documenti (Circ. Assonime, Nota Min. Fin., Ag. Entrate Dr. Reg. Sicilia, Sentenze di alcuni Giudici di merito) da cui emergeva il ricorrere nel suo caso dei due requisiti previsti dalla normativa citata per l’esonero ICI ossia il fatto che l’Associazione “.....” era Ente non commerciale, utilizzatore (ancorché non proprietario) dell’immobile de quo come previsto dal richiamato art. 87 del Tuir ed il fatto che lo stesso Ente svolgeva nel cespite una attività agevolata analiticamente indicata (culturale, assistenziale, ricreativa) ex art. 7 del decreto sopracitato. Infine il Ricorrente precisava che la negazione dell’esonero ICI nei suoi confronti avrebbe configurato disparità di trattamento giuridico in contrasto con la C. (artt. 3, 35, 53 C.) in presenza di svolgimento di attività uguali sebbene diverse per l’esercizio in immobili di proprietà o di terzi.

L’Ente impositore (Comune di .....,) costituitosi in giudizio, resisteva e controdeduceva eccependo che la tesi di controparte attorea era infondata.

Al riguardo, premesso che il presupposto dell’ICI è il possesso, tra l’altro, di fabbricati siti in Itali a qualsiasi uso destinati e che il soggetto passivo dell’Ici ex art. 3 d.lgs.504/1992 è il proprietario o titolare di un diritto reale di godimento, precisava da un lato che l’art. 7 del decreto appena citato esenta dall’imposizione “gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’art. 87 co. 1 lettera c) del TUIR ex DPR. 917/1986, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive” e dall’altro lato che due erano le condizioni per fruire dell’esonero dell’ICI ossia l’una costituita dal fatto che gli immobili siano utilizzati da enti non commerciali mentre l’altra era rappresentata dalla destinazione dell’immobile all’esercizio delle attività sopra ricordate precisando che la destinazione testè citata doveva essere data da un titolare di un diritto reale dovendosi ritenere la tesi avversa elusiva della disciplina dell’ICI.

In particolare l’Ente resistente precisava ad ulteriore confutazione della tesi avversa che se questa fosse stata vera si violerebbe il principio costituzionale (art. 3C.) dell’uguaglianza in quanto il proprietario che loca il cespite ad un soggetto ex art. 87 co. 1 lettera i) d.lgs.504/1992 avrebbe l’esonero ICI mentre lo stesso proprietario che loca il

fabbricato ad un cittadino comune risulterebbe penalizzato essendo assoggettato all'ICI .Ciò sarebbe in contrasto evidente con lo spirito della norma esonerativa che vuole controbilanciare con il beneficio fiscale i soggetti titolari di uno dei diritti reali sull'immobile che viene da loro destinato con spirito di liberalità ad una delle tassative attività esonerative sopraricordate.

A sostegno delle eccezioni appena svolte, Parte Resistente citava sia il Reg. 34/1999 del Comune di ..... nel quale le parole "immobili utilizzati" indicate nell'art. 7 del d.lgs.504/1992 sono riferite agli immobili posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento sia alcune sentenze favorevoli pronunciate dalla C.T.P. di Lucca.

All'odierna P.U., previa riunione dei ricorsi ex art. 29 d.lgs.546/1992 il R. produceva una memoria illustrativa e vari documenti contrassegnati in atti dal n° 1 al n° 11, tra cui lo stralcio del regolamento appena citato del Comune di ..... 34/1999, il cui contenuto era esposto anche oralmente precisando che tale Regolamento, il quale all'art. 4 riferiva ai proprietari o ai titolari di diritti reali la locuzione "immobili utilizzati" contenuta nel più volte citato art. 87 ex d.lgs. 504/1992, poteva avere efficacia dall'inizio dell'anno 2000 (anno successivo a quello di emanazione del regolamento comunale, ex artt. 52 e 59 d.lgs.446/1997 ) e non per gli anni precedenti non potendo esso avere efficacia retroattiva .

Tale circostanza era confutata da Parte resistente facendo presente che si trattava di mero chiarimento regolamentare intervenuto sul punto.

Successivamente la causa veniva decisa in camera di consiglio in base alle conclusioni di cui in premessa .

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

I riuniti ricorsi sono rigettati..

Preliminarmente va ed in effetti è dichiarata inammissibile la questione di incostituzionalità del Ricorrente attore (in senso formale) per la generica formulazione della causa petendi e per la carenza del petitum, ossia della domanda nell'atto introduttivo del giudizio.

Nel merito sono infondate e sono disattese le censure attoree essendo condivisibili le corrispondenti eccezioni del Resistente in quanto la fattispecie che ci occupa non può rientrare ,contrariamente a quanto ritenuto dal Ricorrente, sotto il disposto normativo esonerativo ex art. 7 co. 1 lettera "i" del d.lgs.504/1992, di cui in narrativa. Infatti, la locuzione "immobili utilizzati", contenuta in tale disposto normativo, si deve considerare correttamente riferita esclusivamente ai proprietari o ai titolari di diritto reale di godimento in possesso del cespite, vale a dire ad uno dei soggetti passivi dell'ICI, i quali in difetto dell'esenzione sarebbero stati assoggettati all'ICI ai sensi dell'art.3 della normativa ICI ex d.lgs.504/1992, in applicazione di una interpretazione logico-sistematica del combinato disposto dei predetti dati normativi ,ex art. 3 e 7 del decreto Ici. ,interpretazione tesa a rendere coerente la voluntas legis del predetto disposto normativo esonerativo della intera disciplina ICI .Inoltre il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento del cespite soggetto passivo dell'Ici, per fruire dell'esonero ICI, deve avere due requisiti di cui l'uno costituito dal fatto di essere un ente non commerciale ed il secondo rappresentato dall'esercizio nel cespite di una attività tipizzata secondo quanto sopra indicato.

Nella fattispecie che ci occupa non sussistono le condizioni sopradelineate in quanto la ricorrente ..... proprietaria del cespite è una società di capitali o di lucro mentre il cespite è utilizzato dall'Associazione ....., semplice detentrica del cespite presuntivamente a titolo oneroso non avendo la Ricorrente dedotto e comprovato altro titolo gratuito ,circostanza che avrebbe potuto portare a diversa soluzione giuridica (Cfr. Sentenza C.T.P. di Lucca-Sez.VII-20/2002 e Sentenza C.T.R. della Toscana - Sez. XXXI -82/2002).

Con la soluzione appena delineata la disparità di trattamento ipotizzata dal Resistente non risulta sussistere in quanto sia il proprietario che cede il cespite ad un qualsiasi generico locatario sia quello che cede (qual è.....) lo stesso cespite ad un terzo specifico detentore svolgente attività agevolata (qual è il ..... ) non sono esonerati dall'ICI ricevendo un canone per la cessione in detenzione.

Quanta all'ultima censura attorea avanzata all'udienza (la memoria illustrativa prodotta è risultata priva di sottoscrizione e come tale è dichiarata giuridicamente inesistente) circa l'esclusione alla fattispecie in esame della normativa esonerativa in commento a far tempo dall'inizio del 2000 e non per gli anni pregressi sulla base di interpretazione della normativa esonerativa dell'ICI mediante il regolamento comunale 34 /1999, la circostanza risulta tardiva nella proposizione per cui è dichiarata di ufficio inammissibile ex art. 24 d.lgs.546/1992 trattandosi di motivo aggiunto ed è comunque ininfluenza sulla fattispecie in esame, trattandosi di interpretazione non autentica del d.lgs.504 /1992 in materia di ICI e come tale non avente forza giuridica vincolante nei confronti di questo Giudicante.

Non sono vincolanti altresì per questo Giudicante sia le circolari prodotte dal ricorrente perché non sono obbligatorie non essendo fonti normative dell'ordinamento giuridico sia le sentenze di merito evocate dallo stesso

Ricorrente dato che non opera nel vigente ordinamento giuridico il principio dello "stare decisis", ossia del rispetto da parte di questo Giudicante delle precedenti pronunce giurisprudenziali, sottostando il Giudice soltanto alla legge (art. 101C.)

Relativamente alle spese di causa, la complessità delle questioni trattate giustifica ex art. 92 C.P.C. l'integrale compensazione tra le parti di spese, diritti ed onorari di causa, come da dispositivo.

#### **P.Q.M.**

E' dichiarata inammissibile la questione di incostituzionalità; sono rigettati i ricorsi riuniti risultando, per l'effetto, confermati gli avvisi di accertamento in epigrafe indicati.

Sono compensate integralmente tra le parti spese, diritti ed onorari di causa.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE REGGIO EMILIA, sez. II, 9 marzo 2004, n. 4*

#### **ICI - Immobile accatastato nel NCEU - Contestazione dell'imposta - Insussistenza.**

In data 20.02.2003 il sig. xxx, legale rappresentante dell'"Azienda xxx s.r.l. - in atti rappresentata e/difesa dal Dr. xxx giusta delega - presenta tempestivo ricorso contro avviso di liquidazione per I.C.I. 1997, emesso dal Comune di Rolo.

Il ricorrente lamenta la riliquidazione dell'imposta precedentemente pagata sulla base delle rendite catastali attribuite dall'Ufficio del Territorio e contesta non tanto la rendita catastale definitivamente attribuita ed assunta quanto la non assoggettabilità all'imposta, trattandosi di immobile impiegati per l'allevamento di animali di bassa corte (tacchini nel caso di specie).

Chiede l'annullamento dell'avviso, il rimborso dell'imposta versata precedentemente con rifusione delle spese di giudizio nonché la trattazione in pubblica udienza. Si costituisce nei termini il Comune di Rolo nella persona del Sindaco pro-tempore in atti rappresentato e difeso dall'Ufficio Associato del Contenzioso Tributario di Reggio Emilia, giusta delega agli atti.

La sede di prima udienza, il giorno 16.12.2003, previa richiesta del predetto Ufficio Associato la Commissione rinvia, con ordinanza, la discussione ad oggi. Si oppone il Comune impostore alle richieste del ricorrente e motivatamente chiede:

in via principale la declaratoria di inammissibilità per carenza di motivazione;

in via subordinata l'inammissibilità del ricorso per carenza di motivazione e di prove circa i requisiti di ruralità;

in via ulteriormente subordinata il rigetto del ricorso per insussistenza dei requisiti della ruralità; l'inammissibilità dell'istanza di rimborso con vittoria di spese di giudizio.

La Commissione non ritiene il ricorso meritevole di accoglimento per i seguenti motivi.

Va innanzi tutto considerato che gli immobili in contestazione, pur essendo in uso ad una società di capitali che esercita attività di allevamento, sono iscritti nel Catasto fabbricati (N.C.E.U.) e nessuno di essi è, conseguentemente, inserito nel Catasto terreni non risultandone, peraltro, i requisiti di categoria previsti dalla legge per l'appartenenza al Catasto terreni.

È indispensabile ricordare che il presupposto della particolare imposta è il possesso di fabbricati aree fabbricabili e di terreni agricoli a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività della impresa, come chiaramente indicato come presupposto dell'imposta.

Come si desume dalla documentazione catastale presentata dal Comune di Rolo impostore, tutti gli immobili sono accatastati in categorie assoggettabili all'I.C.I. in quanto non produttivi di reddito fondiario; si osserva peraltro, che non solo non vengono forniti elementi che attestino l'esistenza dei requisiti richiesti dalla legge in merito alla sussistenza dell'attività agricola come previsti dall'articolo 9, comma 3 segg., della L. 133/1994 modificata dal DPR 23 marzo 1998 n. 139 - ma si evidenzia anche che, a suo tempo e su istanza di parte, l'immobile contestato fu accatastato al N.C.E.U., prima ancora che fosse istituita la speciale imposta con il d.lgs 504/1992.

Non si capisce quindi quale violazione abbia commesso l'Ente impostore in fase di liquidazione visto che il ricorrente ha sempre pagato sulla base dell'accatastamento da lui operato oppure preesistente e non modificato; caso mai un ricorso doveva essere presentato al competente Ufficio del Territorio, anche considerando che il Decreto istitutivo dell'I.C.I. non ha subito variazioni.

Va considerato ancora che dal 1998, con l'introduzione del comma 3 bis del DPR 139/1998 per il riconoscimento della ruralità degli immobili strumentali essi devono essere accatastati nella categoria strettamente collegata all'attività agricola come specificato dall'articolo 29 DPR 917/1986 s.m.i.

Infatti si deve tenere presente che nell'applicazione del d.lgs. 504/1992 la norma collegata ai dispositivi legislativi in materia di imposte sui redditi, nel caso specifico dell'attività agricola, lega strettamente il beneficio fiscale alla esistenza di un reale collegamento tra l'esercizio dell'attività agricola con i rischi ad essa connessi; orbene il ricorrente non solo non prova esistenza della ruralità della propria impresa, ma la stessa conformazione societaria adottata (società di capitali) determina un reddito (d'impresa) estraneo alla determinazione del reddito agrario al quale sono soggetti imprenditori individuali con ben precisati limiti.

Infine si osserva che il ricorrente contesta l'assoggettabilità dell'immobile al tributo e contestualmente chiede il rimborso di quanto già versato. Quest'ultima richiesta doveva seguire un procedimento (peraltro tardivo) come previsto dall'articolo 13 stesso d.lgs. 504/1992, autonomo da quello qui presentato e riferito all'accertamento ed alla liquidazione. In merito alle spese la Commissione dichiara la soccombenza ai sensi dell'articolo 15 comma 1 del d.lgs. 546/1992.

#### **P.Q.M.**

La Commissione respinge il ricorso e condanna la società ricorrente al pagamento delle spese processuali a favore del Comune di Rolo che liquida in Euro 1.400,00.

*CASSAZIONE CIVILE, 8 marzo 2004, n. 4645*

**ICI - Esenzione - Immobili detenuti da ente ecclesiastico - Destinazione allo svolgimento di attività commerciali - Spettanza- Esclusione - Fattispecie.**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La causa ha ad oggetto l'impugnazione, da parte dell'I. S. Z.del S. C. "F.", di un avviso di accertamento emesso dal c. d. A. per il pagamento, per l'anno 1995, dell'ICI relativa ad alcuni immobili adibiti a Casa di Cura e a Pensionato per donne anziane e per studentesse universitarie.

Il ricorso veniva respinto dalla commissione di primo grado, e questa decisione veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale Abruzzo con sentenza in data 3 maggio/29 novembre 2001.

L'Istituto ha proposto ricorso per Cassazione, con tre motivi, con atto notificato il 15 marzo 2002.

Il comune intimato non ha presentato difese in questa fase. Infine, il ricorrente ha depositato un'ampia memoria difensiva.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di impugnazione il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 2, 4, 15 e 16 della legge 20 maggio 1985, n. 222, dell'articolo 7, comma terzo, dell'Accordo 18 febbraio 1984 (modificativo dell'Accordo Lateranense), nonché dell'art. 87, quarto comma, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e degli artt. 7 ed 11 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

Sottolinea che, ai sensi dell'art. 2 della legge n. 222 del 1985, gli istituti religiosi come appunto il ricorrente (che aveva anche ottenuto il riconoscimento ai fini legali) avevano fine di religione e di culto e costituivano Enti Ecclesiastici civilmente riconosciuti.

Come tali erano equiparati ai fini tributari agli enti aventi fini di beneficenza e di istruzione.

Rientravano perciò nella categoria di cui all'art. 87, comma primo, lettera e), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.).

La sentenza impugnata doveva ritenersi illegittima perché non aveva attribuito nessuna rilevanza a questa qualità di ente ecclesiastico legalmente riconosciuto.

Il giudice aveva ritenuto invece, senza un'indagine effettiva, che l'ente svolgesse un'attività commerciale di carattere principale e non occasionale.

Quelle svolte dall'I. erano, invece, prestazioni di servizi, che per definizione, ed oggettivamente, non avevano questa natura, come scuole materne, orfanotrofo, casa famiglia ed assistenza alle donne anziane.

La commissione regionale si era invece basata su di un criterio meramente quantitativo.

Il ricorrente nega inoltre che il comune avesse poteri di accertamento in questa materia e sosteneva che questo potere spetta soltanto all'amministrazione finanziaria dello stato.

2. Con il secondo motivo l'Istituto denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 87, quarto comma, del T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)

Per valutare se un ente avesse, o meno, natura di ente commerciale sarebbe stato necessario esaminarne preventivamente lo statuto.

Nel caso di specie lo statuto avrebbe dimostrato la natura religiosa, e non commerciale, dell'istituto.

La prova di una natura commerciale avrebbe dovuto essere dimostrata attraverso un esame dell'attività concretamente esercitata, né poteva valere a questo fine un certificato della camera di commercio (che, del resto, faceva riferimento all'attività svolta dalle singole unità locali, e non a quella dell'Istituzione in quanto tale).

Il ricorrente sottolinea ancora che come ente religioso, e non commerciale, era stato assoggettato - come verificabile all'anagrafe tributaria - ad imposta IRPEG nella misura ridotta del 18% (e non nella misura ordinaria del 36%).

La sentenza non conteneva alcuna dimostrazione dell'esistenza di una propria pretesa natura commerciale, tanto meno prevalente.

Del resto una parte cospicua dei pretesi redditi era costituita da contributi sociali in regime di convenzione, e perciò esclusi da ogni possibile considerazione ai fini della natura commerciale.

La commissione, inoltre, non aveva tenuto conto del fatto che nei bilanci annuali si erano cumulati incassi afferenti a differenti periodi di attività, dovuti al diverso momento Impositivo previsto per l'IVA (quello del pagamento) e per le imposte dirette (competenze d'esercizio).

3. Infine con il terzo ed ultimo motivo di ricorso l'I. F. denuncia un ulteriore profilo di violazione e falsa applicazione riferita all'art. 111-bis del T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

Questa norma identifica i criteri in base ai quali si perde la qualificazione di ente non commerciale. Le Ipotesi previste si basano sul confronto tra la consistenza dei beni e mezzi attinenti alla sfera delle attività commerciali rispetto alle altre, e non su criteri meramente quantitativi. L'ente sottolinea che il quarto comma della norma esclude gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche. da questa disciplina e dalle valutazioni ed i confronti che ne derivano, ed argomenta che questo regime specifico era conseguenza dell'indagine rigorosa cui gli enti ecclesiastici erano stati sottoposti per ottenere il riconoscimento da parte dell'autorità civile, e lamenta che la sentenza non abbia esaminato questo profilo che era stata puntualmente sollevato.

4. Deve essere affrontata preliminarmente, perché astrattamente assorbente, l'eccezione pregiudiziale, sollevata dal ricorrente nella memoria illustrativa, di invalidità della costituzione del C. d. L. sia nel primo che nel secondo grado del giudizio.

Il ricorrente rileva la mancanza dalle delibere della Giunta Municipale, di autorizzazione dell'ente a costituirsi in giudizio, sottolineando che essa è necessaria perché il Sindaco possa rappresentare il C. nella lite, e che la sua mancanza incide sulla capacità processuale dell'Ente pubblico e si risolve nel difetto di un presupposto processuale, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio.

L'invalidità delle due costituzioni in giudizio del comune nelle fasi di merito comporterebbe, inoltre, il divieto per il giudice di utilizzare i documenti prodotti dall'ente.

5. Di per se stessa l'eccezione è fondata, ma il suo accoglimento non è rilevante ai fini della decisione, sia perché è stato l'istituto, soccombente in primo grado, a proporre appello, e perciò la nullità della costituzione del comune in secondo grado non potrebbe in nessun caso comportare il consolidamento della sentenza di primo grado, sia perché i documenti prodotti dal c. sono privi di un particolare valore probatorio, e, in ogni caso, concernono circostanze non contestate.

Come già rilevato da questa Corte "l'autorizzazione a stare in giudizio da parte degli organi comunali competenti (la giunta municipale, secondo il nuovo ordinamento delle autonomie locali di cui alla legge n. 142 del 1990) è necessaria perché il sindaco possa rappresentare il C. in qualsiasi lite attiva e passiva, con la conseguenza che la mancanza di essa incide sulla capacità processuale dell'ente pubblico e, risolvendosi nel difetto di un presupposto processuale, è rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio." (Cass. civ., 28 maggio 1998, n. 5286; nello stesso senso, 29 marzo 1996, n. 2955; 5 marzo 1992, n. 2639).

Né è sufficiente che l'autorizzazione sia stata rilasciata, e neppure che sia citata nell'atto di costituzione; occorre che sia presente agli atti di causa, in modo da poter essere immediatamente verificata, in quanto "la mancanza al momento della decisione in grado di appello dei documenti attestanti l'autorizzazione al Sindaco a stare in giudizio per il C., che abbia proposto l'impugnazione, impone al giudice del gravame di dichiararne l'inammissibilità" (Cass. civ., 23 giugno 1992, n. 7682; nello stesso senso, 19 luglio 2001, n. 9838).

6. Come risulta dal riscontro diretto degli atti (verifica che la Corte può compiere direttamente essendo stata sollevata una questione di carattere processuale) sia in primo che in secondo grado il C. d. L. A. si è costituito con apposita procura rilasciata dal sindaco ad un funzionario; in entrambi i casi nella procura sono citati gli estremi della

delibera di autorizzazione della Giunta Municipale, ma il documento non si rinviene in atti, né vi sono riscontri di una sua produzione in giudizio.

Perciò, in applicazione del principio di diritto sopra ricordato, la costituzione dell'ente sia nel primo che nel secondo grado del giudizio non era valida, né erano utilizzabili le produzioni del comune.

Sempre il riscontro diretto degli atti chiarisce, però, che queste produzioni si riducevano a ben poca cosa: in concreto si rinvenivano in atti ritagli di giornale e certificati della camera di commercio.

I primi sono privi di valore probatorio, mentre i certificati attestano l'iscrizione di alcune attività alla Camera di Commercio, che non è contestata; anche il ricorso ne dà atto (a pag. 10) per fornirne la spiegazione.

Del resto, per la verità, la sentenza fa riferimento ai documenti, ma specifica che le circostanze da essi provate erano incontroverse tra le parti: evidentemente sarebbero state incontroverse tra le parti anche senza le visure camerali.

Ciò significa che in realtà quei documenti sono irrilevanti, e che anche senza di essi il giudice del merito non avrebbe potuto che giungere alla medesima conclusione: la violazione del divieto della loro utilizzazione conseguente alla invalidità della costituzione in giudizio del comune non ha inciso, perciò, sulla decisione del giudice del merito, né l'applicazione di quel divieto comporterebbe una decisione diversa da parte di un giudice di rinvio.

7. Passando all'esame delle questioni di merito, il primo motivo del ricorso è infondato, e non può trovare accoglimento. Le ipotesi, peraltro limitate, di esenzione dall'ICI sono previste, come è noto, dall'art. 7 del D.Lgs 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta.

L'elenco, ricomprende, alla lettera i) "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1°, lettera e), del T.U. delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni a condizioni che siano destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali previdenziali sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222."

Occorre perciò che si verifichino contemporaneamente entrambe le condizioni, quella soggettiva dell'appartenenza dell'immobile ad uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera e) del T.U.I.R., e quello oggettivo della destinazione esclusiva dell'immobile allo svolgimento di una delle attività - ritenute dal legislatore meritevoli di un trattamento fiscale di favore - elencate nella lettera i) dell'art. 7, e, tra esse, di una di quelle previste nella lettera a) dell'art. 16 della legge n. 222 del 1985.

8. Per la verità il requisito soggettivo sussiste, ma non è sufficiente per fondare il diritto all'esenzione.

L'art. 87 del T.U.I.R. ha ad oggetto i soggetti passivi della Imposizione diretta; in particolare la lettera e) del primo comma, fa riferimento a "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;"

L'Istituto ricorrente è un ente ecclesiastico che fa parte dell'organizzazione della chiesa cattolica, e rientra certamente nell'ambito di questa definizione: proprio perché ente ecclesiastico non ha, in particolare, come fine esclusivo - e si deve ritenere neppure come fine prevalente - l'esercizio del commercio.

9. In ogni caso la prova su questo punto dell'esercizio prevalente esclusivo dell'attività commerciale sarebbe spettata all'ente impositore, e manca: su questo punto specifico è esatta la critica del ricorrente secondo cui non può certo considerarsi tale la sola circostanza che abbia conseguito degli utili dallo svolgimento di una propria attività, senza che si sia proceduto a nessuna analisi ulteriore sulla natura, e la provenienza, di essi.

Correlativamente, sono errate, o comunque non provate, le valutazioni espresse nella sentenza impugnata sul medesimo punto del carattere esclusivo o prevalente dell'attività commerciale.

Quelle valutazioni, però, erano comunque irrilevanti, perché l'imposizione ai fini I.C.I. ha un carattere oggettivo, e prescinde dal carattere esclusivo o prevalente, o invece secondario o occasionale, delle attività svolte negli immobili; di conseguenza è irrilevante ai fini della decisione anche il fatto che si trattasse di valutazioni in se stesse errate.

10. Non sussiste, invece, il requisito oggettivo, anch'esso indispensabile, della destinazione esclusiva dell'Immobilabile ad una delle attività prese in considerazione dalla legge al fine dell'esenzione, in particolare, nel caso di un ente ecclesiastico, di quelle indicate nell'art. 16 della legge n. 222 del 1985. Questa legge contiene, tra l'altro, "disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia,"

In particolare - per quanto può rilevare al fine della decisione - l'art. 15 della legge prevede che questi ultimi, se civilmente riconosciuti, possono, nel rispetto delle leggi dello stato, svolgere liberamente attività diverse da quelle di religione o di culto, mentre l'art. 4 chiarisce che quelli che già da prima dell'entrata in vigore della legge erano in possesso del riconoscimento della personalità giuridica lo conservavano, e l'art. 3 che anche gli altri possono ottenerlo successivamente. L'art. 16 contiene due previsioni distinte riferite alle attività svolte da parte degli enti ecclesiastici.

Alla lettera a) - quella richiamata dalla legge fondamentale sull'I.C.I., D.Lgs. n. 504 del 1992 - sono previste, le "attività di religione o di culto, quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e

dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi all'educazione cristiana"; nell'introdurre l'Imposta comunale sugli Immobili, il legislatore ha voluto che queste attività di carattere religioso, o, in ogni caso, strettamente connesse a quelle propriamente religiose, fruiscono dello stesso trattamento di favore previsto per le altre attività, culturali, assistenziali, ecc, indicate alla lettera i) dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504.

Alla lettera b) lo stesso art. 16 della nuova legge sui beni ecclesiastici fa riferimento, invece, alle "attività diverse da quelle di religione o di culto, quelle di assistenza e di beneficenza, istruzione, di religione o di culto, quelle dirette all'esercizio del culto e all'educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a fini di lucro".

Questo secondo ambito, non propriamente religioso o strettamente connesso a quello religioso, delle possibili attività degli ecclesiastici, non è richiamato dall'art. 7 della legge I.C.I..

Questo non esclude necessariamente che possano godere anch'esse del medesimo regime di favore; molte di esse (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) rientrano già - in via diretta e non tramite il richiamo alla legge sugli enti ecclesiastici - nella previsione della lettera i).

Non altrettanto avviene per quelle commerciali o per fini di lucro, pure ricomprese nella stessa lettera b) dell'art. 16 della legge sugli enti ecclesiastici: si tratta di un ambito di attività che può essere svolto da enti ecclesiastici, ma cui il legislatore fiscale non ha riservato un trattamento di esenzione ai fini dell'I.C.I..

11. Ai fini di causa non rileva, perciò, che l'accordo internazionale tra Stato Italiano e Chiesa Cattolica - ratificato e reso esecutivo con legge 25 marzo 1985, n. 121 - che ha apportato modificazioni ai patti lateranensi disponga, al terzo comma dell'art. 7, che "agli effetti tributari gli enti ecclesiastici, come pure le attività dirette a tali scopi sono equiparati a quelli aventi fine di istruzione o di beneficenza. Ai fini della imposizione I.C.I. tanto gli enti ecclesiastici che quelli con fini di istruzione o di beneficenza sono esentati dall'imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali (o di altre attività rientranti - anche tramite il richiamo alla legge n. 222 del 1985 - nella previsione della lettera i) dell'art. 7 della legge I.C.I.). non lo sono, invece, per gli immobili destinati ad altro.

Un ente ecclesiastico può svolgere liberamente - nel rispetto delle leggi dello Stato - anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono - anche agli effetti tributari - quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente la svolga, oppure no, in via esclusiva, o prevalente: di conseguenza il giudice del merito non era tenuto a motivare su questo punto specifico.

Per la stessa ragione rimangono irrilevanti le valutazioni del giudice di merito sul carattere esclusivo o prevalente dell'attività commerciale stessa.

12. Quello che rileva ai fini di causa è soltanto lo svolgimento all'interno degli Immobili da sottoporre a tassazione di attività commerciali, indipendentemente dalla loro entità sia in valori assoluti che in termini relativi.

Secondo quanto risulta dall'accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata (e non inficiato dall'utilizzazione di documenti, di per se stessi irrilevanti, prodotti dal comune) l'istituto gestiva attività oggettivamente commerciali come la gestione di pensionati con il pagamento di rette.

Si trattava perciò di attività, che proprio perché oggettivamente commerciali, non erano soltanto ricettive o sanitarie e come tali esentate dall'ICI (perché ricomprese nella previsione della lettera i) dell'art. 7).

Gli immobili destinati a queste attività oggettivamente commerciali non rientrano, invece, nell'ambito dell'esenzione dall'ICI, e per essi l'Istituto è tenuto al pagamento dell'imposta. Né, infine, il fatto di svolgere attività commerciali contrastava necessariamente con la natura di ente ecclesiastico dell'istituto, e con i suoi fini istituzionali, anche perché attività commerciale non è sinonimo di attività con fini di lucro (tanto è vero che proprio a proposito degli enti ecclesiastici l'art. 16 lettera b) della legge n. 222 del 1985 le distingue): come giustamente osserva la sentenza impugnata, la destinazione degli utili - ad una ripartizione in favore dei partecipanti all'attività commerciale, o al perseguimento di fini sociali o religiosi - è un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività, e non rileva ai fini della tassazione ICI.

13. L'ulteriore rilievo secondo cui il potere di accertamento materia in esame sarebbe spettato all'amministrazione finanziaria (dello Stato) - e non al comune come aveva ritenuto la sentenza - è generico, e comunque infondato, perché la legge n. 594/1992 attribuisce al comune, e non allo Stato, il compito di effettuare le operazioni di liquidazione e di accertamento sulla base degli elementi desumibili - tra l'altro - dal sistema informativo del Ministero delle finanze.

14. Il secondo motivo di impugnazione rimane assorbito dalla reiezione del primo.

Ai fini del pagamento dell'I.C.I., Infatti, è irrilevante che l'attività economica svolta dall'ente ecclesiastico abbia, o no, carattere esclusivo o prevalente: come già si è sottolineato, anche gli enti soggettivamente non commerciali (e perciò anche quelli ecclesiastici) sono soggetti all'imposizione I.C.I. per gli immobili destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali.

15. Infine, il terzo ed ultimo motivo di impugnazione è infondato per la ragione di carattere assorbente che la norma di cui viene dedotta la violazione, vale a dire l'art. 111-bis del T.U.I.R., è applicabile soltanto dal 1998 (essendo stata inserita con il primo comma dell'art. 6 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460) perché l'anno di imposizione cui si riferisce il ricorso è anteriore all'entrata in vigore del decreto stesso, e quest'ultimo non ha valore retroattivo.

16. Concludendo, dunque, il ricorso è infondato e va respinto.

Dato che il comune intimato non ha svolto attività difensive in questa fase la Corte non deve adottare provvedimenti sulla liquidazione delle spese di causa.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 5 marzo 2004, n. 4573*

**ICI - Enti ecclesiastici - Esenzione per gli immobili utilizzati per le attività istituzionali.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La causa ha ad oggetto l'impugnazione, da parte dell'istituto S. Z. del Sacro Cuore "F.", di un avviso di accertamento emesso dal comune dell'Aquila per il pagamento, per l'anno 1996, dell'ICI relativa ad alcuni immobili adibiti a Casa di Cura e a Pensionato per donne anziane e per studentesse universitarie. Il ricorso veniva respinto dalla commissione di primo grado, e questa decisione veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale Abruzzo con la sentenza in data 3 maggio/29 novembre 2001. L'istituto ha proposto ricorso per cassazione, con tre motivi, con atto notificato il 15 marzo 2002. Il comune intimato non ha presentato difese in questa fase. Infine, il ricorrente ha depositato un'ampia memoria difensiva.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di impugnazione il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 2, 4, 15 e 16 della legge 20 maggio 1985, n. 222, dell'articolo 7, comma terzo, dell'Accordo 18 febbraio 1984 (modificativo dell'Accordo Lateranense), nonché dell'art. 87, quarto comma, del T.U.I.R. e degli artt. 7 ed 11 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. Sottolinea che, ai sensi dell'art. 2 della legge n. 222 del 1985, gli istituti religiosi come appunto il ricorrente (che aveva anche ottenuto il riconoscimento al fini legali) avevano fine di religione e di culto e costituivano Enti Ecclesiastici civilmente riconosciuti. Come tali erano equiparati ai fini tributari agli enti aventi fini di beneficenza e di istruzione. Rientravano perciò nella categoria di cui all'art. 87, comma primo, lettera c), del T.U.I.R.

La sentenza impugnata doveva ritenersi illegittima perché non aveva attribuito nessuna rilevanza a questa qualità di ente ecclesiastico legalmente riconosciuto. Il giudice aveva ritenuto invece, senza un'indagine effettiva, che l'ente svolgesse un'attività commerciale di carattere principale e non occasionale. Quelle svolte dall'istituto erano, invece, prestazioni di servizi, che per definizione, ed oggettivamente, non avevano questa natura, come scuole materne, orfanotrofio, case famiglia ed assistenza alle donne anziane. La commissione regionale si era invece basata su di un criterio meramente quantitativo. Il ricorrente nega inoltre che il comune avesse poteri di accertamento in questa materia e sosteneva che questo potere spetta soltanto all'amministrazione finanziaria dello stato.

2. Con il secondo motivo l'istituto denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 87, quarto comma, del T.U.I.R.

Per valutare se un ente avesse, o meno, natura di ente commerciale sarebbe stato necessario esaminarne preventivamente lo statuto. Nel caso di specie lo statuto avrebbe dimostrato la natura religiosa, e non commerciale, dell'istituto. La prova di una natura commerciale avrebbe dovuto essere dimostrata attraverso un esame dell'attività concretamente esercitata, né poteva valere a questo fine un certificato della camera di commercio (che, del resto, faceva riferimento all'attività svolta dalle singole unità locali, e non a quella dell'istituzione in quanto tale). Il ricorrente sottolinea ancora che come ente religioso, e non commerciale, era stato assoggettato - come verificabile all'anagrafe tributarla - ad imposta IRPEG nella misura ridotta del 18% (e non nella misura ordinaria del 36%).

La sentenza non conteneva alcuna dimostrazione dell'esistenza di una propria pretesa natura commerciale, tanto meno prevalente. Del resto una parte cospicua dei pretesi redditi era costituita da contributi sociali in regime di convenzione, e perciò esclusi da ogni possibile considerazione ai fini della natura commerciale. La commissione,

inoltre, non aveva tenuto conto del fatto che nei bilanci annuali si erano cumulati incassi afferenti a differenti periodi di attività, dovuti al diverso momento impositivo previsto per l’IVA (quello del pagamento) e per le imposte dirette (competenze d’esercizio).

3. Infine con il terzo ed ultimo motivo di ricorso l’Istituto F. denuncia un ulteriore profilo di violazione e falsa applicazione riferita all’art. 111 - bis del T.U.I.R. Questa norma identifica i criteri in base ai quali si perde la qualificazione di ente non commerciale. Le ipotesi previste si basano sul confronto tra la consistenza dei beni e mezzi attinenti alla sfera delle attività commerciali rispetto alle altre, e non su criteri meramente quantitativi. L’ente sottolinea che il quarto comma della norma esclude gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche da questa disciplina e dalle valutazioni ed i confronti che ne derivano, ed argomenta che questo regime specifico era conseguenza dell’indagine rigorosa cui gli enti ecclesiastici erano stati sottoposti per ottenere il riconoscimento da parte dell’autorità civile, e lamenta che la sentenza non abbia esaminato questo profilo che era stato puntualmente sollevato.

4. Deve essere affrontata preliminarmente, perché astrattamente assorbente, l’eccezione pregiudiziale, sollevata dal ricorrente nella memoria illustrativa, di invalidità della costituzione del Comune de L’Aquila sia nel primo che nel secondo grado del giudizio. Il ricorrente rileva la mancanza, dalle delibere della Giunta Municipale, di autorizzazione dell’ente a costituirsi in giudizio, sottolineando che essa è necessaria perché il Sindaco possa rappresentare il Comune nella lite, e che la sua mancanza incide sulla capacità processuale dell’Ente pubblico e si risolve nel difetto di un presupposto processuale, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio. L’invalidità delle due costituzioni in giudizio del comune nelle fasi di merito comporterebbe, inoltre, il divieto per il giudice di utilizzare i documenti prodotti dall’ente.

5. Di per se stessa l’eccezione è fondata, ma il suo accoglimento non è rilevante ai fini della decisione, sia perché è stato l’istituto, soccombente in primo grado, a proporre appello, e perciò la nullità della costituzione del comune in secondo grado non potrebbe in nessun caso comportare il consolidamento della sentenza di primo grado, sia perché i documenti prodotti dal comune sono privi di un particolare valore probatorio, e, in ogni caso, concernono circostanze non contestate. Come già rilevato da questa Corte “l’autorizzazione a stare in giudizio da parte degli organi comunali competenti (la giunta municipale, secondo il nuovo ordinamento delle autonomie locali di cui alla legge n. 142 del 1990) è necessaria perché il sindaco possa rappresentare il Comune in qualsiasi lite attiva e passiva, con la conseguenza che la mancanza di essa incide sulla capacità processuale dell’ente pubblico e, risolvendosi nel difetto di un presupposto processuale, è rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio.” (Cass. civ., 28 maggio 1998, n. 5286; nello stesso senso, 29 marzo 1996, n. 2955; 5 marzo 1992, n. 2639).

Né è sufficiente che l’autorizzazione sia stata rilasciata, e neppure che sia citata nell’atto di costituzione; occorre che sia presente agli atti di causa, in modo da poter essere immediatamente verificata, in quanto la mancanza al momento della decisione in grado di appello dei documenti attestanti l’autorizzazione al Sindaco a stare in giudizio per il Comune, che abbia proposto l’impugnazione, impone al giudice del gravame di dichiararne l’inammissibilità” (Cass. civ., 23 giugno 1992, n. 7682; nello stesso senso, 19 luglio 2001, n. 9838).

6. Come risulta dal riscontro diretto degli atti (verifica che la Corte può compiere direttamente essendo stata sollevata una questione di carattere processuale), sia in primo che in secondo grado il Comune de L’Aquila si è costituito con apposita procura rilasciata dal sindaco ad un funzionario; in entrambi i casi nella procura sono citati gli estremi della delibera di autorizzazione della Giunta Municipale, ma il documento non si rinviene in atti, né vi sono riscontri di una sua produzione in giudizio. Perciò, in applicazione del principio di diritto sopra ricordato, la costituzione dell’ente sia nel primo che nel secondo grado del giudizio non era valida, né erano utilizzabili le produzioni del comune. Sempre il riscontro diretto degli atti chiarisce, però, che queste produzioni si riducevano a ben poca cosa: in concreto si rinvenivano in atti ritagli di giornale e certificati della camera di commercio. I primi sono privi di valore probatorio, mentre i certificati attestano l’iscrizione di alcune attività alla Camera di Commercio, che non è contestata; anche il ricorso né dà atto (a pag. 10) per fornirne la spiegazione.

Del resto, per la verità, la sentenza fa riferimento ai documenti, ma specifica che le circostanze da essi provate erano incontroverse tra le parti: evidentemente sarebbero state incontroverse tra le parti anche senza le visure camerali. Ciò significa che in realtà quei documenti sono irrilevanti, e che anche senza di essi il giudice del merito non avrebbe potuto che giungere alla medesima conclusione: la violazione del divieto della loro utilizzazione conseguente alla invalidità della costituzione in giudizio del comune non ha inciso, perciò, sulla decisione del giudice del merito, né l’applicazione di quel divieto comporterebbe una decisione diversa da parte di un giudice di rinvio.

7. Passando all’esame delle questioni di merito, il primo motivo del ricorso è infondato, e non può trovare accoglimento. Le ipotesi, peraltro limitate, di esenzione dall’ICI sono previste, come è noto, dall’art. 7 del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell’imposta. L’elenco, ricomprende, alla lettera i “gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’art. 87, comma 1, lettera c), del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, a condizioni che siano destinati esclusivamente allo svolgimento

di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222." Occorre perciò che si verifichino contemporaneamente entrambe le condizioni, quella soggettiva dell'appartenenza dell'immobile ad uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c) del T.U.I.R., e quello oggettivo della destinazione esclusiva dell'immobile allo svolgimento di una delle attività - ritenute dal legislatore meritevoli di un trattamento fiscale di favore - elencate nella lettera i) dell'art. 7, e, tra esse, di una di quelle previste nella lettera a) dell'art. 16 della legge n. 222 del 1985.

8. Per la verità il requisito soggettivo sussiste, ma non è sufficiente per fondare il diritto all'esenzione. L'art. 87 del T.U.I.R. ha ad oggetto i soggetti passivi della imposizione diretta; in particolare la lettera c) del primo comma, fa riferimento a "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;". L'istituto ricorrente è un ente ecclesiastico che fa parte dell'organizzazione della chiesa cattolica, e rientra certamente nell'ambito di questa definizione: proprio perché ente ecclesiastico non ha, in particolare come fine esclusivo - e si deve ritenere neppure come fine prevalente - l'esercizio del commercio.

9. In ogni caso la prova su questo punto dell'esercizio prevalente esclusivo dell'attività commerciale sarebbe spettato all'ente impositore, e manca: su questo punto specifico è esatta la critica del ricorrente secondo cui non può certo considerarsi tale la sola circostanza che abbia conseguito degli utili dallo svolgimento di una propria attività, senza che si sia proceduto a nessuna analisi ulteriore sulla natura, e la provenienza, di essi. Correlativamente, sono errate, o comunque non provate, le valutazioni espresse nella sentenza impugnata sul medesimo punto del carattere esclusivo o prevalente dell'attività commerciale. Quelle valutazioni, però, erano comunque irrilevanti, perché l'imposizione ai fini I.C.I. ha un carattere oggettivo, e prescinde dal carattere esclusivo o prevalente, o invece secondario o occasionale, delle attività svolte negli immobili; di conseguenza è irrilevante ai fini della decisione anche il fatto che si trattasse di valutazioni in se stesse errate.

10. Non sussiste, invece, il requisito oggettivo, anch'esso indispensabile, della destinazione esclusiva dell'immobile ad una delle attività prese in considerazione dalla legge ai fini dell'esenzione, in particolare nel caso di un ente ecclesiastico di quelle indicate nell'art. 16 della legge 222 del 1985. Questa legge contiene, tra l'altro, "disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia." In particolare - per quanto può rilevare ai fini della decisione - l'art. 15 della legge prevede che questi ultimi, se civilmente riconosciuti, possono, nel rispetto delle leggi dello stato, svolgere liberamente attività diverse da quelle di religione o di culto, mentre l'art. 4 chiarisce che quelli che già da prima dell'entrata in vigore della legge erano in possesso del riconoscimento della personalità giuridica lo conservavano, e l'art. 3 che anche gli altri possono ottenerlo successivamente. L'art. 16 contiene due previsioni distinte riferite alle attività svolte da parte degli enti ecclesiastici.

Alla lettera a) - quella richiamata dalla legge fondamentale sull'I.C.I. n. 504/1992 - sono previste, le "attività di religione o di culto, quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana" nell'introdurre l'imposta comunale sugli immobili, il legislatore ha voluto che queste attività di carattere religioso, o, in ogni caso, strettamente connesse a quelle propriamente religiose, fruiscono dello stesso trattamento di favore previsto per le altre attività, culturali, assistenziali, ecc., indicate alla lettera i) dell'art. 7 del decreto legislativo n. 504. Alla lettera b) lo stesso art. 16 della nuova legge sui beni ecclesiastici fa riferimento, invece, alle "attività diverse da quelle di religione o di culto, quelle di assistenza e di beneficenza, istruzione, di religione o di culto, quelle dirette all'esercizio del culto e all'educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a fini di lucro."

Questo secondo ambito, non propriamente religioso o strettamente connesso a quello religioso, delle possibili attività degli enti ecclesiastici, non è richiamato dall'art. 7 della legge I.C.I..

Questo non esclude necessariamente che possano godere anch'esse del medesimo regime di favore; molte di esse (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) rientrano già - in via diretta e non tramite il richiamo alla legge sugli enti ecclesiastici - nella previsione della lettera i).

Non altrettanto avviene per quelle commerciali o per fini di lucro, pure ricomprese nella stessa lettera b) dell'art. 16 della legge sugli enti ecclesiastici: si tratta di un ambito di attività che può essere svolto da enti ecclesiastici, ma cui il legislatore fiscale non ha riservato un trattamento di esenzione ai fini dell'I.C.I.

11. Ai fini di causa non rileva, perciò, che l'accordo internazionale tra Stato Italiano e Chiesa Cattolica - ratificato e reso esecutivo con legge 25 marzo 1985, n. 121 - che ha apportato modificazioni ai patti lateranensi disponga, al terzo comma dell'art. 7, che "agli effetti tributari gli enti ecclesiastici, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di istruzione o di beneficenza". Ai fini della imposizione I.C.I. tanto gli enti ecclesiastici che quelli con fini di istruzione o di beneficenza sono esentati dall'imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali (o di altre attività rientranti - anche tramite il richiamo alla legge n. 222/1985 nella previsione della lettera i) dell'art. 7 della legge I.C.I.), non lo sono, invece, per gli immobili destinati ad altro.

Un ente ecclesiastico può svolgere liberamente - nel rispetto delle leggi dello Stato - anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono - anche agli effetti tributari - quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente la svolga, oppure no, in via esclusiva, o prevalente: di conseguenza il giudice del merito non era tenuto a motivare su questo punto specifico. Per la stessa ragione rimangono irrilevanti le valutazioni del giudice di merito sul carattere esclusivo o prevalente dell'attività commerciale stessa.

12. Quello che rileva ai fini di causa è soltanto lo svolgimento all'interno degli immobili da sottoporre a tassazione di attività commerciali, indipendentemente dalla loro entità sia in valori assoluti che in termini relativi. Secondo quanto risulta dall'accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata (e non inficiato dall'utilizzazione di documenti, di per se stessi irrilevanti, prodotti dal comune) l'istituto gestiva attività oggettivamente commerciali come la gestione di pensionati con il pagamento di rette. Si trattava perciò di attività, che proprio perché oggettivamente commerciali, non erano soltanto ricettive o sanitarie e come tali esentate dall'ICI (perché ricomprese nella previsione della lettera i) dell'art. 7). Gli immobili destinati a queste attività oggettivamente commerciali non rientrano, invece, nell'ambito dell'esenzione dall'ICI, e per essi l'istituto è tenuto al pagamento dell'imposta.

Né, infine, il fatto di svolgere attività commerciali contrastava necessariamente con la natura di ente ecclesiastico dell'istituto, e con i suoi fini istituzionali, anche perché attività commerciale non è sinonimo di attività con fini di lucro (tanto è vero che proprio a proposito degli enti ecclesiastici l'art. 16 lettera b) della legge n. 222 del 1985 le distingue): come giustamente osserva la sentenza impugnata, la destinazione degli utili - ad una ripartizione in favore dei partecipanti all'attività commerciale, o al perseguimento di fini sociali o religiosi - è un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività, e non rileva ai fini della tassazione ICI.

13. L'ulteriore rilievo secondo cui il potere di accertamento nella materia in esame sarebbe spettato all'amministrazione finanziaria (dello Stato) - e non al comune come aveva ritenuto la sentenza - è generico, e comunque infondato, perché la legge n. 594/1992 attribuisce al comune, e non allo Stato, il compito di effettuare le operazioni di liquidazione e di accertamento sulla base degli elementi desumibili - tra l'altro - dal sistema informativo del Ministero delle finanze.

14. il secondo motivo di impugnazione rimane assorbito dalla reiezione del primo. Ai fini del pagamento dell'I.C.I., infatti, è irrilevante che l'attività economica svolta dall'ente ecclesiastico abbia, o no, carattere esclusivo o prevalente: come già si è sottolineato, anche gli enti soggettivamente non commerciali (e perciò anche quelli ecclesiastici) sono soggetti all'imposizione I.C.I. per gli immobili destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali.

15. Infine, il terzo ed ultimo motivo di impugnazione è infondato per la ragione di carattere assorbente che la norma di cui viene dedotta la violazione, vale a dire l'art. 111-bis del T.U.I.R., è applicabile soltanto dal 1998 (essendo stata inserita con il primo comma dell'art. 6 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460) perché l'anno di imposizione cui si riferisce il ricorso è anteriore all'entrata in vigore del decreto stesso, e quest'ultimo non ha valore retroattivo.

16. Concludendo, dunque, il ricorso è infondato e va respinto.

Dato che il comune intimato non ha svolto attività difensive in questa fase la Corte non deve adottare provvedimenti sulla liquidazione delle spese di causa.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.

*CONSIGLIO DI STATO, 10 febbraio 2004, n. 485*

**ICI - Fissazione di aliquote ICI diverse nella stessa classe di immobili.**

**RITENUTO E CONSIDERATO IN FATTO E IN DIRITTO QUANTO SEGUE:**

1) Il Comune di Montalto di Castro impugna la sentenza indicata in epigrafe con cui è stato accolto il ricorso proposto in primo grado dall'Enel s.p.a. per l'annullamento della deliberazione consiliare n. 26 del 9 aprile 1997 con cui erano state deliberate le aliquote dell'Imposta Comunale per gli Immobili (ICI) per l'anno 1997.

La decisione appellata ha accolto due motivi del ricorso originario con cui era stata dedotta la illegittimità della deliberazione suddetta perché la disposizione dell'art. 3, 53° comma, della legge 23 dicembre 1996 n. 662, di modifica dell'art. 6 del d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504 istitutivo dell'ICI, consente di modificare l'aliquota con riferimento alle

categorie di immobili contemplate dalla norma” immobili diversi dalle abitazioni , o posseduti in aggiunta all’abitazione principale , o di alloggi non locati” senza prevedere la possibilità di discriminazioni nell’ambito delle categorie suddette (primo motivo) come aveva invece disposto il Comune appellante fissando al 7 per mille, vale a dire l’aliquota massima consentita, l’imposizione per gli immobili destinati ad usi diversi dall’abitazione limitatamente però a quelli inclusi nella sola categoria catastale D/1ed, inoltre, per l’eccesso di potere per sviamento in quanto la determinazione dell’aliquota di cui trattasi era stata essenzialmente causata dall’intenzione di gravare specificamente la centrale termoelettrica dell’Enel s. p.a . situata nel territorio comunale.

2) Nell’appello si sostiene in primo luogo il difetto di interesse della Società appellata a dolersi della determinazione dell’aliquota massima solo per gli immobili della categoria catastale D/1 posto che rientrando la centrale termoelettrica nel novero degli immobili diversi dalle abitazioni il Comune di Montalto di Castro potrebbe comunque legittimamente sottoporre tutta la categoria di immobili diversi dalle abitazioni all’aliquota del 7 per mille senza alcun vantaggio per l’Enel s.p.a. che vedrebbe per tale via confermata l’entità del prelievo fiscale nei suoi confronti.

Si confutano , inoltre le tesi difensive della Società appellata accolte dal primo giudice, perché :

a) non è dimostrato che la norma richiamata si riferisca alle categorie di immobili ivi indicate in modo unitario con il che sarebbe consentito diversificare all’interno delle singole categorie le varie tipologie di immobili;

b) non ha pregio la ragione giustificativa del regime indifferenziato all’interno delle categorie espressamente nominate dal legislatore che il giudice di primo grado individua nella intenzione di agevolare il mercato delle locazioni e l’acquisto della prima casa;

c) all’interno delle categorie in questione vi sono immobili di tipologie ben differenti che giustificerebbero una diversa aliquota rendendo anzi doverosa una diversa imposizione fiscale;

d) non vi è stato eccesso di potere per sviamento sia perché nella categoria catastale D/1 vi sono numerosi altri immobili oltre la centrale termoelettrica dell’Enel s.p.a., come è stato provato in giudizio, sia perché non sono decisive alcune argomentazioni di singoli consiglieri comunali nel corso della discussione che ha condotto alla deliberazione impugnata per individuare il vizio di sviamento dedotto in primo grado;

e) in definitiva non si riscontra nella norma qui considerata alcuna limitazione al potere comunale di diversificare all’interno delle tre categorie contemplate dalla norma medesima i “casi” ai quali applicare aliquote diversificate.

La Società appellata ha confutato le tesi difensive del Comune appellante con memorie in cui ha ribadito l’orientamento fatto proprio dal giudice di primo grado.

3) L’appello è, a giudizio del Collegio, infondato.

A) Preliminarmente si deve precisare che l’Enel s.p.a. ha impugnato la deliberazione di fissazione delle aliquote ICI da parte del Comune di Montalto di Castro non tanto con riguardo alla fissazione della misura del 7 per mille ma in relazione alla prospettiva della determinazione di una aliquota pari per tutti gli immobili non destinati ad usi abitativi che avrebbe consentito la determinazione, per tale categoria ed a parità di gettito, di una aliquota inferiore al 7 per mille, ha pertanto interesse alla definizione del giudizio.

B) Nel merito appare decisiva la considerazione che in materia di imposizione fiscale, nel regime di riserva di legge relativa proprio di tale settore, al legislatore è attribuito il potere di fissare gli elementi essenziali (presupposto di imposta, base imponibile, soggetti obbligati ed indici di capacità contributiva) mentre ai soggetti pubblici deputati a definire in concreto le modalità di acquisizione del prelievo possono essere riconosciuti poteri regolamentari meramente attuativi del contenuto delle disposizioni di livello primario ed, in alcuni casi come quello in esame, anche limitati poteri di definire in concreto l’entità del tributo. La caratteristica delle norme tributarie che derivano dall’esercizio di detti poteri in considerazione della forte capacità incisiva delle posizioni private di diritto soggettivo su cui vanno ad incidere è quella di porsi come disposizioni” a fattispecie esclusiva “nel senso che il potere impositivo è delineato in modo compiuto nelle norme di livello primario che ne definiscono i contenuti ed in tali limiti è correttamente esercitato , mentre l’attività integrativa di tali contenuti a livello regolamentare è consentita e legittima negli stretti limiti in cui il legislatore la abbia in concreto prevista. È escluso il ricorso a procedimenti analogici integrativi del contenuto di tali disposizioni e la stessa interpretazione estensiva è ammessa senza però che ne possa discendere l’applicabilità delle norme a casi non previsti in modo tipico e puntuale.

Nel caso di specie l’art. 6 del d.lgs. 504/1992 nel testo risultante dalle modifiche conseguenti all’approvazione dell’art. 3, 53° comma, della legge 662/1996 , ha abilitato i Comuni a dettare una disciplina diversa , quanto all’aliquota dell’ICI e rispetto a quanto previsto per le abitazioni principali, con riguardo alle categorie di immobili espressamente individuate senza prevedere alcunché in ordine alla possibilità di determinare in modo ulteriormente differenziato l’aliquota ICI nell’ambito degli immobili appartenenti alle tre categorie. Il potere comunale previsto nella disposizione in parola che presenta appunto le connotazioni di norma “ a fattispecie esclusiva” è quindi limitato all’aspetto esplicitamente individuato senza alcuna possibilità di effettuare distinzioni nell’ambito delle tre categorie in questione .

Del resto, a ben vedere, una diversa interpretazione della norma nel senso voluto da parte appellante, oltre che porsi in contrasto con gli indicati canoni ermeneutici, avrebbe come conseguenza la configurabilità di un potere libero da parte dei comuni di fissare aliquote diverse per le varie tipologie di immobili destinati ad usi diversi da quelli abitativi (uffici o studi privati, negozi, magazzini e depositi, laboratori artigiani, impianti sportivi, stabilimenti di cura, termali o balneari, parcheggi, alberghi, teatri, cinematografi, istituti di credito, scuole, residenze non abitative etc.) senza alcuna indicazione a livello legislativo dei criteri e dei presupposti di fatto per procedere a tale imposizione in modo differenziato ed all'individuazione degli indici di capacità contributiva. Questi aspetti, essenziali per l'imposizione fiscale qui in evidenza, sarebbero rimessi esclusivamente alla valutazione discrezionale degli organi comunali. Una tale costruzione, per essere compatibile con il dettato costituzionale, avrebbe necessità di una serie di disposizioni abilitative da parte del legislatore ordinario che nel caso di specie mancano del tutto.

Questo appare il punto decisivo: non si tratta nel caso di specie, come sostiene parte appellante, della esistenza di un potere comunale di fissare aliquote diverse in carenza di una disposizione che limiti l'intervento del Comune in materia, ma invece, proprio della inesistenza del potere di cui trattasi perché non previsto dal legislatore ordinario.

A fronte di tale considerazione perdono vigore le censure avanzate da parte della difesa dell'appellante in ordine alla possibilità di diversificare "casi" diversi nell'ambito delle tre categorie individuate dal legislatore.

C) In questo contesto non assumono alcun rilievo le osservazioni critiche mosse alla sentenza nell'atto di appello in ordine alla insussistenza nella deliberazione consiliare impugnata in primo grado di un vizio eccesso di potere per sviamento posto che nella categoria catastale D/1 sono compresi 22 immobili e non solo la centrale termoelettrica dell'Enel s.p.a., ovvero sulla non pertinente individuazione da parte del primo giudice degli interessi che il legislatore ha inteso tutelare nel caso di specie (agevolazione dell'acquisto della prima casa ed incentivazione del mercato delle locazioni immobiliari). Rimane fermo, infatti, il dato non superabile della carenza di una disposizione che disciplini il potere di comunale di fissare aliquote diverse dell'ICI per le singole tipologie di immobili destinati ad usi non abitativi.

Alla stregua delle considerazioni che precedono l'appello è respinto mentre sussistono motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio.

#### **P.Q.M.**

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale, Sezione Quinta, definitivamente pronunciando sul ricorso in appello di cui in epigrafe lo rigetta con conferma della sentenza appellata.

Spese compensate.

Ordina che la presente decisione sia eseguita dall'autorità amministrativa.

**ICI - Minori estimi catastali - Decreto del ministro delle Finanze n. 367 del 24 settembre 1999.**

**FATTO**

Il Comune ricorrente si duole del regolamento ministeriale in epigrafe indicato recante norme in materia di ICI, per la parte in cui prevede che i minori estimi di cui al d.lgs. n. 568/1993 non si applicano per l'anno 1993 e pertanto esclude qualsiasi diritto restitutorio dei Comuni, relativamente ad eventuali rimborsi disposti per il tributo pagato in eccesso dai contribuenti, sulla base di estimi catastali successivamente rettificati in diminuzione.

Al riguardo deduce violazione di legge ed eccesso di potere.

L'Amministrazione intimata si è costituita in giudizio ed ha resistito al ricorso per mezzo dell'Avvocatura distrettuale dello Stato.

Alla pubblica udienza del 19 novembre 2003 la causa è stata introitata per la decisione.

**DIRITTO**

Il ricorso è inammissibile in relazione alla natura del provvedimento impugnato.

Invero il Comune ricorrente impugna l'indicato regolamento ministeriale evidenziando il proprio interesse "a non vedersi esposto a dover rimborsare ai privati, che ottenessero una sentenza di annullamento del diniego al rimborso opposto dal Comune stesso, la differenza di quanto incassato in più per effetto delle tariffe successivamente ridotte, senza potersi rivalere (nei limiti del 3 per mille) nei confronti dello Stato destinatario dell'imposta".

Orbene il carattere generale ed astratto del regolamento lo rende inidoneo di per sé ad arrecare alcuna lesione individuale con conseguente inammissibilità dell'impugnativa se non congiunta al concreto atto applicativo (giurisprudenza costante).

Nella specie quanto sopra si connota ancora di più, atteso che la stessa prospettazione di parte si riferisce ad un pregiudizio solo eventuale ed indiretto riveniente dal provvedimento impugnato, laddove, secondo il principio sancito dall'art. 100 c.p.c. applicabile anche al processo amministrativo in virtù del pacifico orientamento giurisprudenziale, costituisce condizione per la proposizione del ricorso - oltre la titolarità di una situazione giuridica soggettiva sostanziale di diritto soggetto o di interesse legittimo che si assume lesa dall'atto avverso cui è indirizzata la domanda di annullamento - anche la sussistenza di un interesse attuale e diretto all'eliminazione del provvedimento di cui si contesta la legittimità. Sussistono tuttavia i motivi per disporre la compensazione delle spese di causa.

**P.Q.M.**

il Tribunale Amministrativo Regionale della Campania-sede di Napoli, sez. I, dichiara inammissibile il ricorso in epigrafe n. 10960/1999.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 21 gennaio 2004, n. 956*

**ICI - Determinazione del tributo - Garage - Rendita catastale per il calcolo - Solo quella atta a produrre reddito.**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

G.S. ha impugnato avanti alla Commissione tributaria di 1° grado di Bolzano la determinazione della rendita catastale di un garage, effettuata in data 29 gennaio 1998 dall'ufficio del Catasto di C., in base al calcolo dei metri quadri (90) della superficie del locale, e non in base alla capienza, e quindi all'effettiva superficie utilizzabile, dichiarata dal contribuente in mq. 37,50.

La Commissione Tributaria di 1° grado ha respinto la tesi del contribuente, mentre la Commissione Tributaria di 2° grado di Bolzano, previo accertamento tecnico effettuato a mezzo UTE di Bolzano, ha accolto, con sentenza 9 ottobre 1999, l'appello del contribuente, con determinazione della superficie sottoponibile a rendita per mq. 44, ritenendo che si dovesse, a tal fine, tener conto soltanto della superficie "effettivamente utilizzabile e capace di fornire un reddito autonomo", derivando l'apprezzamento dei "garages" dal numero dei veicoli ricoverabili e non dalla potenzialità di accoglienza anche sulla superficie di accesso e manovra.

La Regione Autonoma del Trentino Alto Adige e l'Ispektorato regionale del Catasto hanno chiesto la cassazione di tale decisione sulla base di un unico motivo.

G.S. resiste con controricorso, illustrato da memoria e da note d'udienza.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Adducendo la violazione dell'art. 49 del D.P.R. 1 dicembre 1949 n. 1142, in relazione al R.D.L. 13 aprile 1939 n. 652, convertito nella legge 11 agosto 1939 n. 1249, i ricorrenti contestano la consistenza catastale determinata dai giudici d'appello, sulla base di una perizia che ha dichiarato la inadeguatezza delle norme vigenti sull'accatastamento, così in particolare violando l'art. 49 del D.P.R. n. 1142 del 1949, sul Nuovo Catasto Edilizio Urbano, norma che prevede, per il calcolo di tale consistenza, la sommatoria di tutte le superfici libere dei locali facenti parte dell'unità immobiliare, superfici, che, nella specie, il proprietario, essendo unico, può utilizzare in vario modo, e non soltanto, quindi, per il ricovero di autovetture.

La doglianza non può essere condivisa.

L'art. 49 del D.P.R. 1 dicembre 1949 n. 1142 stabilisce che la consistenza catastale dei locali destinati ad autorimessa (come di quelli destinati a negozi, botteghe, ecc.) si computa assumendo come elemento ordinario il metro quadro, ma riferendo tale unità di misura alla somma delle "superfici libere dei locali facenti parte dell'unità immobiliare". Tale norma, necessariamente coordinata con il dettato dell'art. 5 del R.D.L. 13 aprile 1939 n. 652, relativo alla formazione del nuovo catasto edilizio urbano, per cui si considera unità immobiliare urbana, a fini catastali, ogni parte di immobile che "nello stato in cui si trova, è di per se stessa adatta a produrre un reddito proprio", ha portato la Commissione Tributaria di 2° grado di Bolzano a considerare catastalmente rilevante soltanto quella parte della superficie della autorimessa in argomento, in grado di svolgere la funzione di ricovero di autovetture; ciò non soltanto in forza di un accertamento di fatto affidato alla consulenza tecnica di un organo specificamente preposto ad un tal genere di accertamenti (l'UTE territoriale di Bolzano), ma anche in sintonia con la giurisprudenza di questa Corte (Cass. 682/80) che ha indicato nella "utilità a produrre un reddito proprio" la valenza catastale di un immobile urbano, o di quella parte di esso corrispondente a tale definizione, la quale, contrariamente all'assunto dei ricorrenti, va rapportata allo stretto collegamento esistente fra il dato catastale rilevato, di per sé meramente accertativo e le varie imposte che ad esso fanno riferimento, a fini d'imponibilità del reddito derivante dall'unità immobiliare stessa.

La interpretazione dei giudici d'appello, adeguatamente motivata, trova, peraltro, riscontro, per quanto attiene la diversa valutazione delle superfici accessorie di manovra dell'autorimessa, nella diversa valutazione, operata dall'art. 46 del D.P.R. n. 1142 del 1949 dei vani accessori corridoi, ingressi, ma anche cantine, soffitte, ecc., accatastati secondo gli usi locali o per un terzo o un quarto del valore dei vani principali) delle unità immobiliari destinate ad abitazione, rispetto ai vani utili principali delle stesse, invece integralmente considerati.

Il ricorso deve essere pertanto rigettato. Sussistono giusti motivi di compensazione delle spese del presente grado di giudizio.

## P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. V, 15 gennaio 2004, n. 455*

**ICI - Determinazione aliquote E' illegittima ed inefficace la deliberazione dell'aliquota ICI effettuata sulla base della legge di delega n. 421 del 1991 prima cioè dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 504 del 1992.**

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il contribuente dr. S. C. ha impugnato l'avviso di accertamento emesso a suo carico dal Comune di Venezia per l'imposta ICI dell'anno 1993 relativa ad un fabbricato di sua proprietà, e con il quale era stata determinata una maggiore imposta in conseguenza della maggiore aliquota fiscale applicabile alla base imponibile.

Il ricorso del contribuente veniva respinto dalla commissione di primo grado, ma la Commissione Tributaria Regionale del Veneto andava in contrario avviso, e, con sentenza in data 20 novembre/4 dicembre 2001, e notificata il successivo 28 dicembre, accoglieva l'appello dell'interessato ed annullava l'avviso di accertamento.

La sentenza argomentava che il potere ai comuni di determinare l'aliquota da applicare (all'interno del ventaglio possibile tra l'aliquota massima del 6% e quella minima del 4%) era stato attribuito ai comuni soltanto con il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

Invece il comune di Venezia aveva deliberato l'aliquota del 6% fin dal 18 novembre 1992, cioè da un'epoca precedente. Secondo la Commissione Regionale questa delibera sarebbe stata illegittima, e come tale da disapplicare.

Con atto notificato il 26 febbraio 2002 il Comune di Venezia ha proposto ricorso per cassazione con tre motivi.

Il contribuente intimato non ha presentato difese in questa fase, mentre il ricorrente ha depositato una memoria difensiva.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il comune denuncia una insufficiente motivazione su di un punto decisivo della controversia.

La legge delega aveva previsto che l'imposta venisse fissata in un'aliquota unica in misura variante tra il 4% ed il 6%.

Il Comune aveva operato nel pieno rispetto della legge di delegazione.

Del resto negli altri precedenti giudizi che investivano la stessa questione le locali commissioni tributarie (sia provinciale che regionale) avrebbero sempre riconosciuto la validità della delibera comunale.

La legge delega avrebbe posto in modo immediato la disciplina della materia, e di conseguenza il provvedimento del comune non poteva ritenersi inesistente, né affetto dai nullità.

Anzi vi era una perfetta identità tra il contenuto della legge delega, e quello del decreto delegato.

In realtà al legislatore delegato non era stato lasciato alcuno spazio di discrezionalità, e perciò il potere di determinazione dell'aliquota da applicare in concreto era insorto in capo al comune immediatamente per effetto dell'applicazione della legge di delega.

La successiva emanazione del decreto delegato avrebbe consolidato gli effetti già prodotti dalla legge di delega.

2. Con il secondo motivo il ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 4 della legge delega 23.10.1992, n. 421.

Quest'ultima, essendo assai dettagliata e stabilendo già tutti gli elementi necessari all'istituzione ed alla gestione dell'imposta ICI, avrebbe prodotto effetti immediati anche per i comuni.

3. Con il terzo motivo il comune lamenta un diverso profilo di violazione di norme di diritto riferito ai decreti del Ministero delle Finanze 20.1.1990.

In subordine eccepiva la violazione delle norme statali che avevano stabilito le tariffe d'estimo per l'anno 1993.

La Commissione Tributaria Regionale aveva annullato integralmente l'avviso di accertamento, senza tenere conto del fatto che il calcolo della maggior imposta derivava da due elementi, vale a dire dall'applicazione della maggiore aliquota del 6% e da quella delle tariffe d'estimo che per l'anno 1993 erano più elevate rispetto agli anni successivi.

Alcune tariffe, infatti, erano state ridotte con effetto dall'inizio del 1994.

Perciò la Commissione Tributaria Regionale non avrebbe potuto annullare completamente l'avviso di accertamento, ma avrebbe dovuto eventualmente ordinare al comune stesso di provvedere al ricalcolo dell'imposta.

4. Il ricorso del comune di Venezia è infondato, e non può trovare accoglimento.

5. È infondato, innanzi tutto, il primo motivo di impugnazione.

La legge 23 ottobre 1992, n. 421, (in G.U., supplemento, del 31 ottobre 1992) conteneva una serie di deleghe al Governo, e in particolare, per quanto qui interessa, all'art. 4, lettera a), prevedeva che il Governo fosse delegato ad emanare uno o più decreti legislativi diretti all'istituzione, a partire dall'anno 1993, di un'imposta comunale immobiliare (ICI).

La stessa norma indicava i principi ed i criteri direttivi da osservare, e, tra l'altro, al punto 6) la determinazione di un'aliquota unica da parte del comune in misura variabile tra il 4 ed il 6%.

La delega è stata esercitata con decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, in vigore dal primo gennaio 1993, come espressamente indicato nell'art. 50 dello stesso decreto.

6. Come è noto, l'art. 76 della Costituzione prevede che la funzione legislativa possa essere delegata dal parlamento al governo ma solamente "con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per un tempo limitato e per oggetti definiti."

In questi casi il Parlamento non esercita direttamente il proprio potere normativo di introdurre nuove norme (o di abrogare o di modificare quelle preesistenti), ma lo delega appunto al Governo.

L'emanazione di norme con valore di legge da parte del Governo sulla base della delega attribuitagli dal Parlamento è valida soltanto se esercitata alle condizioni che risultano dalla legge di delegazione, cioè secondo i principi ed i criteri direttivi, per gli oggetti definiti, ed entro i rigorosi limiti temporali in essa determinati.

7. L'introduzione delle nuove norme (oppure l'abrogazione o la modificazione di quelle preesistenti) è effetto del decreto delegato del Governo, cui è attribuito il potere di emanarle e di modificare in concreto l'ordinamento giuridico preesistente, non della legge delegata, con la quale il Parlamento ha ritenuto espressamente di non esercitare quel potere, ma, appunto, di delegarlo all'organo esecutivo.

Soltanto dopo l'entrata in vigore della legge delegata, le norme - principio della legge delegante assumeranno rilevanza esterna nei confronti di soggetti diversi dal Governo e dal Parlamento, e diventeranno, insieme con le norme della legge delegata, fonte di disciplina dei rapporti cui le une e le altre si riferiscono, e l'interprete potrà fare diretto riferimento ad esse, come ad ogni altra fonte di diritto.

Prima, tali norme - principio non modificano l'ordinamento vigente, non sono in grado, in particolare, di abrogare le disposizioni di legge preesistenti ed in contrasto con i nuovi principi e criteri direttivi, perché si riferiscono all'esercizio di una competenza che deve essere ancora esplicata.

Né il Parlamento può, nel momento stesso in cui attribuisce al Governo la competenza a legiferare su un oggetto definito, legiferare esso pure sul medesimo oggetto.

In realtà la legge di delega è una legge attributiva al Governo di una competenza nuova, che ha sì una corrispondenza con la più ampia funzione legislativa del Parlamento, ma se ne differenzia anche nettamente, perché nasce puntualmente delimitata nei suoi confini di tempo e di oggetto ed intrinsecamente caratterizzata dalla presenza di certe determinazioni (i principi e criteri direttivi a cui bisogna dare attuazione), a meno che la legge di delega non preveda espressamente l'entrata in vigore immediata di alcune sue norme.

8. Attraverso il meccanismo della legge delegata, con cui il Parlamento attribuisce al Governo il potere di emanare norme aventi vigore di legge e della successiva emanazione di esse da parte del potere esecutivo in realtà il procedimento legislativo viene scisso in due fasi separate, quella dinanzi al potere legislativo e quella da parte del legislatore delegato.

Per la validità e l'efficacia positiva delle nuove norme è necessario che siano stati promulgati entrambi i provvedimenti, sia la legge di delega che il provvedimento delegato, e che quest'ultimo sia conforme alla prima che ne è alla base.

Non è sufficiente la legge delegata senza la normativa di delega che ne costituisce il presupposto di validità, ma non è sufficiente neppure la legge delega senza il provvedimento delegato destinato a darle attuazione.

Come già rilevato da questa Corte (Cass., sez. Lavoro, 10 marzo 1992, n. 2883; sez. Lavoro, 3 maggio 1975 n. 1708) ogni legge di delega ha come unico destinatario il Governo ed i principi fissati in essa sono privi, di un autonomo vigore normativo e rimangono inefficaci nel caso in cui il Governo non abbia provveduto ad esercitare la delega di cui era stato investito e ad emanare nei termini fissati l'apposita normativa delegata.

Questo principio di diritto, pienamente condiviso e fatto proprio dal Collegio, non può non valere anche per l'ipotesi in cui - come appunto nel caso di specie - i termini previsti non siano ancora trascorsi ed il legislatore delegato non abbia ancora provveduto all'emanazione della nuova normativa.

Prima dell'emanazione dell'apposito decreto legislativo delegato (il n. 504 del 1992) l'imposta comunale sugli immobili non faceva ancora parte dell'ordinamento giuridico positivo, e perciò non era attribuito ai comuni il potere di determinare in concreto l'aliquota da applicare all'interno del ventaglio tra un minimo del 4% ed un massimo del 6%.

9. Come risulta dall'accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata, il Comune di Venezia ha invece adottato una deliberazione su questo punto, stabilendo di applicare l'aliquota massima del 6%, il 18 novembre 1992, prima dell'emanazione del decreto legislativo delegato.

In quel momento il Comune non era titolare di questo potere, che gli è stato attribuito solo con il decreto legislativo e non con la previsione astratta contenuta nella legge delega.

Quella delibera perciò è illegittima ed inefficace.

Poiché la sua illegittimità consegue alla carenza di potere in capo all'organo che la ha adottata non può essere convalidata per effetto del sopravvenuto conferimento di questo potere.

Sarebbe stata necessaria una nuova deliberazione regolare, ed adottata nei termini, dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 504 del 1992.

La stessa parte ricorrente, peraltro, non allega affatto che successivamente sia stata adottata una nuova delibera formalmente regolare.

10. Né vale - come fa il ricorrente nel secondo motivo di impugnazione - argomentare in senso contrario che nel caso di specie la legge di delegazione avrebbe previsto espressamente il contenuto delle norme da emanare, che non era stato lasciato alcuno spazio di discrezionalità al legislatore delegato.

Anche questo secondo motivo è infondato, e va disatteso.

Non è esatto che quando determina esattamente il contenuto delle norme da applicare la legge delega possa avere efficacia diretta modificando l'ordinamento giuridico preesistente, e fondando i provvedimenti dell'amministrazione ed i diritti ed obblighi delle parti.

I criteri di identificazione della normativa di delega e dei provvedimenti delegati, e di distinzione dell'una e degli altri, hanno carattere meramente formale e prescindono dal contenuto concreto dei rispettivi testi normativi: la legge delega è quella che è qualificata come tale dal Parlamento, che la ha approvata, attribuendo al potere esecutivo la facoltà di legiferare con contenuti e secondo principi e criteri direttivi predeterminati ed entro un termine prefissato, mentre la legge delegata è quella che viene emessa dal Governo in applicazione di una delega attribuitagli dal Parlamento (nei termini, con i contenuti e secondo i principi ed i criteri specificati nella delega stessa).

La legge delega non si trasforma in una legge ordinaria, con effetti diretti sull'assetto dell'ordinamento, neppure se specifica in tutti i dettagli il contenuto delle norme positive da inserire nell'ordinamento, se la delega accordata dal Parlamento non lascia al legislatore delegato margini di discrezionalità, ma determina in dettaglio l'intero contenuto delle norme da emanare.

Proprio perché i criteri di identificazione sono meramente formali, il rapporto tra norma di delegazione e legge delegata non può essere assimilato a quello, ben diverso, esistente tra una direttiva comunitaria e la norma interna di attuazione: come è noto, una direttiva comunitaria che non si limiti ad indicare i criteri generali che debbono essere attuati dalla legge interna, ma sia dotata di un contenuto sufficientemente preciso, ha effetti diretti negli ordinamenti interni dei singoli stati membri, mentre una legge di delegazione, proprio perché tale, non può averle in nessun caso.

La completa determinazione del contenuto delle norme delegate da emanare, e la conseguente mancanza di autonomia del legislatore delegato comporta, semmai, una violazione, da parte del legislatore della legge di delegazione, dei criteri previsti dalla norma costituzionale per la delega al potere esecutivo, in particolare coinvolgendo l'esecutivo stesso nella responsabilità politica di norme che sarebbe delegato ad emanare senza avere avuto modo di incidere effettivamente sul loro contenuto sostanziale.

11. L'argomento alla base del secondo motivo, del resto, prova troppo, perché, per espressa disposizione costituzionale, il potere legislativo può essere delegato dal Parlamento al Governo solamente entro limiti precisi, e con indicazione di principi e criteri direttivi specifici: se l'assunto del ricorrente fosse esatto una parte consistente, sul piano statistico, delle previsioni delle leggi delegate avrebbe la stessa efficacia diretta delle disposizioni normative contenute nelle leggi ordinarie; ma si tratta appunto di quello il legislatore ha voluto evitare delegando al Governo l'emanazione in concreto della nuova normativa.

Se il legislatore avesse voluto che una parte delle disposizioni da emanare, quelle il cui contenuto era già stato sufficientemente specificato nella legge di delegazione, avessero vigore immediatamente, lo avrebbe disposto lui stesso, riservando la delega soltanto agli altri punti che richiedevano una puntualizzazione più precisa (è quanto, del resto, è avvenuto storicamente in molti casi di utilizzazione dell'istituto).

Avrebbe potuto farlo, ma non ha ritenuto di farlo, ed ha rimesso al legislatore delegato l'emanazione indistintamente di tutte le norme che introducevano e disciplinavano l'imposta comunale sugli immobili.

12. Non va dimenticato, del resto, che in materie complesse si ricorre al meccanismo della legge di delega e del decreto legislativo non solo per determinare meglio il contenuto delle disposizioni da emanare ma anche per scegliere il momento ritenuto più opportuno in cui pubblicarle e farle entrare in vigore (spesso contemporaneamente all'introduzione di altre disposizioni connesse e/o a modifiche più generali della normativa).

Nel caso di specie il legislatore della legge delega ha voluto che tutta la disciplina dell'imposta, di nuova introduzione, comunale sugli immobili entrasse in vigore congiuntamente, e non - come astrattamente possibile - che entrasse in vigore in parte subito ed in parte in momenti successivi, subito per quel che concerneva le disposizioni il cui contenuto era già stato sufficientemente determinato dallo stesso legislatore delegante, e più tardi, separatamente, per le altre disposizioni il cui contenuto doveva essere meglio puntualizzato dal legislatore delegante.

Attraverso la fusione tra il contenuto della legge di delegazione e quello del provvedimento delegato era necessario, in realtà, definire la disciplina globale dell'imposta comunale sugli immobili, non quella di singoli punti, come quello relativo alle percentuali di tassazione ed alla modalità della loro applicazione.

Anche per questo è irrilevante che quel punto fosse stato disciplinato specificamente, perché non lo erano anche tutti gli altri.

13. Rimane assorbito il terzo motivo di impugnazione, che investe un punto diverso rispetto a quello oggetto dei primi due, vale a dire quello della vigenza per l'anno 1993 di tariffe d'estimo più elevate rispetto a quelle degli anni successivi.

14. Il ricorso perciò è infondato, e va respinto.

Dato che il contribuente intimato non ha presentato difese in questa fase la Corte non deve adottare provvedimenti sulle spese.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE MACERATA, sez. II, 13 gennaio 2004, n. 152*

**ICI - Assuntore del concordato fallimentare - Soggettività passiva.**

Ha presentato ricorso a questa Commissione Tributaria Provinciale di Macerata ..... avverso l'avviso di accertamento relativo all'imposta comunale sugli immobili ICI per gli anni dal 1993 al 1998 del Comune di Cingoli prot. .... del 6/11/2002 a lui notificato il 12/11/2002.

Chiede il ricorrente in via principale che l'atto impugnato venga dichiarato nullo per mancanza di motivazione; -e in subordine, nel merito, ne chiede la dichiarazione di illegittimità con conseguente suo annullamento in quanto il ricorrente, che ha ricevuto l'avviso di accertamento, non è il soggetto passivo della imposta ICI richiesta. A tale proposito il ricorrente sostiene che, quale assuntore del concordato fallimentare con cessione dei beni del fallito a suo favore del fallimento di ....., -fallimento dichiarato il 29/7/1992 - è diventato proprietario degli immobili sui quali grava l'ICI richiesta in data 3/3/1998, allorché il Giudice Delegato, preso atto della chiusura del fallimento, gli ha trasferito i beni immobili del fallito; -e da tale data egli paga regolarmente l'ICI su detti beni. Dice il ricorrente che per il periodo precedente (dal 1993 al marzo del 1998) lui non era tenuto a versare l'ICI ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 30/12/92 n. 504, perché non era in quel periodo né proprietario né titolare di uno di quei diritti reali indicati in detto articolo.

Peraltro, rileva infine, il Comune di Cingoli non ha insinuato il suo credito per l'ICI nel passivo del fallimento, e il Giudice Delegato ha dichiarato eseguito il concordato con provvedimento del 7/2/97.

Insiste nelle sue richieste e chiede la condanna del Comune al rimborso delle spese ed onorari di causa.

Si è costituito il Comune di Cingoli contestando le eccezioni e richieste del ricorrente.

La motivazione dell'avviso di accertamento impugnato - dice il Comune - è espressa nei sei paragrafi che seguono l'indicazione dell'accertamento, e non si sarebbe potuto aggiungere altro.

Per quel che riguarda il merito - eccepisce -, l'assuntore è l'unico soggetto tenuto al versamento dell'ICI in quanto si è assunto l'onere di pagare tutti i crediti privilegiati del fallito e tutte le spese di procedura comprese quelle tributarie insorte in data successiva alla dichiarazione di fallimento.

Il Comune chiede il rigetto del ricorso con vittoria delle spese di lite.

Per quel che riguarda l'eccepita mancanza di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato, questa Commissione ritiene che il provvedimento sia stato pienamente motivato, anche in maniera articolata in relazione al suo contenuto, e tale da esternare compiutamente le ragioni del provvedimento, evidenziandone i momenti ricognitivi logico-deduttivi, tanto da consentire al ricorrente di svolgere efficacemente la sua difesa avverso la tempestiva impugnazione dell'atto.

Per quel che riguarda il merito questa Commissione non ritiene condivisibili le tesi sostenute con tanta convinzione e così diffusamente dalla difesa del ricorrente.

Strutturalmente il concordato fallimentare è una fase del procedimento fallimentare. Atto iniziale è la domanda del debitore diretta al Giudice Delegato e deve contenere:

- a) l'indicazione di ciò che si offre per la citazione dei creditori;
- b) il termine di adempimento;
- c) la descrizione delle garanzie offerte per l'adempimento del concordato, compreso il pagamento delle spese fallimentari, della procedura e del compenso al curatore.

La più importante e accreditata dottrina e giurisprudenza ritiene che ove vi sia un assuntore del concordato - come nel caso in esame è stato il ricorrente - questi non si aggiunge al fallito, ma lo sostituisce accollandosi le obbligazioni nascenti dal concordato contro il corrispettivo dei beni acquisiti dalla massa attiva del fallimento. I beni oggetto di esecuzione collettiva vanno al terzo assuntore con effetto traslativo senza che il fallito ne riacquisti mai il potere, e il rapporto di successione che si costituisce tra assuntore e fallito è a titolo universale, tanto che l'assuntore risponde anche dei crediti non insinuati (-a differenza del garante del concordato fallimentare che in generale, si può affermare, è tenuto a soddisfare soltanto i creditori anteriori all'apertura del fallimento i quali abbiano presentato domanda di ammissione al passivo). Il fallito è liberato e l'assuntore è tenuto a pagare tutti i creditori anche i non insinuati; da questa portata della obbligazione ne viene la definizione di "contratto aleatorio". Invalida e come non apposta sarebbe la clausola di soddisfare solo i creditori insinuati, e anche quelli insinuati esclusi o ammessi con riserva, insito nella sostituzione dell'assuntore al debitore.

Quella dell'assuntore del concordato fallimentare è una singolare figura, la legge non ne chiarisce il mistero. E' come sopra detto nella natura stessa dell'accordo l'alea, per cui l'assuntore come può rimetterci tutto può anche conseguire un notevole lucro.

Essendo il concordato vincolante per tutti i creditori, anche se non insinuati, l'assuntore non può essere che colui che subentra in luogo del fallito, che viene estromesso, accollandosi il soddisfacimento di tutti gli obblighi che fanno carico al fallito, e ciò avviene con la sentenza omologativa.

Se nella sentenza di omologazione del concordato fallimentare è posta la condizione sospensiva al trasferimento delle attività del fallito all'assuntore non appena sarà stato verificato l'adempimento di quanto dovuto, il trasferimento di dette attività avverrà con effetto retroattivo al momento, appunto, della omologazione del concordato fallimentare.

E dunque, per quanto sopra detto, l'assuntore del concordato fallimentare deve pagare anche l'ICI gravante sugli immobili del fallito a lui trasferiti, non solo fin dal momento della omologazione del concordato fallimentare, ma fin dalla dichiarazione del fallimento, -o meglio - nel caso di specie - fina dall'anno della sua istituzione, fin dal 1993.

Il ricorso pertanto va respinto. In considerazione della particolarità del caso e della sua difficoltà, si ritiene equo compensare le spese del giudizio.

### **P.Q.M.**

La Commissione delibera di respingere il ricorso. Spese compensate.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 9 gennaio 2004, n. 142*

**ICI - Esenzione beni appartenenti ad enti pubblici In tema di ICI spetta l'esenzione per l'immobile di un ente pubblico destinato a fini assistenziali alla condizione che tali fini siano istituzionali dell'ente stesso.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con tre avvisi di accertamento il comune di Rubano contestò al comune di Padova l'omesso versamento dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), dovuta per gli anni dal 1994 al 1996 e relativa ad alcuni beni di proprietà dello stesso comune di Padova, ubicati nel territorio del comune di Rubano.

Contro tali avvisi il comune di Padova adì, con separati ricorsi, la Commissione tributaria provinciale di Padova, invocando il riconoscimento in suo favore dell'esenzione dall'imposta prevista dall'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504/1992, poiché gli immobili oggetto dell'accertamento erano adibiti a edilizia residenziale pubblica, e chiedendo pertanto l'annullamento degli avvisi di accertamento.

La Commissione provinciale, riuniti i ricorsi, li accolse, ritenendo gli immobili destinanti esclusivamente a scopi istituzionali dell'ente. Il comune di Rubano propose appello davanti alla Commissione tributaria regionale del Veneto, che rigettò l'impugnazione, sulla base delle seguenti argomentazioni:

1. L'art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504/1992 va interpretato nel senso che sono esenti dall'ICI tutti gli immobili appartenenti ai comuni e aventi una destinazione istituzionale, indipendentemente dal loro uso specifico;

2. Gli immobili destinati, come nel caso di specie, ad edilizia residenziale pubblica costituiscono beni utilizzati per lo svolgimento di un servizio sociale, volto ad assicurare un alloggio ai cittadini in condizioni di particolare disagio economico, e quindi per il perseguimento di una funzione istituzionale attribuita all'ente locale del legislatore;

3. Gli immobili oggetto della controversia sono stati acquistati dal comune di Padova in applicazione del d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito nella legge 5 aprile 1985, n. 118 - le cui finalità erano quelle di introdurre misure finanziarie in favore delle aree "ad alta tensione abitativa" e per la soluzione del "problema casa" - e fanno parte del patrimonio indisponibile del comune di Padova.

Ha proposto ricorso per cassazione il comune di Rubano sulla base di un motivo. Ha resistito con controricorso il comune di Padova. Il ricorrente ha depositato memoria.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con l'unico motivo di ricorso il comune di Rubano denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504/1992, deducendo che:

a) l'esenzione dall'ICI spetta soltanto per gli immobili direttamente utilizzati dall'ente possessore per il conseguimento degli scopi istituzionali, assegnati all'ente medesimo dall'ordinamento giuridico, e non opera nel caso in cui gli immobili siano concessi in locazione;

b) non rileva che il bene faccia parte del patrimonio indisponibile del comune che ne sia proprietario, in quanto il menzionato art. 7 non collega il beneficio dell'esenzione ad uno status amministrativo-patrimoniale del bene, ma lo rapporta ad una diretta ed esclusiva destinazione di carattere istituzionale;

c) gli alloggi in questione, di proprietà del comune di Padova, sono ubicati nel territorio del comune di Rubano, su cui gravano pertanto gli oneri relativi ad una molteplicità di servizi di pubblica utilità, che avvantaggiano direttamente o indirettamente gli immobili suddetti ed i loro occupanti;

d) l'ICI tende a colpire proprio coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei comuni, a beneficio dei quali il gettito dell'imposta viene destinato.

Il ricorso è fondato.

L'art. 7, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 504/1992, esenta espressamente dall'ICI gli immobili posseduti dai comuni al di fuori del loro territorio (art. 4, comma 1, dello stesso decreto legislativo) se "destinati esclusivamente ai compiti istituzionali".

Con riferimento a tale disposizione, non può condividersi la tesi, sostenuta dal giudice di appello, in base alla quale - costituendo la gestione di immobili di edilizia residenziale pubblica da parte di un comune un servizio pubblico di carattere sociale, ricompreso tra le attività istituzionali attribuite dal legislatore all'ente locale - detti immobili dovrebbero essere considerati, a loro volta, come destinati a scopi istituzionali, beneficiando in tal modo dell'esenzione dall'ICI prevista dall'art. 7 più volte citato.

Al contrario, anche alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 119 del 1999 - con la quale è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 7 e 8 del d.lgs. n. 504/1992, in relazione agli artt. 2 e 3 della Costituzione e in ordine all'eventuale irragionevole discriminazione dell'Istituto autonomo per le case popolari, non inserito tra gli enti esentati dal pagamento dell'ICI per gli immobili destinati allo svolgimento delle rispettive attività istituzionali - può ritenersi che l'attività di locazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica presenti connotati di economicità, sia pure assistita da una finalità di pubblico interesse, il cui effettivo perseguimento non rileva - di per sé e in assenza di una espressa disposizione normativa, essendo in facoltà del legislatore esentare da una determinata imposizione fiscale soggetti forniti di capacità contributiva, purché la scelta non presenti profili di irrazionalità - ai fini dell'esenzione degli immobili in tal modo utilizzati dal pagamento dell'ICI, il cui presupposto impositivo è il mero possesso dell'immobile e non la utilizzazione di questo ai fini di lucro. Semmai il perseguimento di un pubblico interesse attraverso un'attività contrattuale e comunque a carattere economico potrebbe giustificare la riduzione dell'imposta e non la totale esenzione dalla stessa, come stabilito, ad esempio, dall'articolo 8, ultimo comma, del d.lgs. n. 504/1992, nel testo modificato dall'art. 3, comma 55, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, per gli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari.

Sotto altro profilo, non può neppure ritenersi che gli alloggi di edilizia residenziale pubblica, che il Comune, nella sua qualità di proprietario, concede in locazione, siano funzionalmente destinati, nel senso richiesto dal menzionato art. 7, comma 1 lett. A) del d.lgs. 504/1992, all'attività che il Comune di Padova svolge per soddisfare le esigenze abitative di cittadini che versino in disagiate condizioni economiche.

La Giurisprudenza di questa Corte ha già chiarito, con riferimento all'I.n.v.i.m. dovuta per decorso del decennio dalla data di acquisto, che l'esenzione dall'imposta prevista dall'art. 25, comma 2 lett. C) del d.P.R. ottobre 1972, n. 643, come modificato dall'art. 3 della legge 22 dicembre 1975, n. 694, per gli immobili, appartenenti ad enti non esercenti in via esclusiva o principale imprese commerciali, destinati allo svolgimento di attività istituzionali, presuppone la destinazione immediata e diretta di detti immobili alla realizzazione dei fini istituzionali e non la semplice utilizzazione indiretta, ad esempio mediante la locazione a terzi (Cass. 12 ottobre 2001, n. 12463; Cass. 27 ottobre 2000, n. 14198; Cass. 10 dicembre 1994, n. 10564; Cass. 20 settembre 1991, n. 9842):

Ad avviso del Collegio, tale principio, tenuto conto dell'identità della ratio ispiratrice e dell'analogo tenore letterale di entrambe le disposizioni, è applicabile anche all'esenzione dall'Ici disposta dall'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. 504/1992 per gli immobili posseduti dagli enti ivi indicati, tra cui i Comuni, in quanto "destinati esclusivamente ai compiti istituzionali" degli enti medesimi.

Consegue da quanto precede che l'esenzione dall'Ici prevista dalla norma richiamata opera solo se l'immobile è direttamente e immediatamente destinato allo svolgimento dei compiti istituzionali dell'ente locale.

Ricorre tale condizione qualora nell'immobile, per il quale si chiede l'esenzione dall'imposta, si svolga direttamente l'attività istituzionale dell'ente (ad esempio, quando nell'immobile siano ubicati la sede o gli uffici dell'ente), ma non nel caso in cui il bene sia utilizzato per attività di carattere privato, poste in essere da soggetti estranei all'ente, e costituenti un mero effetto o una mera conseguenza dell'attività svolta dall'ente medesimo. E' questa seconda ipotesi che ricorre nel caso dedotto in giudizio, poiché risulta pacificamente in atti che gli alloggi di

edilizia residenziale pubblica di proprietà del Comune di Padova sono stati assegnati a privati cittadini, in forza di contratti di locazione stipulati con l'ente proprietario e come effetto dell'attività svolta dal Comune per soddisfare le esigenze abitative dei cittadini meno abbienti. Non ricorre pertanto nel caso di specie, proprio sulla base dell'accertamento di fatto compiuto dai giudici di merito, quella situazione di diretta e immediata destinazione del bene ai compiti istituzionali dell'ente, richiesta dall'art. 7, comma 1, lett. A) del d.lgs. 504/1992 per l'esenzione degli immobili dall'Ici.

Sulla base delle considerazioni che precedono, deve ritenersi che la Commissione tributaria regionale deve ritenersi che la Commissione tributaria regionale del Veneto, riconoscendo l'esenzione dall'Ici, agli immobili di proprietà del Comune di Padova e ubicati nel territorio del Comune di Rubano, non abbia legittimamente applicato il disposto dell'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. 504/1992 e che pertanto la relativa sentenza debba essere annullata.

Pertanto, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, secondo il combinato disposto degli artt. 384, comma 1, c.p.c. e 62, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 con rigetto dell'originario ricorso introduttivo, proposto dal Comune di Padova avverso gli avvisi di accertamento notificatigli dal Comune di Rubano in ordine all'Ici dovuta per gli anni 1994, 1995, e 1996.

La novità delle questioni trattate giustifica la compensazione delle spese relative all'intero giudizio.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso introduttivo del Comune di Padova. Compensa le spese dell'intero giudizio.

*CASSAZIONE CIVILE, 19 dicembre 2003, n. 19515*

### **ICI - Base imponibile - Valutazione - Criteri - Previsti dalla legge istitutiva - Utilizzazione di altri criteri - Possibilità - Esclusione.**

#### **FATTO**

Con separati ricorsi la C.e.P. S.r.l. impugnò gli avvisi di accertamento notificatili dal Comune di Ceggia, con i quali il valore di un'area edificabile di proprietà della società era stato determinato, ai fini del pagamento dell'imposta comunale sugli immobili (Ici) per gli anni 1994 e 1995 in lire 270.441.000.

A sostegno del ricorso la società dedusse che il medesimo immobile, ubicato in zona inserita in un piano di edilizia economica e popolare (p.e.e.p.), le era stato venduto dal Comune, nel 1993, per il prezzo di lire 71.113.630 e che tale importo doveva costituire il valore di riferimento per il computo dell'Ici.

La Commissione tributaria provinciale di Venezia respinse i ricorsi, dopo averli riuniti, e successivamente la Commissione tributaria regionale del Veneto rigettò l'appello della società contribuente, motivando nel senso che:

1 - il prezzo di vendita dell'area, fissato dal Comune in un importo idoneo a favorire l'acquisto da parte delle persone meno abbienti, non costituiva il valore reale dell'immobile, da determinarsi invece sulla base degli indici stabiliti dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (zona di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso, oneri per lavori di adattamento, prezzi medi di vendita rilevati sul mercato per aree di analoghe caratteristiche), che consentivano una valutazione oggettiva dell'immobile;

2 - nella specie, secondo il giudice di appello, il Comune aveva correttamente fatto riferimento al valore di mercato di terreni circostanti.

Ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente sulla base di due motivi. Ha resistito con controricorso il Comune di Ceggia.

#### **DIRITTO**

Con il primo motivo di ricorso la società denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 504/1992 e dell'art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241, deducendo che l'avviso di accertamento notificatole era privo di motivazione, non potendosi ritenere sufficiente il mero richiamo agli indici contenuti nell'art. 5, comma 5, del citato d.lgs. n. 504/1992 e al congruo valore elaborato dall'Amministrazione in relazione a tali parametri, e che la sentenza impugnata non aveva rilevato tale mancanza di motivazione.

Il motivo è infondato.

La giurisprudenza di questa Corte ha più volte affermato che, in tema di accertamento tributario, il carattere di "provocatio ad opponendum" dell'avviso notificato consente di ritenere soddisfatto l'obbligo di motivazione - nella

specie previsto per l'imposta comunale sugli immobili dall'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 504/1992 - ogniqualvolta l'Ufficio abbia posto il contribuente nella condizione di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di contestarne la fondatezza, sotto il profilo dell'"an" e del "quantum" (Cass. 20 novembre 2001, n. 14566; Cass. 22 agosto 2002, n. 12394; Cass. 18 aprile 2003, n. 6232).

Nel caso di specie l'Amministrazione comunale ha assolto l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, facendo riferimento, per la determinazione della base imponibile relativa all'area fabbricabile di cui trattasi, al valore di mercato dei terreni circostanti, così da consentire alla contribuente di conoscere il contenuto e le ragioni della pretesa impositiva e di contestarne la fondatezza. L'avviso stesso, pertanto, si sottrae alla censura di difetto di motivazione, sollevata dalla ricorrente.

Con il secondo motivo si deduce errata applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504/1992 per la determinazione della base imponibile dell'Ici e comunque vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione sul punto. In particolare la ricorrente afferma che:

nelle aree facenti parte di zone ricomprese in piani di edilizia economica e popolare non esiste un prezzo di mercato, in quanto il corrispettivo della vendita è determinato dal Comune, con la conseguenza che il valore di riferimento per la determinazione della base imponibile ai fini dell'Ici deve essere quello indicato nella convenzione di compravendita tra lo stesso Comune e ciascun acquirente;

la base imponibile dell'Ici è comunque determinata con riferimento al valore venale del bene e non in relazione alla sua godibilità in concreto, a cui invece ha fatto riferimento la Commissione tributaria regionale;

la valutazione del bene è condizionata e non può prescindere dai vincoli a cui l'area è eventualmente sottoposta, dovendosi tener conto, in base all'art. 5, comma 5 del d.lgs. n. 504/992, anche della destinazione d'uso consentita.

Il motivo è fondato per quanto di ragione.

Non può, in realtà, condividersi la tesi della ricorrente, secondo cui il valore di riferimento per la determinazione della base imponibile ai fini dell'Ici corrisponde al prezzo indicato nella convenzione di compravendita tra lo stesso Comune e l'acquirente. Infatti i parametri per la determinazione del valore dell'area fabbricabile sono fissati esclusivamente dall'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 504/1992, che non fa riferimento al prezzo di compravendita.

La sentenza impugnata però - come lamentato in generale dalla ricorrente - non ha fatto corretta applicazione dei suddetti parametri, tenendo conto del valore delle aree circostanti, ma non degli altri criteri stabiliti dall'art. 5, comma 5, del menzionato d.lgs. n. 504/1992 (zona territoriale di ubicazione, indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari alla costruzione) e introducendo un parametro (la godibilità del costruendo immobile) non previsto dalla norma richiamata.

In particolare, essendo pacifico in causa che l'area fabbricabile in questione fa parte di una zona ricompresa in un piano di edilizia economica e popolare e quindi gravata da vincoli di destinazione urbanistica, il giudice di appello avrebbe dovuto espressamente tener conto anche della zona territoriale di ubicazione e della destinazione d'uso consentita, mentre il riferimento al valore dei terreni circostanti - unico parametro che la Commissione regionale ha in concreto utilizzato - avrebbe dovuto riguardare specificamente i terreni aventi analoghe caratteristiche.

Inoltre la motivazione della sentenza impugnata appare insufficiente, come specificamente contestato dalla ricorrente (ved. pag. 8 del ricorso), in quanto non è stato dalla Commissione regionale precisato e specificato se le aree circostanti, il cui valore è stato individuato come parametro di confronto, abbiano le stesse caratteristiche di quella oggetto della presente controversia, ricompresa in zona P.e.e.p., oppure costituiscano, come affermato dalla società contribuente, aree non sottoposte a vincoli e liberamente commerciabili.

La sentenza impugnata deve essere pertanto cassata con riferimento al secondo motivo di ricorso e gli atti vanno rimessi ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto, la quale, oltre a pronunciarsi sul merito della causa, applicando i principi in precedenza enunciati e rimuovendo il vizio di motivazione riscontrato, provvederà anche al regolamento delle spese relative al presente grado di giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso. Accoglie il secondo motivo per quanto di ragione. Cassa la sentenza impugnata in ordine al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto.

**ICI - Contenzioso - Costituzione in giudizio - Deliberata dal dirigente del servizio e non dalla giunta - Legittimità - Presupposti - In base allo statuto dell'ente - ICI - Esenzioni - Consorzi tra enti territoriali - Applicabilità.**

**FATTO**

Il C.Z.A.I. di Verona impugnava dinanzi alla Commissione tributaria provinciale il rifiuto di rimborso dell'Ici pagata per il 1996, sostenendo di essere esente dalla citata imposizione à sensi dell'art. 7, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 504/1992: tale norma prevede infatti l'esenzione da Ici per gli immobili posseduti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, dai consorzi tra detti enti e, tra l'altro, dalle Camere di Commercio. Sulla base di una equa interpretazione della cennata norma, doveva intendersi esente da Ici un immobile posseduto da un consorzio tra Provincia, Comune e Camera di commercio, come e' il caso del C.Z.A.I. di Verona.

2. Si costituiva il Comune di Verona, eccependo che l'esenzione da Ici non poteva essere estesa anche ad un consorzio tra enti territoriali ed ente non territoriale, non essendo ciò previsto dalla norma e risultando impossibile una interpretazione analogica della norma agevolativa, siccome norma eccezionale. Nel merito, deduceva che il C.Z.A.I. di Verona non aveva provato la sussistenza delle condizioni oggettive previste per l'esenzione.

3. La Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso, sulla base di una interpretazione testuale della norma sopra citata, la quale non consentiva l'estensione del beneficio al Consorzio; osservava inoltre che detto C.Z.A.I. di Verona non aveva provato essere gli immobili destinati esclusivamente ai compiti istituzionali dell'ente.

4. Proponeva appello il C.Z.A.I. di Verona insistendo nella propria tesi. Resisteva il Comune. La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello e disponeva il rimborso richiesto, così motivando:

l'art. 7, d.lgs. n. 504/1992 non prevede testualmente l'esenzione richiesta;

peraltro, risulta intenzione del legislatore accordare il beneficio di cui trattasi anche ai consorzi istituiti tra Comune, Provincia e Camera di commercio;

sarebbe iniquo che un immobile, se posseduto singolarmente da ciascuno dei detti enti e se destinato ai fini istituzionali, venga dichiarato esente da Ici e vi sia invece soggetto se posseduto in forma consortile tra gli enti medesimi;

non si tratta di interpretazione analogica, ma di interpretazione estensiva, consentita dalla legge;

gli immobili sono indubbiamente destinati agli scopi istituzionali del consorzio, il quale promuove "le iniziative pubbliche e private per l'attuazione della zona agricolo-industriale di Verona", mediante lo studio e l'esecuzione delle opere pubbliche necessarie all'impianto ed all'esercizio delle imprese, con interventi di "urbanizzazione e talora di edificazione. Le opere realizzate vengono concesse in uso o cedute per l'insediamento di impianti produttivi";

gli immobili del consorzio "sono quindi destinati a scopi istituzionali, non essendo consentito dallo statuto nessun altro tipo di acquisizione immobiliare".

5. Ha proposto ricorso per Cassazione il Comune di Verona, deducendo due motivi. Resiste con controricorso il C.Z.A.I. di Verona. Entrambe le parti hanno depositato memorie integrative e note di udienza.

**DIRITTO**

Deve essere preliminarmente presa in esame l'eccezione di inammissibilità del ricorso, proposta per la prima volta dalla difesa del C.Z.A.I. di Verona con la discussione orale e relative "note di udienza". Il Consorzio resistente deduce che la delibera intesa alla proposizione del ricorso per Cassazione doveva essere assunta dalla Giunta Comunale e non per determinazione del dirigente del settore affari legali del Comune.

6. L'eccezione e' infondata e il ricorso per Cassazione deve essere considerato ammissibile. Esso e' stato proposto dal Sindaco pro tempore previa delibera del dirigente degli affari legali, organo tecnico preposto alla valutazione di proponibilità del ricorso stesso. E' noto che, a seguito dell'emanazione del d.lgs. n. 267/2000 e del d.lgs. n. 165/2001, sono state apportate innovazioni in materia di decentramento amministrativo e di poteri degli organi amministrativi locali. Mentre appartiene al Sindaco ed alla Giunta l'attuazione dell'indirizzo politico-amministrativo dell'ente, il dirigente e' preposto all'attuazione dell'indirizzo amministrativo. Orbene, la valutazione di opportunità e di proponibilità della proposizione di un ricorso per Cassazione contro una decisione della Commissione tributaria regionale non appartiene all'indirizzo amministrativo generale del Comune, ma alla gestione del singolo caso. Orbene, in questo caso la determinazione del dirigente degli affari legali assume il carattere di una proposta e di una valutazione tecnica, la quale viene accolta discrezionalmente dal Sindaco, quale capo dell'Amministrazione e rappresentante pro tempore dell'ente locale dinanzi agli organi giudiziari. Appare evidente che il regolamento

generale delle entrate comunali, emanato nel 1999, e' superato quanto alla necessita' di delibera della Giunta per proporre ogni singolo ricorso.

7. La giurisprudenza di questa Corte di Cassazione considera tuttora il Sindaco come legale rappresentante pro tempore del Comune per quanto attiene alla capacita' di stare in giudizio, previa delibera della Giunta, mentre il dirigente amministrativo degli affari legali e' configurabile quale organo tecnico deputato a proporre ogni iniziativa giudiziaria, apparendo incongruo che detto dirigente "autorizzi" il Sindaco a stare in giudizio.

8. Per vero, Cass. 11 maggio 2001, n. 6546, cui la difesa del C.Z.A.I. di Verona ha fatto riferimento, mentre afferma il principio che solo il Sindaco puo' stare in giudizio ed e' necessaria la delibera della Giunta, fa carico al Comune di produrre lo Statuto, "alla cui sola stregua si sarebbe potuta ipotizzare la potesta' autorizzatoria", lasciando intendere come sulla base dello statuto comunale o dei relativi regolamenti sia possibile conferire al dirigente il potere di proporre se stare in giudizio nelle liti passive. Cass. 5 aprile 2002, n. 4845 ritiene che la rappresentanza del Comune spetta in via primaria al Sindaco, ma i dirigenti di Uffici generali possono essere incaricati di promuovere le liti e resistervi, mediante trasposizione nello statuto comunale o in un regolamento della norma secondo la quale i dirigenti stanno in giudizio per il Comune.

9. Ed e' quanto operato dal Comune di Verona, il quale col proprio statuto - art. 80, comma 4 - ha attribuito alla dirigenza la funzione di gestione amministrativa, nella quale deve essere ricompresa anche la delibera-proposta al Sindaco di resistere ad un ricorso in materia tributaria. Vale la pena di puntualizzare che, nel caso di specie, sta in giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione il Sindaco e che la questione si pone unicamente in ordine all'atto presupposto, vale a dire alla delibera preliminare alla proposizione del ricorso per Cassazione, laddove nei casi sopra ricordati si poneva (anche) la questione se il Comune potesse essere rappresentato in giudizio dal dirigente.

10. Non risultano utilizzabili nel caso di specie i precedenti di questa Corte 10 febbraio 2003, n. 1949 e 26 febbraio 2003, n. 2878, nei quali la sez. III ha ritenuto che la legittimazione a rappresentare il Comune in giudizio spetti al Sindaco, al vice-sindaco in caso di suo impedimento e al Segretario generale in caso di delega del Sindaco o di attribuzione per statuto o regolamento: infatti non si discute della rappresentanza in giudizio del Comune da parte del Sindaco (che in questo caso e' costituito in giudizio quale legale rappresentante pro tempore dell'ente) ma della delibera preliminare. Lo stesso e' a dirsi per la sentenza n. 2878/2003, la quale si occupa della legittimazione a stare in giudizio - per negarla in capo al dirigente - ma non della delibera preliminare. Puo' quindi passarsi all'esame del merito.

11. Col primo motivo del ricorso, il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione, a sensi dell'art. 360, n. 3 del codice di procedura civile, dell'art. 7, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 504/1992, sotto il profilo che la norma reca una elencazione tassativa dei soggetti esenti da Ici. La tesi sostenuta dall'ente locale trova un precedente nella giurisprudenza di questa Corte di Cassazione: la sentenza 19 marzo 2002, n. 3971 ha ritenuto che il consorzio ZAI, costituito tra enti pubblici territoriali e non territoriali, non puo' fruire dell'esenzione, non rientrando tra i soggetti esenti (consorzi tra enti locali territoriali).

12. Peraltro, nelle more del processo e' intervenuta la norma di cui all'art. 31, comma 18, L. n. 289/2002 (Finanziaria per il 2003), la quale ha stabilito che l'esenzione degli immobili destinati ai compiti istituzionali posseduti dai consorzi tra enti territoriali, si deve intendere applicabile anche ai consorzi tra enti territoriali ed altri enti che siano individualmente esenti ai sensi della disposizione di cui all'art. 7, comma 1, lettera a), d.lgs. n. 504/1992.

13. Il Comune ha prontamente osservato che trattasi di norma innovativa. Il C.Z.A.I. di Verona replica che trattasi di norma interpretativa, tale espressamente qualificata dai lavori preparatori.

14. Ad avviso di questa Corte, e' preferibile la tesi del consorzio:

l'adozione da parte della legge della dizione "si deve intendere" sottintende una chiara valenza di interpretazione autentica, rivolta all'interprete. Essa vale non solo per il futuro, ma anche per la decisione delle liti pendenti, mediante l'obbligo di interpretare la norma previgente secondo l'indirizzo considerato. La giurisprudenza sopra richiamata deve pertanto considerarsi superata ed il motivo di ricorso va rigettato.

15. Col secondo motivo del ricorso, il ricorrente deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, a sensi dell'art. 360, n. 5, del codice di procedura civile in ordine ai presupposti per l'esenzione; nonche' violazione e falsa applicazione, a sensi dell'art. 360, n. 3 del codice di procedura civile, dell'art. 2697 del codice civile. La Commissione tributaria regionale non ha adeguatamente motivato in punto di inerenza diretta degli immobili alla realizzazione dei fini istituzionali dell'ente consortile.

16. Il motivo e' infondato. Come riportato testualmente in parte narrativa - par. 4 - la Commissione tributaria regionale ha fornito adeguata motivazione circa l'accertamento di diretta inerenza degli immobili ai fini istituzionali sopra ricordati. Richiamati gli elementi in fatto forniti dalla Commissione tributaria regionale e la relativa motivazione, deve ritenersi che il giudice di appello abbia giustificato la propria decisione con motivazione esauriente, immune da lacune o vizi logici, talche' si sottrae a qualsiasi censura da parte di questa Corte di legittimita'.

17. Il ricorso deve, per i suesposti motivi, essere rigettato. Giusti motivi, in relazione all'opinabilità iniziale della materia del contendere ed al comportamento processuale delle parti, consigliano la compensazione integrale delle spese del giudizio di Cassazione.

#### **P.Q.M.**

La Corte suprema di Cassazione rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimità.

*CASSAZIONE CIVILE, 17 dicembre 2003, n. 19375*

**ICI - Agevolazioni - Ex art. 9 d.lgs. 504/92 - In favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli - Periodo anteriore all'entrata in vigore dell'art. 58 d.lgs. 446/97 - Iscrizione dei contribuenti negli elenchi SCAU - Necessità.**

#### **FATTO**

Con distinti ricorsi alla Commissione tributaria provinciale di Rovigo A.F. impugnava gli avvisi di accertamento ai fini dell'imposta ICI emessi dal Comune di Rovigo per gli anni 1994, 1995 e 1996, al fine di recuperare la maggiore imposta relativa ad una porzione di terreno edificabile adibita a giardino, censita in catasto al foglio 27, mappale 918, nonché ai terreni di cui ai mappali 332, 445, 453, 454, 976, 977, 978, 979, 980 e 981, sulla base della loro destinazione urbanistica ad "aree edificabili", anziché agricole secondo quanto dichiarato dal contribuente. Quest'ultimo deduceva in particolare l'insussistenza del maggior debito d'imposta accertato dal Comune trattandosi nel primo caso di pertinenza di fabbricato per civili abitazioni, e nel secondo caso di terreni coltivati da esso contribuente, e quindi soggetti al trattamento agevolato previsto dall'art. 9, d.lgs. n. 504/1992.

L'ente comunale resisteva ai ricorsi difendendo la legittimità degli atti impugnati e deducendo a tal fine che la natura pertinenziale della porzione di terreno edificabile di cui al mappale 918 era esclusa dall'intervenuto frazionamento, mentre la determinazione del maggior valore attribuito ai terreni agricoli derivava dall'applicazione dell'art. 58, d.lgs. n. 446/1997, che subordinava l'applicazione della riduzione d'imposta di cui all'art. 9, d.lgs. n. 504/1992 all'iscrizione del soggetto passivo negli ex elenchi SCAU, iscrizione nella fattispecie inesistente. La Commissione tributaria provinciale di Rovigo, riconosciuta tra l'altro la natura innovativa e non interpretativa dell'art. 58 cit. accoglieva i ricorsi con sentenza n. 77/1999, che veniva però appellata dal Comune dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto, che a sua volta, con sentenza n. 54, notificata il 28 settembre 2001, rigettava il gravame confermando la decisione impugnata. Per la cassazione della sentenza di appello propone ricorso il Comune di Rovigo articolando due distinti motivi di censura. Nessuna attività difensiva ha svolto in questo procedimento l'intimato.

#### **DIRITTO**

Con il primo motivo di ricorso deduce l'ente impositore la violazione e falsa applicazione dell'art. 58, d.lgs. n. 446/1997, lamentando in particolare che la sentenza impugnata sarebbe affetta da violazione di legge per aver ritenuto la citata norma innovativa, anziché interpretativa, rifiutandone di conseguenza l'applicazione retroattiva al caso di specie, per la parte in cui condiziona l'applicabilità del regime di favore previsto dell'art. 9 del d.lgs. n. 504/1992, alla iscrizione del contribuente negli ex elenchi SCAU.

Il motivo è infondato. I giudici di merito hanno con articolata e convincente motivazione puntualmente dato conto delle ragioni della loro decisione in ordine alla natura della norma in questione, evidenziando tra l'altro:

a) che il testo dell'art. 58 del d.lgs. n. 446/1997, diversamente da quanto verificatosi in altri casi di norme definite interpretative dallo stesso legislatore, non contiene espressioni esplicite in tal senso;

b) che poiché l'attività interpretativa del legislatore ha carattere eccezionale, una *voluntas legis* orientata in tal senso dovrebbe essere espressamente enunciata; c) che nessun peso determinante in senso contrario può trarsi dalla relazione accompagnatoria del decreto legislativo in quanto l'attività preparatoria di un testo di legge non può assumere valore determinante nel relativo procedimento d'interpretazione. Tali argomentazioni meritano ampia condivisione da parte di questa Corte, e ciò tanto più che la non vincolatività dei lavori preparatori, nella fase d'interpretazione della legge, è conforme a consolidata giurisprudenza di legittimità, confermata anche in epoca recente e dalla quale non vi è motivo di discostarsi nel caso di specie (ved. Cass. 11 aprile 2001, n. 5375). Del resto la formulazione letterale della norma non solo non reca espressioni significative di una mera volontà interpretativa del

legislatore, ma addirittura presenta aspetti idonei ad esprimere una ben precisa volontà innovativa, se è vero che l'art. 58 reca il titolo "Modifiche alla disciplina dell'imposta comunale sugli immobili". Certamente, come osservato dalla difesa del ricorrente, una norma in tanto può definirsi innovativa, e non meramente interpretativa, in quanto il suo contenuto presenti un carattere di autonomia rispetto alla disciplina previgente. Ma tale carattere ricorre nel caso in esame posto che, non essendo l'iscrizione negli elenchi dello SCAU all'epoca obbligatoria, e dovendosi pertanto ammettere la possibilità dell'esistenza di coltivatori diretti o imprenditori agricoli non iscritti, la portata sicuramente innovativa della nuova norma va colta nell'effetto restrittivo dell'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'art. 9, d.lgs. n. 504/1992, ad essa conseguente, e volto, in una opportuna prospettiva di garanzia per il sistema fiscale, a consentire il godimento dell'agevolazione solo a chi presentasse anche quei requisiti formali indispensabili per ritenere certo e documentato il possesso del requisito sostanziale previsto già dalla normativa originaria (qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo).

Con il secondo motivo di ricorso il ricorrente censura la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto per violazione e falsa applicazione di legge, nonché omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, con riferimento alla previsione dell'art. 2, d.lgs. n. 504/1992, lamentando in particolare l'errore che sarebbe stato commesso dai giudici di merito con l'attribuzione della qualifica di "pertinenza" alla porzione di terreno edificabile in catasto sub mappale 918, adducendo che l'intervenuto frazionamento del terreno ne avrebbe comportato la modifica della destinazione d'uso. Anche questo motivo è infondato.

La questione in tal modo posta dal Comune non vale a configurare, neanche astrattamente, il vizio di motivazione di cui all'art. 360, n. 5, del codice di procedura civile, giacché secondo il consolidato orientamento di questa Corte il difetto di motivazione della sentenza può formare oggetto di ricorso per cassazione solo per quanto attiene all'accertamento ed alla valutazione dei fatti rilevanti per la decisione, e non anche per quanto concerne l'interpretazione e l'applicazione di norme di diritto e la soluzione di questioni giuridiche, come appunto è da ritenersi nel caso in esame (ved. per tutte Cass. 9 gennaio 2002, n. 194). Essa prospetta, piuttosto, un vizio della decisione inquadrabile come violazione di legge, vizio che però non sussiste.

I giudici di merito hanno correttamente chiarito al riguardo che il mero frazionamento di un'area non comporta necessariamente ed automaticamente una modifica della sua destinazione d'uso e della sua natura pertinenziale rispetto al fabbricato cui la stessa accede, ipotesi quest'ultima a maggior ragione da escludersi nel caso di specie sulla base della non contestata circostanza di fatto rappresentata dall'essersi in presenza di un giardino asservito al fabbricato mediante recinzione in muratura, e conseguentemente (pur dopo l'avvenuto frazionamento) destinato durevolmente al servizio ed ornamento del fabbricato medesimo.

Le richiamate argomentazioni appaiono ineccepibili e assolutamente condivisibili, e soprattutto ispirate ad una corretta applicazione della legge. L'art. 2, d.lgs. n. 504/1992, laddove chiarisce che, ai fini dell'ICI, "per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza", in tal modo escludendo l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, non può che adoperare il termine "pertinenza" in senso tecnico, con implicito riferimento alla definizione che delle pertinenze il codice civile fornisce all'art. 817 del codice civile ("Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa"). Tale definizione inequivocabilmente fonda l'attribuzione della natura pertinenziale della cosa, sulla sua condizione fattuale, vale a dire sulla sua destinazione effettiva e concreta, rendendo del tutto irrilevanti circostanze, come appunto l'intervenuto frazionamento dell'area, di rilievo esclusivamente formale. Così che, risultando nel caso in esame l'inequivocabile e persistente destinazione del terreno di cui al mapp. 918 "al servizio ed ornamento del fabbricato", la conclusione trattata dai giudici di merito appare senza dubbio conforme al diritto. Il ricorso deve pertanto essere rigettato, nulla dovendosi disporre in ordine alle spese del presente procedimento non avendo in esso l'intimato svolto alcuna attività difensiva.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI VENEZIA 11 dicembre 2003, n. 106/15/03*

**ICI - Soggetti passivi cooperativa - Cooperativa viticoltori - Fabbricati strumentali destinati a cantina - Presupposto dell'Ici in capo alla società cooperativa - Sussistenza.**

**RITENUTO IN FATTO**

La commissione tributaria provinciale di Verona ha accolto il ricorso della Cantina sociale di M. s.c. a r.l. (che ha per scopo "la vinificazione in comune delle uve prodotte nelle aziende agricole dei soci" e le altre attività a quella connesse) avverso avvisi di accertamento della locale amministrazione comunale a mezzo dei quali veniva contestato omessa denuncia ed omesso versamento dell'Ici per gli anni 1993 e 1994 in riferimento a fabbricati rurali di cui la ricorrente è proprietaria (con le connesse sanzioni ed i conseguenti interessi di mora).

Il ricorso era stato argomentato sulla scorta di vizi di carente motivazione e sull'assunto della non debenza del tributo, siccome afferente fabbricati strumentali per l'esercizio dell'attività agricola, e perciò stesso di genere "rurale" nonché, in subordine, sull'assunto di illegittimità costituzionale degli artt. 1, 2 e 5 del d.lgs. n. 504/1992 e dell'art. 9 del d.l. n. 557/1993, giacché implicanti una duplice tassazione del medesimo indice di ricchezza e disparità di trattamento di situazioni identiche, nonché ancora, in estremo subordine, sulla base dell'istanza di non applicazione delle sanzioni per la situazione di obiettiva incertezza, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997.

Radicatosi il contraddittorio sia nei confronti della amministrazione comunale procedente che nei confronti dell'agenzia del territorio per la Provincia di Verona, pure evocata in giudizio (ma della costituzione di quest'ultima non si dava atto nella parte narrativa del ricorso d'appello), le parti convenute resistevano e contestavano la fondatezza delle pretese avversarie.

Il giudice adito in prime cure respingeva integralmente le domande di parte ricorrente.

Si doleva della predetta pronuncia, avanti a questa commissione d'appello, la società ricorrente osservando - quanto alla questione del difetto di motivazione - che pur essendo rinvenibili negli avvisi di accertamento impugnati le indicazioni relative alle norme applicate per l'accertamento e pur essendo stati identificati gli immobili oggetto di imposizione (come aveva argomentato il giudice di prime cure per disattendere il rilievo), tuttavia in detti avvisi nulla si diceva sul punto cruciale della questione, cioè la esclusione dall'imposta dei fabbricati strumentali delle cooperative agricole, pur non potendo l'amministrazione ignorare che era stato proprio questo il motivo per il quale l'imposta non era stata pagata.

D'altronde negli avvisi non era stato neppure indicato il presupposto del tributo e la base imponibile, e pertanto non risultava in nessun modo possibile al contribuente intendere le ragioni della pretesa, sicché gli avvisi apparivano in contrasto con il principio dettato dall'art. 7 della legge n. 212/2000, in riferimento all'obbligo di motivazione degli atti impositivi.

Quanto poi al merito dell'obbligazione tributaria, l'appellante si doleva del rigetto da parte del primo giudice della tesi su cui era fondato il ricorso. Detta tesi muoveva, infatti, dal presupposto che per i fabbricati rurali vi è esonero dal pagamento dell'Ici perché ai fini di detto tributo la base imponibile è determinata moltiplicando per 75 il reddito dominicale, il quale poi è la parte del reddito medio ordinario dell'azienda agricola, ricavabile dalla coltivazione e dalle attività agricole per connessione, sicché - atteso che nelle attività vitivinicole le rendite dei terreni coltivati a vigneto comprendono anche il reddito medio derivante dalla vinificazione e vendita del vino, ordinariamente rientrante nell'attività del viticoltore, la quale ultima si svolge anche con l'utilizzazione dei fabbricati strumentali - l'obbligazione tributaria viene assolta dal vitivinicoltore una volta per tutte, anche per i fabbricati strumentali che insistono sul fondo mediante il pagamento del tributo dovuto per il terreno. E tutto ciò avviene nonostante nessuna norma (e l'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992) preveda esenzione od esclusione da Ici dei fabbricati strumentali.

In diversa ipotesi, d'altronde, si incorrerebbe - secondo l'assunto di parte appellante - in una duplicazione d'imposta.

Alla stessa stregua, sempre secondo l'assunto di parte appellante, si deve ritenere quanto ai fabbricati strumentali di proprietà della cooperativa di vinificazione alla quale sono associati produttori viticoli, appunto perché per gli agricoltori l'Ici viene determinata, indipendentemente dall'effettiva esistenza sul fondo di fabbricati ed indipendentemente dal fatto che il fabbricato sia compreso sul fondo di proprietà del socio o della cooperativa stessa, appunto perché altrimenti si duplicherebbe l'imposta che il socio ha già assolto una volta, con determinazione forfettaria ed omnicomprensiva, e si verificherebbe un'ingiusta disparità di trattamento tra agricoltori esercenti l'attività in forma individuale ed agricoltori esercenti in forma associata.

L'appellante censurava poi la sentenza di primo grado per avere valorizzato l'art. 58 del d.lgs. 446/1997, afferente a fattispecie del tutto diversa da quella qui considerata, così come la censurava per avere valorizzato l'argomento per cui non si potrebbe considerare rurale un fabbricato censito al catasto urbano nella categoria D/1, osservando che nel ricorso introduttivo di primo grado era stata formulata anche la domanda di riclassamento dell'immobile con attribuzione della categoria D/10 (fabbricati strumentali all'attività agricola), ed osservando infine che tale ultima categoria non era prevista in epoca antecedente al d.P.R. 23.3.1998, n. 139, sicché i fabbricati strumentali venivano di fatto ascritti ad altre categorie provvisoriamente ed irregolarmente.

A tal proposito l'appellante osservava pure che comunque l'art. 9, comma 3, del d.l. n. 559/1993 prevede che "ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del t.u.i.r.", ciò che va operato sulla base della semplice situazione di fatto, ed osservava ancora che non aveva rilievo

l'argomento del giudice di primo grado per cui le agevolazioni o esenzioni di cui godono le cooperative agricole quanto alle imposte sul reddito non possono essere estese all'Ici, appunto perché detta estensione non era mai stata invocata ai fini che qui occupano.

L'appellante si doleva poi, per altro verso, del fatto che il giudice di prime cure avesse rigettato la richiesta di attribuzione all'immobile della categoria catastale D/10 (sul rilievo che il classamento era stato effettuato in virtù della stessa denuncia fatta dalla società contribuente, senza che fosse stata presentata alcuna istanza di modifica), ed osservava che la domanda in questione non si sarebbe potuta presentare in via amministrativa appunto perché doveva intendersi riferita anche al passato, e cioè agli anni per i quali è qui controversa l'Ici, e non solo al futuro (come sarebbe stato se fosse stata proposta semplice istanza di variazione all'amministrazione), nonché osservava che non vi è ragione di supporre che la domanda giudiziale sia condizionata dal previo espletamento della procedura amministrativa.

Lamentando infine che la commissione di primo grado avesse respinto la domanda di disapplicazione delle sanzioni amministrative, nonostante le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme violate, la società appellante chiedeva a questa Commissione l'annullamento degli avvisi di accertamento impugnati (anche previo rilievo dell'eccezione di illegittimità costituzionale delle norme dianzi richiamate); l'iscrizione in catasto con la cat. D/10 dei fabbricati qui in controversia e, in subordine la disapplicazione delle sanzioni, con la condanna alla restituzione di quanto eventualmente pagato.

Costituendosi in giudizio, l'amministrazione comunale ribadiva l'eccezione di inammissibilità della contestuale proposizione di due distinte e del tutto autonome domanda (con violazione dell'art. 103 c.p.c.), osservando che quella rivolte nei confronti dell'agenzia del territorio appariva ulteriormente inammissibile per non essere stata proposta come impugnativa di un atto impositivo.

Contestata punto per punto la fondatezza delle doglianze avversarie ed argomentato in senso contrario alle stesse, la parte appellata proponeva a sua volta appello incidentale avverso la pronuncia di primo grado, in riferimento al capo sulla regolazione delle spese di giudizio ed osservava che la integrale soccombenza della parte ricorrente avrebbe dovuto costituire remora per l'applicazione del criterio della compensazione, cui aveva invece fatto ricorso (senza alcuna valida ragione) il giudice di prime cure.

(Omissis). Costituendosi a sua volta in giudizio, l'agenzia del territorio per la Provincia di Verona osservava che il ricorso - in riferimento alla domanda relativa al classamento - appariva inammissibile ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. 546/1992 non avendo essa agenzia svolto attività alcuna riferita al classamento stesso, fatta eccezione per il controllo formale della denuncia presentata dalla stessa cooperativa qui appellante.

Contestando, poi, che esistesse identificazione tra la ruralità dell'immobile e la categoria catastale D/10 pretesa dalla parte appellante ed osservando che l'art. 3 del d.P.R. n. 139 del 1998 prevede che ai fini inventariali tutte le unità immobiliari già censite al catasto edilizio urbano, qualora vengano riconosciute rurali, non sono oggetto di alcuna variazione, anche l'agenzia del territorio chiedeva la reiezione dell'appello.

Con memoria 28.10.2003 la cooperativa appellante produceva gran copia di documenti e con memoria 7.11.2003 replicava all'appello incidentale di parte avversaria e tornava a ribadire la fondatezza delle proprie tesi.

All'esito della discussione nella pubblica udienza, la commissione ha deliberato in camera di consiglio.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

L'appello principale è integralmente infondato e da rigettarsi, nel mentre deve essere accolto l'appello incidentale proposto dall'amministrazione comunale precedente.

Prendendo le mosse dal primo, quanto agli argomenti su cui si fonda il primo capo di doglianza, basti dire che esso muove da un presupposto tautologico ed indimostrato, e cioè che l'amministrazione comunale non potesse non sapere per quale ragione era stato omesso il pagamento dell'Ici, sicché proprio in riferimento a tale "motivo" essa avrebbe dovuto esprimere le ragioni atte a giustificare la propria pretesa.

Certo impensierirebbe ogni cittadino la semplice rappresentazione fantastica di una pubblica amministrazione occhiuta ed onnipotente, tanto da sapere conoscere anche le riposte ragioni delle condotte od omissioni dei cittadini medesimi (e lavorando su questa angoscia Orwell ed altri autori hanno saputo conquistare fama immortale), ma la parte oggi appellante non se ne intimorisce punto, anzi ne fa ragione di censura nei confronti della odierna appellata che, pur necessariamente provvista di tanta capacità prospettica, non ha inteso darne ragione nei suoi provvedimenti.

Su quale dato di fatto si impenni detta censura, non è dato però di sapere, nel mentre la parte appellante certo non ignora che - volendo provocare l'amministrazione ed esprimere il proprio punto di vista sulla questione della ruralità dei fabbricati qui in oggetto - altro non le sarebbe rimasto da fare se non pagare il tributo di cui (essa si) non avrebbe

potuto ignorare l'esistenza salvo poi pretendere la restituzione del medesimo motivando le ragioni della ritenuta (tutt'altro che pacifica) esenzione.

Del tutto fallace, perciò, si palesa, l'assunto circa la carenza di motivazione degli avvisi (per quanto sostenuto dall'improprio riferimento alla norma dell'art. 7, della legge 212/2000, al quale non è possibile far dire che la motivazione dei provvedimenti deve corrispondere con i desideri del contribuente), anche sotto il profilo degli elementi: "presupposto di imposta e base imponibile", il primo perché implicito nella stessa natura del tributo, che è di genere patrimoniale (e suppone perciò la semplice esistenza di un bene immobile e l'esercizio di un diritto dominicale o di un possesso), la seconda perché - per norma - automaticamente determinata sulla scorta dei valori (catastali) del bene immobile.

Quanto al secondo, e articolato, motivo di gravame, giova osservare che esso appare fondarsi sull'estensione alla fattispecie qui in esame di un antico (così diciamo perché si tratta di orientamento ormai superato e reso inattuale dalla disciplina dettata dal comma 2 dell'art. 1 del d.lgs. 18.5.2001, n. 228) insegnamento del Supremo collegio che, onde riconoscere natura "agricola" all'attività esercitata dalle cantine sociali-cooperative di vinificazione, la desumeva dalla relazione "sostitutiva" instaurantesi tra la cantina medesima ed i suoi soci, sicché la cantina sociale veniva identificata come strumento formale per la realizzazione del fine mutualistico, con la conseguenza della sostanziale riferibilità agli stessi agricoltori associati dell'attività accessoria a quella principale (e cioè di vinificazione) svolta dalla cantina sociale "in vece" dei soci medesimi (tre le altre Cass. 20.2.1995, n. 1843 e Cass. 3.11.1986, n. 6424).

In tutt'altri termini (e perciò con impossibilità di estensione del predetto sillogismo) si pone la questione qui controversa, specie perché l'anzidetto sillogismo trae la sua giustificazione dalla legittimità dell'applicazione, nelle materie ivi considerate, di quel metodo di estensione analogica della disciplina di legge che invece mal si attaglia all'ordinamento tributario, sottratto alla possibile attrazione di regole analoghe desunte da altre materie e volte a regolare eventuali lacune.

Nella specie di causa, d'altronde, non si tratta di estendere ad un soggetto collettivo la qualificazione giuridica, sia pure con le conseguenze che ne possono derivare nell'ordinamento, che compete ai singoli suoi componenti, ma si tratta invece di considerare esentato dal pagamento dell'imposta il soggetto collettivo rispetto al quale risulta essersi verificato il presupposto di imposta (il possesso di fabbricati anche strumentali, cui si riferisce l'art. 1, comma 2 del d.lgs. n. 504/1992), sull'assunto che all'assolvimento dell'onere tributario abbiano già provveduto gli associati, sia pure con le modalità "forfettarie" a mezzo delle quali si determina l'Ici dovuta per i terreni agricoli (ex art. 5 del citato d.lgs. 504/1992) e cioè considerando come base di computo il reddito dominicale iscritto in catasto al 1° gennaio dell'anno d'imposta.

Senonché, è diritto positivo che il fabbricato strumentale all'esercizio dell'attività agricola (perciò valorizzato come quota del reddito medio ordinario ai fini della determinazione del reddito dominicale secondo i criteri dell'art. 24, del d.P.R. n. 597/1973 e, perciò stesso, considerato come base di computo ai fini della determinazione dell'Ici sul terreno agricolo) debba essere provvisto del carattere della ruralità, quale si desume dal combinato disposto dell'art. 39 del d.P.R. 917/1986 e dell'art. 9 del d.l. 557/1993.

Sul punto infatti si veda, per tutte Cass. 14.5.2003, n. 7445, secondo cui "in tema di imposte sui redditi e con riguardo ai redditi fondiari, il carattere rurale di costruzioni o porzioni di costruzioni, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o all'affittuario dei terreni cui servono (carattere che fa considerare le stesse non produttive di reddito), va accertato, ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'art. 9 del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557 (convertito nella legge 26 febbraio 1994, n. 133), mediante la prova del titolo e del collegamento funzionale tra terreni censiti in catasto e unità immobiliare considerata, i quali requisiti vanno documentati, o tecnicamente verificati, secondo precisi parametri normativi, con conseguente inidoneità a tal fine, atteso il loro valore meramente indiziario, di dichiarazioni sostitutive di atti di notorietà".

Dalle norme ora indicate si desume con chiarezza che carattere imprescindibile di detto requisito di ruralità è l'appartenenza del fabbricato strumentale allo stesso possessore del terreno (con tutte le ulteriori specificazioni contenute nel citato art. 9 del d.l. 557/1993), sicché voler prescindere dal detto requisito sulla scorta di una assimilazione tra ente collettivo ed associato fondata sulla mera relazione mutualistica che li lega costituisce operazione arbitraria e fuorviante, nonché contraria al diritto positivo, che proprio perché chiaramente dettato non può considerarsi "lacunoso".

D'altronde, il collegamento pertinenziale che costituisce carattere imprescindibile del requisito della ruralità ritorna ai fini di tutte le valutazioni che, nelle distinte branche dell'ordinamento tributario è necessario operare, sicché non può dirsi che esso sia riferito esclusivamente alla questione della determinazione del reddito dominicale, valendo poi come riferimento costante per ogni conseguente determinazione: sul punto si vedano Cass. 7.8.1989, n. 3610 (in materia di imposta di successione); Cass. 15.4.1992, n. 4564 (in materia di imposta di registro); Cass. 20.4.1994, n. 3769 (in materia di imposta sulle donazioni); Cass. 12.10.2001, n. 12453 (in materia di Invim); Cass. 19.10.2001, n. 12789 (in materia di Invim straordinaria).

Altrettanto arbitraria e fuorviante è l'affermazione che in caso di attività vitivinicola (recte: "viticola", perché il requisito di adesione alla cooperativa di vinificazione è la qualità di viticoltore e non quello - eventuale ed accessorio - di vinificatore) sia "compreso anche il reddito medio ordinario derivante dalla vinificazione e dalla vendita del vino, che tipicamente rientrano nell'attività ordinaria" dell'associato.

Al contrario (prescindendo dal fatto che viticoltura e vinificazione sono attività non solo concettualmente ma anche praticamente e tradizionalmente autonome, tanto che le cooperative di vinificazione nascono appunto per consentire all'associato di realizzare quel plusvalore derivante dall'attività di vinificazione che ai singoli sarebbe impedito o difficoltoso espletare individualmente), questo equivarrebbe a dire che il reddito dominicale di un terreno vitato privo di fabbricati strumentali destinati alla vinificazione sia identico al reddito dominicale di un terreno del tutto simile per tipologia e condizione, ma privo di fabbricati strumentali destinati alla vinificazione, sicché le tariffe d'estimo sarebbero tariffe semicieche (rispetto ai fabbricati) e verrebbero per appiattare la capacità contributiva del possessore di fabbricati strumentali rispetto al non possessore di analoghi fabbricati.

Tutto ciò è in disaccordo con l'insegnamento autorevole di Cass. 3769/1994 citata che ha messo in rilievo come i fabbricati rurali strumentali sono iscritti in catasto senza attribuzione di rendita, in quanto l'estimo catastale dei terreni tiene conto degli esistenti fabbricati in ragione della loro destinazione agricola".

Supporre - perciò - che gli associati abbiano provveduto ad assolvere con il pagamento dell'Ici che ad essi compete sui terreni agricoli anche al tributo afferente l'immobile strumentale di proprietà della cantina sociale cui essi partecipano è semplificazione veramente esasperata ed in contraddizione - per più versi - con l'ordinamento positivo, ciò che dimostra che ogni sillogismo deve essere applicato per l'ambito di materia rispetto alla quale è stato elaborato, non potendosi pretendere di estenderne le implicazioni e le conseguenze anche rispetto ad ambiti a cui non è destinato ad attagliarsi.

Per ragioni dianzi spiegate, deve essere disatteso l'appello sul capo della sentenza di primo grado relativo all'impugnazione dell'avviso di accertamento per Ici 1993-94, con assorbimento di ogni diversa e non appositamente considerata censura formulata dalla parte appellante.

Quanto poi all'appello principale proposto nei confronti del capo della sentenza di primo grado che ha disatteso la richiesta di variazione del classamento dell'immobile oggetto della controversia (con il conseguente ordine di attribuzione della categoria D/10 invocata dall'appellante), occorre rilevare che ha ben ragione la appellante ad osservare che non può essere ragione di improcedibilità della domanda la circostanza che il classamento che qui si chiede di modificare sia stato determinato sulla scorta della stessa dichiarazione della odierna appellante, e tuttavia appare agevole considerare che l'appellante si è limitato a postulare l'esistenza della caratteristica della ruralità dei fabbricati sulla scorta del semplice assunto per cui ciò risulterebbe dalla obiettiva strumentalità di essi all'esercizio dell'attività agricola".

In tal modo l'appellante ha ommesso di allegare (e perciò anche di provare) la ricorrenza dei presupposti che sono indicati nell'art. 9 del citato d.l. 557/1993 e perciò, in primo luogo (ed oltre al resto), dell'esistenza di una relazione di asservimento dei fabbricati rispetto ad un terreno censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario, nonché del possesso dei fabbricati medesimi da parte dello stesso possessore del terreno rispetto al quale è stato dichiarato l'asservimento.

In carenza della dimostrazione dei predetti presupposti, neanche l'appello su questo capo può essere accolto.

In ultimo, sempre in riferimento all'appello principale, occorre respingere anche la doglianza riferita al capo della sentenza di primo grado che ha rigettato la richiesta di disapplicazione delle sanzioni.

Infatti la parte appellante, nel dare conto delle ragioni che avrebbero determinato le "condizioni di obiettiva incertezza" (la contraddizione è già insita nei termini adoperati) utili a giustificare l'istanza in questione (alla luce dell'art. 8, d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 6, d.lgs. n. 427/1997) si è limitata ad affermare che alcune commissioni tributarie hanno accolto l'assunto delle cooperative di vinificazione, riconoscendole esenti dal tributo qui in parola.

Senonché, in tal modo l'incertezza prospettata dalla parte appellante non si rivela connotata da carattere obiettivo, ma meramente soggettivo (perché nutrita dalle richiamate commissioni tributarie), mentre non risulta prospettata ragione alcuna che consenta di ritenere tali incertezze determinate da ragioni diverse dalla non mediata considerazione del sistema fiscale vigente.

Ritiene, invece, la commissione che debba essere accolto l'appello incidentalmente prosposto dall'amministrazione comunale di M. la quale lamenta che, nonostante l'integrale soccombenza della parte ricorrente, la commissione di primo grado non abbia ritenuto di fare applicazione del coerente criterio di regolazione delle spese di lite.

Invero, la commissione di primo grado non ha motivato in alcun modo la sussistenza delle ragioni idonee a giustificare la deviazione dal principio generale della regolazione secondo la soccombenza e si è richiamata a non meglio precisati "giustificati motivi", in carenza dei quali, invece, questa commissione ritiene che altro non resti da fare se non riformare la determinazione del primo giudice.

Anche la regolazione delle spese di lite di questo grado è informata al criterio della soccombenza.

La Commissione regionale così provvede:

- rigetta il ricorso di appello principale avverso la decisione di primo grado;
- in accoglimento dell'appello incidentale proposto dall'amministrazione comunale di M., riforma la decisione di primo grado quanto al capo della compensazione delle spese di lite e condanna la cooperativa ricorrente a rifondere alla predetta amministrazione le spese del primo grado di giudizio, liquidate in complessivi euro 2.000,00, di cui euro 300,00 per diritti di procuratore; euro 1.600,00 per onorario ed il resto per esborsi, oltre ad accessori di legge;
- condanna infine la parte appellante a rifondere alle parti appellate le spese di questo grado di giudizio, che si liquidano (per ciascuna parte) in complessivi euro 2.200,00 di cui euro 300,00 per diritti di procuratore, euro 1.800,00 per onorario di avvocato ed il resto per esborsi, oltre ad accessori di legge. (Omissis).

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 4 dicembre 2003, n. 18549*

**ICI - Esenzione, ex art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 - Spettanza - Condizioni.**

## **FATTO**

La Commissione tributaria provinciale di Verbania, previa loro riunione respingeva il 20 settembre 1997 i ricorsi proposti dall'Agenzia territoriale per la casa (già Iacp) della provincia di Novara avverso il rigetto delle sue istanze di rimborso dell'imposta comunale sugli immobili (Ici) corrisposta nell'anno 1995 relativamente agli alloggi di edilizia pubblica sovvenzionata posseduti dall'ente nel territorio dei comuni di Domodossola, Cannobio ed Omegna.

La decisione appellata dall'Agenzia, era riformata il 29 marzo 1999 dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, che accoglieva le istanze e disponeva il rimborso dell'imposta e degli interessi di legge "se dovuti", sull'assunto che gli alloggi erano esenti dall'Ici, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504/1992, in quanto destinati da un ente senza scopo di lucro allo svolgimento di un'attività assistenziale in favore dei ceti sociali umili, ai quali, nell'ambito di un rapporto connotato da prevalenti caratteri pubblicistici, era applicato un prezzo politico, e che argomento contrario all'esenzione non poteva essere desunto dall'introduzione con la L. n. 662/1996 di un'aliquota agevolata per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Iacp, inerendo tale beneficio all'edilizia convenzionata e non a quella sovvenzionata.

I comuni di Domodossola, Cannobio ed Omegna ricorrevano contestualmente con due motivi per la cassazione della sentenza e l'Agenzia resisteva con controricorso notificato il 30 ottobre 1999.

## **DIRITTO**

I ricorrenti, censurando con il primo ed il secondo motivo la sentenza impugnata per violazione, rispettivamente, dell'art. 7, comma 1, lettera i) e dell'art. 8, comma 4, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, deducono che secondo la costante interpretazione della relativa disciplina, l'attività di locazione del patrimonio di edilizia sovvenzionata, nella quale le Atc della regione Piemonte sono subentrate agli Iacp, riveste natura imprenditoriale e non assistenziale, nonostante la funzione strumentale degli alloggi alle finalità istituzionali degli enti e la predeterminazione legale delle pigioni, e che i profili pubblicistici dei rapporti instaurati dalle Agenzia con gli assegnatari-inquilini non escludono l'assenza di sinallagma nei rapporti stessi.

Presupposto del tributo, inoltre, è il possesso degli immobili, e non il loro utilizzo a fine di lucro, trovando l'imposta il suo fondamento nei vantaggi derivanti dalla fruizione dei servizi e delle attività gestionali dei comuni, e priva di conforto legislativo sarebbe la distinzione, ai fini dell'imponibilità, tra gli alloggi di edilizia sovvenzionata e quelli di edilizia convenzionata.

I motivi esposti e da esaminare congiuntamente per la loro stretta connessione, sono entrambi ammissibili e fondati, nella parte in cui non investono apprezzamenti di fatto, rimessi insindacabilmente al giudice di merito.

A norma degli artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 504/1992, presupposto oggettivo dell'imposta comunale sugli immobili e "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 e soggetti passivi della medesima sono il proprietario di immobili ..., ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività".

Essendo, altresì, la base imponibile del tributo costituita dal valore degli immobili, Ici si configura in relazione ai suoi elementi oggettivo e soggettivo come un'imposta diretta di tipo patrimoniale reale ed in relazione a tale

configurazione vanno interpretate le ipotesi particolari di esenzione, oltre che di agevolazione, tra le quali quella contenuta nell'art. 7, lett. i), del decreto legislativo citato, alla quale ha fatto riferimento la decisione di secondo grado, che concerne gli immobili utilizzati dagli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive ....”

Orbene, le Agenzie territoriali per la casa, istituite con legge della regione Piemonte 26 aprile 1993, n. 11 che esercitano nell'ambito locale le funzioni già attribuite agli Istituti autonomi per le case popolari e sono subentrate nei rapporti attivi e passivi di questi, sono qualificate dall'art. 3, comma 2, della legge citata, enti pubblici di servizio, non economici, ausiliari della regione, che provvedono all'amministrazione e gestione del proprio patrimonio e di quello ad esse affidato da altri enti pubblici ed all'attuazione di interventi, diretti o indiretti, finalizzati all'incremento ed alla considerazione del patrimonio di edilizia residenziale pubblica e dei relativi servizi.

L'espressa qualificazione delle agenzie quali enti pubblici non economici, ribadisce l'analoga natura già riconosciuta dagli Iacp (cfr. Cass. civ. SS.UU. sent. 22 dicembre 1994, n. 11052; Cons. St. Sez. VI, dec. 11 giugno 1990, n. 596), in relazione alle finalità sociali ed agli scopi di pubblico interesse da questi perseguiti nel costruire appartamenti economici da porre a disposizione delle categorie di cittadini meno abbienti o bisognosi, e coerenti con tali natura e funzione è il permanere dell'obbligo degli assegnatari-inquilini degli alloggi di corrispondere pigioni inferiori a quelle di mercato, in quanto calcolate senza intenti speculativi o di lucro (cfr. Corte Cost. sent. 22 dicembre 1969, n. 169; Corte Cost., sent. 28 luglio 1976, n. 193).

Tuttavia, che l'impossibilità degli enti attuatori e gestori dell'edilizia sovvenzionata in relazione agli immobili posseduti possa, essere genericamente negata in ragione della natura non economica degli enti stessi e della percezione per gli alloggi assegnati di pigioni inferiori a quelle correnti trova sicura, anche se implicita, esclusione nell'art. 21, comma 4, del R.D. 28 aprile 1938, n. 1165, il quale stabilisce che le pigioni delle case popolari vanno computate tenendo conto “del frutto del capitale investito, di tutte le spese di amministrazione, riparazione e manutenzione ordinaria e straordinaria ... del deperimento delle spese di assicurazione contro gli incendi e delle perdite per le spese di assicurazione contro gli incendi e delle perdite per le spese di assicurazione contro gli incendi e delle perdite per sfiti eventuali” e “delle imposte sovrainposte e tasse generali locali degli oneri dipendenti dai regolamenti locali ...

Nonostante le finalità sociali e gli scopi di pubblico interesse e l'esclusione di un profitto d'impresa, tali enti hanno il dovere infatti, di retribuire con il monte delle pigioni il capitale immobilizzato, realizzando il corrispondente reddito, e la previsione del recupero dei tributi erariali e locali corrisposti mediante lo sconto del loro ammontare nella determinazione delle pigioni a carico degli assegnatari inquilini lascia intendere l'esistenza di un principio di indifferenza del trattamento tributario alle finalità ed agli scopi che caratterizzano l'attività degli enti medesimi.

A tale proposito farebbe eccezione, secondo la Commissione tributaria regionale, l'art. 7, lettera i) del d.lgs. n. 504/1992, che esenta dall'imposta comunale gli immobili utilizzati direttamente dagli enti pubblici non economici “destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali e previdenziali ...” subordinando la fruizione del beneficio alla duplice condizione dell'utilizzo degli immobili da parte del possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito (cfr. Corte Cost. sent. 2 aprile 1999, n. 119)”

E' evidente al contrario che un utilizzo diretto degli immobili da parte delle agenzie territoriali per la casa per uno dei fini previsti dalla disposizione non è ravvisabile nell'attuazione dell'istituzionale destinazione alla locazione degli alloggi di edilizia sovvenzionata, sia pure a condizioni predeterminate della legge e che, essendo il godimento degli immobili da parte dei cittadini meno abbienti o bisognosi assoggettato al pagamento di pigioni remunerative del capitale investito, deve essere esclusa anche l'esistenza della seconda condizione.

Contrasta con la disciplina positiva, quindi, l'affermazione alla base della sentenza impugnata che l'attività espletata dalla contribuente senza scopi di lucro a favore di ceti sociali umili “non possa non essere considerata assistenziale” e del tutto apodittica, giacché frutto di un'argomentazione puramente circolare, è l'ulteriore asserzione che l'agevolazione introdotta dall'art. 3, comma 55, della L. 23 dicembre 1996, n. 622, che ha sostituito, con effetto dal 1 gennaio 1997, l'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 504/1992, non può riguardare gli alloggi di edilizia sovvenzionata, in quanto già in precedenza esenti dal tributo.

Alla fondatezza dei motivi seguono l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, va emessa nel merito, ai sensi dell'art. 384 del codice di procedura civile, pronuncia di rigetto dei ricorsi proposti dalla contribuente, pronuncia di rigetto dei ricorsi proposti dalla contribuente avverso il rigetto delle istanze di rimborso.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dei ricorsi proposti dalla contribuente avverso il rigetto delle istanze di rimborso. Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dell'intero giudizio.

**P.Q.M.**

la Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata.

Decidendo nel merito, rigetta i ricorsi originari della contribuente e compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 4 dicembre 2003, n. 18541*

**ICI - Determinazione aliquote - Competenza - Giunta comunale - Fondamento - Deroga alla norma generale di pari rango.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1) Con ricorso in data 16 novembre 1998 Mosca Franca e la Onlus Fisco Sos, intervenuta "ad adiuvandum", si opposero al provvedimento in data 17 luglio 1998, con cui il comune di Montanaro aveva rigettato l'istanza di rimborso di parte dell'Ici, che la medesima Mosca Franca assumeva di aver pagato in eccedenza per l'anno 1995.

2) Con sentenza depositata il 14 maggio 1999 la commissione tributaria provinciale di Torino respinse il ricorso, avendo giudicato inammissibile l'intervento dell'associazione Fisco Sos, per difetto di legittimazione attiva, ed avendo ritenuto legittima e valida la delibera con cui la giunta comunale aveva elevato l'aliquota dell'Ici; dichiarò, inoltre, compensate fra le parti le spese processuali.

3) Avverso tale decisione proposero appello sia Mosca Franca sia l'interventore adesivo, eccependo la difettosa costituzione in giudizio del comune resistente, la sussistenza, contrariamente al giudizio del primo giudice, della legittimazione dell'associazione menzionata a svolgere l'intervento adesivo e l'incompetenza della giunta comunale a deliberare l'aliquota dell'Ici, dovendo ritenersi competente il consiglio comunale.

La commissione tributaria regionale del Piemonte, con sentenza depositata il 4 maggio 2001, nel contraddittorio delle parti, respinse le eccezioni proposte da Fisco Sos, confermando la pronuncia d'inammissibilità dell'intervento per difetto di legittimazione attiva, e rigettò nel merito l'appello di Mosca Franca, condannando gli appellanti al pagamento delle spese processuali.

4) Per la cassazione di tale sentenza propongono ricorso, con sei motivi, illustrati da memoria, la Fisco Sos per la difesa dei diritti civili fiscali Onlus e Mosca Franca. Il comune di Montanaro non si è costituito.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

5) Si deve esaminare innanzitutto la questione - oggetto del secondo motivo di ricorso - concernente la legittimazione ad agire in questo giudizio dell'associazione Fisco Sos.

5.1. Tale legittimazione non sussiste ed il motivo suddetto è infondato.

5.2. L'art. 105 c.p.c. - applicabile anche al processo tributario in virtù del richiamo operato dall'articolo 1, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - dispone infatti, al secondo comma, che per spiegare un intervento adesivo in giudizio occorre avervi interesse.

In particolare, l'interesse richiesto per la legittimazione dell'intervento adesivo dipendente, tendente - come nel caso della Fisco Sos - a far valere le ragioni della parte adiuvata, non può consistere in una utilità di puro fatto (come l'intenzione di perseguire le violazioni fiscali "bagatellari" o di lucrare le spese di giudizio), ma deve concretarsi in un interesse giuridicamente rilevante e qualificato, determinato cioè dalla sussistenza di un rapporto giuridico sostanziale fra adiuvante e adiuvato e dalla necessità d'impedire che nella propria sfera giuridica possano ripercuotersi conseguenze dannose derivanti da effetti riflessi o indiretti del giudicato (Cass. nn. 1106/1995, 12758/1993, 5736/1993, 11404/1992, 7769/1990).

5.3. In termini ancor più specifici, l'interesse ad intervenire nel processo tributario è disciplinato dall'articolo 14 del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, il quale lo limita (comma 3) a coloro che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.

5.4. Nel caso di specie, pertanto, la Fisco Sos non è legittimata ad intervenire, non essendo soggetta all'obbligazione di pagare l'Ici al comune di Montanaro né parte del rapporto tributario fra detto ente e Mosca Franca.

6) La ritenuta mancanza di legittimazione attiva della Fisco Sos, e quindi il rigetto del motivo di censura in esame, comporta l'assorbimento del sesto motivo (erroneamente classificato come settimo) - con cui lamenta che il suo intervento fu dichiarato inammissibile, anziché improponibile per carenza d'interesse - giacché non si riferisce alla posizione della parte principale.

7) L'unico interesse diretto, riconoscibile anche alla Fisco Sos, in questo giudizio - al quale altrimenti non potrebbe partecipare (cfr. Cass. nn. 5126/1999, 6241/1987) - è quello relativo alla pronunzia sulle spese (Cass. n. 10252/1997), cui si riferisce il quinto motivo di ricorso (erroneamente elencato come sesto), che quindi è opportuno esaminare subito di seguito.

7.1. Con tale motivo la sentenza impugnata è censurata per aver condannato entrambi gli appellanti - non solamente la Fisco Sos, nei confronti della quale sarebbe stata unicamente rivolta l'attività difensiva dell'ente locale - al pagamento delle spese processuali, liquidate in L. 800.000, senza distinguere tra onorari, diritti e rimborsi e senza motivare l'avvenuto scostamento dai limiti minimi tabellari, pur non essendo stata presentata la nota spese dalla parte avversaria.

7.2. La censura è fondata, limitatamente alla seconda parte.

7.2.1. La condanna di entrambi gli appellanti al pagamento "delle spese processuali" del giudizio di secondo grado consegue, infatti, anche d'ufficio - in caso di mancato deposito della nota spese, ai sensi dell'art. 75 disp.att.c.p.c., da parte del difensore della parte avversa vittoriosa (Cass. n. 1440/2000) -, alla soccombenza (art. 91, primo comma, c.p.c.), a prescindere dal fatto che l'attività difensiva della parte vittoriosa sia stata asseritamente rivolta nei confronti dell'interventore, piuttosto che nei confronti della parte adiuvata. Sotto questo profilo, quindi, il motivo è destituito di fondamento.

7.2.2. Peraltro è esatto che, in caso di mancata presentazione della nota spese - circostanza verificatasi nella fattispecie, secondo l'affermazione dei ricorrenti -, la liquidazione deve essere compiuta dal giudice in modo tale da mettere la parte interessata in grado di controllare il rispetto dei limiti tabellari, esclusa la possibilità di liquidazione globale e, in ogni caso, di cumulo indistinto delle somme dovute a titolo di onorari, diritti e rimborsi (Cass. nn. 11276/2002, 1707/1995).

7.3. La sentenza impugnata che, omettendo tale distinta e motivata liquidazione, contiene solo nel dispositivo la condanna onnicomprensiva degli appellanti "al pagamento delle spese processuali liquidate in L. 800.000", deve quindi essere cassata in relazione a tale punto.

8) Gli altri motivi di ricorso sono inammissibili o infondati, e vengono esaminati nell'ordine che segue, per ragioni di precedenza logica e giuridica, antepoendo quelli che presentano contenuto processuale.

9) In particolare, il terzo, erroneamente indicato come quarto, con cui si denuncia, sotto un primo profilo, violazione di legge e vizi di motivazione relativamente alla pretesa mancanza di valida autorizzazione del sindaco a resistere in giudizio siccome la delibera di giunta, riferentesi a diversi gradi del giudizio ed a diversi ricorrenti, sarebbe irregolare, è inammissibile, in quanto non reca alcuna critica alla "ratio decidendi" della sentenza impugnata, secondo la quale non è invalida l'autorizzazione concessa "per la presente causa e per altra", essendo "entrambe chiaramente citate nel provvedimento autorizzatorio.

9.1. Sotto altro profilo, con riferimento a presunti difetti nella votazione della delibera di giunta, la censura è ugualmente inammissibile giacché la commissione regionale ne motiva il rigetto considerando che le modalità di votazione erano ben specificate nella delibera, con l'annotazione che questa era stata votata all'unanimità ed in forma palese; la ricorrente ritiene "apparente" tale motivazione, ma non espone le ragioni della critica, assumendo invece, in modo del tutto inconfidente, che la delibera della giunta risulta adottata "nelle forme di legge", laddove sarebbe stato necessario (con riferimento all'articolo 5 legge 8 giugno 1990, n. 142) un riferimento allo statuto, quale atto amministrativo e non normativo.

9.2. L'ulteriore profilo, per cui la delibera autorizzatoria sarebbe invalida o inesistente con riferimento all'azione giudiziaria intentata da Mosca Franca, essendo stata adottata solo nei confronti di Fisco Sos, è infondato, sotto entrambi gli aspetti denunciati della violazione di legge e dei vizi di motivazione, perché la sentenza impugnata dà motivatamente atto dell'avvenuto conferimento dei necessari poteri al sindaco "con espresso riferimento al contenzioso in questione", di cui è certamente parte Mosca Franca.

L'unicità del rapporto di diritto sostanziale, oggetto della stessa controversia, fa escludere, infatti, che dovessero essere concesse distinte autorizzazioni per resistere nei confronti del ricorrente principale e dell'interventore.

10) Il quarto motivo, erroneamente classificato quinto, concernente violazione di legge e vizi di motivazione con riferimento al presunto divieto, per l'ente locale, di avvalersi di un professionista esterno all'amministrazione nei giudizi di merito, è inammissibile.

10.1. L'impugnata sentenza ha correttamente motivato, sul punto, che le norme asseritamente violate (articolo 30, comma 1, lett. i), legge 30 dicembre 1991, n. 413; articoli 11, comma 3, e 12, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), prescrivendo l'obbligo dell'assistenza tecnica per i privati, non rendono peraltro illegittima la nomina a difensore, effettuata dall'ente locale, di un professionista esterno iscritto all'albo.

10.2. La ricorrente ripropone inammissibilmente in questa sede di legittimità le stesse argomentazioni precedenti, senza esporre alcuna critica alla "ratio decidendi" adottata dalla sentenza impugnata; donde l'inammissibilità della censura.

11) Il primo motivo di ricorso, infine, concerne il merito della lite, essendo censurata la sentenza della commissione regionale, relativamente alla questione dell'organo competente - giunta o consiglio comunale - a deliberare la maggiorazione dell'aliquota Ici, per violazione degli articoli 1, comma 3, 32, comma 2, lett. g), 35, comma 2, legge 8 giugno 1990, n. 142; art. 6, comma 1, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; nonché per omessa o insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia.

11.1. In proposito, la commissione tributaria regionale ha giudicato legittima la delibera della giunta comunale, in base al chiaro disposto della normativa vigente all'epoca (articolo 6, 1° co., d.lgs. n. 504/1992) ed alla sent. n. 111/1991 della Corte costituzionale, confermativa di tale legittimità.

11.2. Sostiene, in contrario, la ricorrente che la competenza della giunta sarebbe stata erroneamente ritenuta, giacché la deliberazione con cui sono modificate le aliquote avrebbe natura ordinamentale, come tale riservata al consiglio comunale ai sensi dell'articolo 32, comma 2, lett. g), legge n. 142 del 1990, senza possibilità di abrogazione implicita di tale disposizione ad opera del successivo D.Lgs. n. 504 del 1992 - che, all'art. 6, comma 1, dispone(va) la competenza della giunta (norma poi significativamente modificata dall'art. 3, comma 53, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che attribuì tale competenza, genericamente, al "Comune") -, giacché l'articolo 1, comma 3, della citata legge n. 142 del 1990, ancorando all'articolo 128 della Costituzione i principi in essa stabiliti, avrebbe positivamente escluso la possibilità di deroghe, se non per disposizione espressa di legge.

Tale sistema normativo, che attribuisce all'organo comunale più rappresentativo, cioè al consiglio (i cui atti unicamente sono sottoposti a controllo obbligatorio, ai sensi dell'articolo 17, commi 33 e 34, legge 15 maggio 1997, n. 127), il potere di fissare la misura del prelievo tributario locale, sarebbe confermato, secondo la ricorrente, dall'articolo 52 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che, attribuendo a Province e Comuni la potestà regolamentare in materia di tributi locali, esclude la competenza della giunta; invece, la sent. n. 111/1997 della corte costituzionale - citata dal giudice "a quo" per corroborare il giudizio di legittimità della norma che, all'epoca, attribuiva la competenza alla giunta comunale - non sarebbe risolutiva del caso perché, limitandosi ad escludere l'incostituzionalità della norma in esame (art. 6, comma 1, d.lgs. n. 504 del 1992) per violazione della riserva di legge, non avrebbe affatto pronunziato in merito al profilo d'illegittimità dipendente dal rapporto fra la norma stessa e quelle di carattere generale (artt. 1, comma 3 e 32, comma 2, lett. g), legge n. 142 del 1990) attributive di distinte competenze ai diversi organi comunali nel quadro dell'articolo 128 della Costituzione.

11.3. Il motivo è infondato.

11.4. Il più volte citato articolo 6, comma 1, del D.Lgs. n. 504 del 1992, nella formulazione originaria, vigente nel 1995, epoca cui si riferisce il giudizio, affermava in modo esplicito la competenza della giunta comunale per la determinazione dell'aliquota dell'Ici. Tale disposizione, pur non allineata ai criteri di competenza stabiliti dalla legge n. 142 del 1990 sull'ordinamento delle autonomie locali, era però di uguale rango gerarchico, quale legge dello Stato, sicché poteva efficacemente derogare a quella anteriore, per incompatibilità, ai sensi dell'articolo 15 delle preleggi al codice civile, non avendo evidentemente voluto il legislatore adeguarsi, nel caso (e fino alla modifica poi introdotta con l'articolo 3, comma 53, legge n. 662 del 1996, entrata in vigore il 1° gennaio 1997), ai suddetti principi generali di ripartizione interna delle competenze comunali. In tal senso - ed anche per l'infondatezza di eventuali sospetti d'incostituzionalità, in relazione all'art. 128 Cost. - questa suprema corte si è recentemente espressa (Cass. n. 7602/2002), ed il collegio non ha ragione di discostarsi da tale orientamento.

12) Per tutte le ragioni esposte, in accoglimento, per quanto di ragione, del quinto motivo di ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata sul punto, con rinvio ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Piemonte, che statuirà in ordine alle spese, diritti ed onorari del giudizio d'appello, uniformandosi al principio di diritto su espresso (v. precedente punto 7.2.2), e deciderà anche sulle spese di questo giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte di Cassazione accoglie, per quanto di ragione, il quinto motivo di ricorso; rigetta i primi quattro motivi, assorbito il sesto. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese di questo giudizio di legittimità, ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Piemonte.

*CORTE COSTITUZIONALE, 28 novembre 2003, n. 345*

**ICI - Illegittimità costituzionale dell'art. 2 comma 5, DL n. 16/1993 - Omessa previsione dell'esenzione anche per i beni di interesse storico o artistico di proprietà di enti pubblici o persone giuridiche private senza scopo di lucro.**

## RITENUTO IN FATTO

1.- La Commissione tributaria provinciale di Genova, con ordinanza del 22 ottobre 2002, depositata il 31 gennaio 2003, ha sollevato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI ivi prevista solo agli "immobili di interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 3, legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni".

Il giudizio a quo - avente ad oggetto il ricorso avverso avvisi di accertamento ICI relativi ad un immobile di proprietà della Banca d'Italia - verte sulla applicabilità del beneficio fiscale previsto dal citato art. 2, comma 5, del decreto-legge n. 16 del 1993, agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della stessa legge (ora art. 5 del testo unico approvato con decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490), appartenenti ad enti pubblici.

Il giudice rimettente esclude, "alla stregua del chiaro tenore della norma in esame, e della giurisprudenza tributaria di merito esistente in materia", la possibilità di interpretare estensivamente la norma stessa. Osserva, peraltro, che essa porta all'individuazione di due categorie di immobili di interesse storico o artistico, l'una avente diritto all'agevolazione fiscale e l'altra no, che si differenzerebbero esclusivamente per la natura, privata o pubblica, del soggetto proprietario del bene.

Ne discenderebbe pertanto - pur tenuto conto dell'ampia discrezionalità spettante al legislatore nella individuazione dei fatti espressivi di capacità contributiva - una palese violazione del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., tanto più ove si consideri che la distinzione, ai fini fiscali, tra beni di proprietà pubblica e beni di proprietà privata sarebbe del tutto estranea al sistema delineato dalla legge 2 agosto 1982, n. 512 (Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale).

2.- Si è costituita la Banca d'Italia, ricorrente nel giudizio a quo, concludendo per l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale o, in subordine, per l'adozione di una pronuncia interpretativa intesa ad affermare l'applicabilità del beneficio fiscale anche agli immobili appartenenti ai soggetti indicati all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico).

Sottolinea la Banca d'Italia l'irrelevanza - alla stregua della legislazione vigente - dei profili soggettivi in punto di individuazione dei beni di interesse storico o artistico tutelati in attuazione del principio sancito dall'art. 9 Cost., essendo la nozione di bene soggetto a tutela "connessa esclusivamente alle caratteristiche oggettive del bene medesimo". La distinzione tra beni di proprietà pubblica e beni di proprietà privata rilevarebbe esclusivamente a fini procedurali, nel senso che i beni appartenenti ad enti pubblici sarebbero automaticamente assoggettati alle disposizioni della legge speciale, mentre quelli appartenenti a privati lo diverrebbero solamente a seguito della notifica del provvedimento ministeriale, appunto previsto dall'art. 3 della legge n. 1089 del 1939, che li dichiara "di interesse particolarmente importante".

I beni culturali di proprietà pubblica sarebbero in definitiva caratterizzati da un più elevato livello di tutela, cosicché la limitazione ai soli beni di proprietà privata dell'agevolazione tributaria di cui si tratta - evidentemente finalizzata a consentire la conservazione ed il miglioramento del patrimonio artistico della nazione ed a compensare i proprietari dei vincoli imposti dalla legge - risulterebbe priva di ragionevolezza, in quanto contrastante con la suddetta ratio, oltre che lesiva del principio di eguaglianza, perché assoggetterebbe a diversa disciplina situazioni sostanzialmente uguali.

La stessa natura di imposta ordinaria sul patrimonio propria dell'ICI sarebbe, sotto altro aspetto, incompatibile, pena la violazione del principio di ragionevolezza, con una discriminazione fondata su profili esclusivamente soggettivi.

3.- Si è costituito in giudizio anche il Comune di Genova, resistente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Genova, concludendo per la declaratoria di inammissibilità o di infondatezza della questione.

Ad avviso della parte, la questione sarebbe in primo luogo inammissibile in quanto - secondo la giurisprudenza della stessa Corte - non è sindacabile la discrezionalità del legislatore in ordine alla concessione di agevolazioni fiscali.

Nel merito sarebbe, in ogni caso, insussistente la prospettata violazione dell'art. 3 Cost. in quanto la norma impugnata troverebbe giustificazione nella più ridotta capacità contributiva generalmente propria dei soggetti privati rispetto agli enti pubblici.

4.- E' intervenuto nel giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, a sua volta concludendo per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione.

Ad avviso della parte pubblica, il rimettente avrebbe innanzitutto ommesso di considerare che, secondo la più recente giurisprudenza del Consiglio di Stato, anche i beni appartenenti ad enti pubblici sarebbero soggetti al regime

vincolistico solo a seguito di una esplicita dichiarazione dell'importante interesse storico o artistico da parte del Ministero per i beni e le attività culturali, con la conseguenza dunque che anch'essi - per effetto della suddetta dichiarazione - potrebbero godere del trattamento fiscale agevolato previsto dalla norma impugnata.

Ricorda comunque l'Avvocatura che le disposizioni in tema di agevolazioni o benefici fiscali trovano il proprio fondamento nella discrezionalità del legislatore tributario, con l'unico limite della manifesta irragionevolezza o arbitrarietà. Quanto, poi, all'asserita violazione del principio di eguaglianza, assume la stessa Avvocatura che il più favorevole trattamento tributario riservato ai soggetti privati sarebbe giustificato dal sacrificio che la legge speciale impone agli interessi privatistici, a fini di tutela dell'interesse pubblico, laddove gli enti pubblici sarebbero invece istituzionalmente deputati al perseguimento di interessi pubblici.

5.- Nell'imminenza dell'udienza pubblica tanto la Banca d'Italia quanto il Comune di Genova hanno depositato memorie illustrative, insistendo nelle conclusioni rispettivamente assunte.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1.- La Commissione tributaria provinciale di Genova dubita della legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI, ivi prevista, agli immobili di interesse storico o artistico, appartenenti a "privati proprietari", di cui all'art. 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico), sostanzialmente trasfuso nell'art. 6 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352), con esclusione dunque di quelli, appartenenti ad enti pubblici (o persone giuridiche private senza fine di lucro), di cui all'art. 4 della stessa legge (ora art. 5 del testo unico n. 490 del 1999).

2.- La questione è fondata.

2.1.- La ratio della agevolazione di cui si tratta va individuata in una esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta.

In relazione a tale ratio, occorre, dunque, verificare se la distinzione tra gli immobili di interesse storico o artistico appartenenti a "privati proprietari", di cui all'art. 3 della legge n. 1089 del 1939, e quelli di proprietà di enti pubblici o persone giuridiche private senza scopo di lucro, di cui all'art. 4, sia tale da giustificare un diverso trattamento fiscale, o se invece, sotto questo specifico profilo, essa sia manifestamente arbitraria e, quindi, tale da rendere incostituzionale la limitazione dell'agevolazione fiscale su di essa basata.

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

Indipendentemente dall'opinione che si ritenga al riguardo più corretta, risulta, in ogni caso, pacifico che la distinzione tra le fattispecie di cui agli artt. 3 e 4 della legge n. 1089 del 1939 può eventualmente riguardare le modalità attraverso le quali si perviene, nei due casi, all'individuazione dei beni oggetto di tutela, ma di certo non attiene al regime giuridico cui i beni in questione sono assoggettati, in ragione del loro interesse storico o artistico, identica essendo, nei due casi, la disciplina finalizzata alla loro tutela.

Ed è appena il caso di sottolineare che il mancato riferimento, nella norma impugnata, ai beni di cui all'art. 4 della legge n. 1089 del 1939 non può di certo trovare giustificazione né - come sostiene il Comune di Genova - in una presunta maggiore capacità contributiva degli enti pubblici rispetto ai soggetti privati, trattandosi di una presunzione del tutto irragionevole e della quale comunque non vi è traccia nell'ordinamento tributario, né - come assume l'Avvocatura - nella considerazione che gli enti pubblici sono istituzionalmente chiamati al perseguimento di finalità di ordine generale, in quanto ciò naturalmente non può significare che ciascun ente pubblico debba perseguire, oltre

ai propri fini istituzionali, anche quelli di tutela del patrimonio storico-artistico della nazione. E ciò a prescindere dal fatto che l'una e l'altra tesi sembrano completamente trascurare la circostanza che l'art. 4 della legge n. 1089 del 1939 non si riferisce solamente agli enti pubblici ma anche alle persone giuridiche private senza fini di lucro.

Risulta, pertanto, evidente che la distinzione tra i beni di interesse storico o artistico di cui agli artt. 3 e 4 della legge n. 1089 del 1939 rappresenta un elemento di discriminazione manifestamente irragionevole rispetto all'applicazione di un beneficio fiscale che trova - come si è osservato - il suo fondamento oggettivo proprio nella peculiarità del regime giuridico dei beni di cui si tratta. Mentre, d'altro canto, l'esigenza di certezza nei rapporti tributari cui assolve il provvedimento formale previsto dall'art. 3 della legge n. 1089 del 1939 (che, secondo un diffuso orientamento interpretativo, potrebbe mancare, come si è visto, per i beni di cui all'art. 4) ben può essere soddisfatta, per i beni appartenenti agli enti pubblici (o alle persone giuridiche private senza fini di lucro), dalla loro inclusione negli elenchi di cui allo stesso art. 4 della legge ovvero da un atto dell'amministrazione dei beni culturali ricognitivo dell'interesse storico o artistico del bene.

Conclusivamente, la norma impugnata va ricondotta a legittimità costituzionale attraverso una pronuncia che ne estenda l'applicazione agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089.

### **P.Q.M.**

#### **LA CORTE COSTITUZIONALE**

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui non si applica agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico), ora art. 5 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352).

*CORTE COSTITUZIONALE, 7 novembre 2003, n. 336*

### **ICI - Coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale - Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale. Rilevanza della questione - Eccezioni difetto - Eccezione di inammissibilità - Reiezione - Ordinanza.**

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), promossi con ordinanza del 12 novembre 2002 dalla Commissione tributaria provinciale di Imperia sul ricorso proposto da L. M. contro il comune di Taggia e con ordinanza del 22 maggio 2002 dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna sul ricorso proposto da M. Z..

contro il comune di Riolo Terme, iscritte ai nn. 61 e 68 del registro ordinanze 2003 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica nn. 9 e 10, 1ª serie speciale, dell'anno 2003.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri; Udito nella camera di consiglio del 1° ottobre 2003 il giudice relatore Annibale Marini.

Ritenuto che la Commissione tributaria provinciale di Imperia, nel corso di un giudizio di impugnazione di un avviso di liquidazione ICI emesso dal comune di Taggia, con ordinanza del 12 novembre 2002 ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), secondo cui, «agli effetti dell'applicazione dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, [...] si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia»;

che, ad avviso del rimettente, la norma contrasterebbe con gli evocati parametri costituzionali escludendo dall'agevolazione prevista dal richiamato art. 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421) proprio quei coltivatori

diretti che, non potendo essere iscritti alla relativa gestione INPS in difetto del requisito delle 104 giornate lavorative annue, presenterebbero in realtà una minore capacità contributiva;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per l'inammissibilità o l'infondatezza della questione;

che, ad avviso dell'Avvocatura, l'ordinanza sarebbe carente di motivazione in punto di rilevanza, non essendo chiarito se il terreno cui si riferisce l'avviso di liquidazione impugnato sia un terreno agricolo (nel quale caso godrebbe di esenzione totale, ricadendo in area montana o di collina ricompresa tra quelle di cui all'art. 7, lettera h), del decreto legislativo n. 504 del 1992) ovvero un terreno potenzialmente fabbricabile sul quale persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale;

che, in ogni caso, non sussisterebbe la prospettata violazione del principio di eguaglianza atteso che, stante l'evidente finalità di incentivazione dell'attività agricola perseguita dalla norma, non sarebbe irragionevole la previsione di «requisiti e condizioni di accesso all'agevolazione», in funzione antielusiva; che la norma impugnata non contrasterebbe nemmeno con l'art. 53 Cost., tenuto conto della discrezionalità spettante al legislatore, con il limite della non arbitrarietà, nella individuazione delle ipotesi di agevolazione tributaria con finalità incentivante;

che la Commissione tributaria provinciale di Ravenna, con ordinanza del 22 maggio 2002, ha sollevato questione di legittimità costituzionale della medesima norma, in riferimento agli artt. 3, 70 e 76 Cost.;

che, ad avviso del rimettente, la norma impugnata sarebbe lesiva del principio di eguaglianza in quanto, condizionando il beneficio fiscale all'obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia, escluderebbe dal beneficio stesso gli imprenditori agricoli a titolo principale ed i coltivatori diretti già titolari di pensione;

che la norma stessa si porrebbe inoltre in contrasto con gli artt. 70 e 76 Cost., violando la delega di cui all'art. 3, comma 14, lettera f), numero 2 (recte: art. 3, comma 149, lettera f), numero 2) della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica - Collegato alla legge finanziaria 1997); che è intervenuto anche in tale giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, concludendo per la declaratoria di infondatezza della questione;

che non vi sarebbe, ad avviso dell'Avvocatura, alcun eccesso di delega atteso che la norma delegante espressamente prevedeva che il Governo individuasse i beneficiari delle agevolazioni previste dall'art. 9, comma 1, del decreto legislativo n. 504 del 1992;

che non sussisterebbe nemmeno violazione dell'art. 3 Cost., rientrando nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva.

Considerato che i due giudizi, avendo ad oggetto la medesima norma, vanno riuniti per essere decisi con unico provvedimento;

che, in via preliminare, va respinta l'eccezione - avanzata dall'Avvocatura - di inammissibilità della questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Imperia, per difetto di motivazione sulla rilevanza, risultando evidentemente pacifica tra le parti in causa la circostanza che il terreno cui l'avviso di accertamento si riferisce non goda della esenzione totale dall'ICI;

che, nel merito, la norma impugnata introduce un'agevolazione fiscale la cui giustificazione evidentemente risiede in un intento di incentivazione dell'attività agricola, connesso alla finalità di razionale sfruttamento del suolo cui fa riferimento l'art. 44 della Costituzione;

che l'individuazione del concreto ambito di applicazione dell'agevolazione rientra - secondo la costante giurisprudenza di questa Corte - nella discrezionalità del legislatore, salva la manifesta irragionevolezza (cfr., ex plurimis, sentenza n. 431 del 1997, ordinanza n. 27 del 2001);

che, in relazione alla suddetta ratio incentivante, non appare manifestamente irragionevole che dal beneficio siano esclusi coloro che - per il limitato numero di giornate lavorative che la coltivazione dei fondi di loro proprietà richiede ovvero per il fatto di godere di trattamenti pensionistici - all'evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito;

che non sussiste poi il difetto di delega denunciato dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna - che a tale riguardo evoca, del tutto impropriamente, anche l'art. 70 Cost. - considerato che l'art. 3, comma 149, lettera f), numero 2, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica - Collegato alla legge finanziaria 1997), espressamente attribuisce al Governo il potere di disciplinare «ai fini dell'art. 9 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992, i soggetti passivi ivi contemplati»;

che la questione risulta perciò, sotto ogni profilo, manifestamente infondata.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, secondo comma, delle norme integrative per i giudizi innanzi alla Corte costituzionale.

**Per questi motivi**

LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi, Dichiarò la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Imperia e, in riferimento agli artt. 3, 70 e 76 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna, con le ordinanze in epigrafe.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BOLOGNA, 5 novembre 2003, n. 76/06/03*

**ICI - Immobili utilizzati da enti non commerciali - Esenzione, ai sensi dell'articolo 7, lett. i), d.lgs. 504/1992, - Requisiti - Coincidenza tra soggetto proprietario e soggetto utilizzatore - Esclusione - Conseguenze - Esonero dall'imposta.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto notificato in data 21.12. 2001 il Comune di Sassuolo informava il contribuente I.S.S. s.p.a. che, per l'imposta Ici dovuta per l'anno 1996 con riferimento all'immobile in questione (fabbricato in via V. cat. D/6) si era proceduto all'accertamento per rettifica della denuncia presentata il 6.12.2001 relativa all'anno 1996 in quanto risultava "che la S.V. abbia denunciato il possesso di n. 2 u.i. a valore contabile esenti da Ici. A seguito di richiesta dello scrivente, al fine di verificare la correttezza e fondatezza di quanto dichiarato, la S.V. non ha prodotto alcun documento relativo alle scritture contabili. Pertanto l'ufficio ai fini della determinazione della base imponibile ha provveduto a considerare il valore contabile dichiarato nell'ultima dichiarazione Ici presentata. L'immobile oggetto dell'accertamento non ha diritto all'esenzione ai sensi dell'art. 7 lettera i) del d.lgs. 504/1992 in quanto la destinazione data dalla società all'immobile, cioè la locazione, integra pacificamente una attività commerciale, che è agli antipodi rispetto alle attività elencate nella norma di esenzione".

Avverso tale accertamento proponeva ricorso alla Commissione provinciale di Modena il contribuente sostenendo che ricorrevano gli estremi all'esenzione in quanto l'immobile era utilizzato da un ente non commerciale e la destinazione era quella di svolgimento di attività ricettive, culturali, ricreative e sportive. Contestava l'assunto del Comune di Sassuolo circa la considerazione che l'esenzione debba essere verificata in capo al proprietario in quanto la legge ricollegava l'esenzione al concetto di utilizzo. Produceva contratto di affitto ultrannovennale alla I.S.S. s.r.l. e varie risoluzioni ministeriali.

Fissata l'udienza, si costituiva il comune rilevando che secondo la risoluzione ministeriale 11.11.1996, pur dovendosi far riferimento quanto al requisito soggettivo al soggetto utilizzatore e non a quello proprietario dell'immobile per potersi dar luogo all'esenzione è necessario che l'utilizzo oltre che avvenire direttamente ad opera di un ente non commerciale (e tale non è lo Sporting Club Sassuolo potendo per statuto svolgere attività di compravendita, locare, permutare ecc.) concretizzi di per se stesso l'esercizio di una attività assistenziale, previdenziale, ricettiva, culturale, ricreativa ecc.

Concludeva quindi, ove non si aderisse alla tesi della identità tra il soggetto proprietario e il soggetto utilizzatore, precisando che le unità immobiliari in questione erano destinate anche ad attività di ristorazione e bar e che la società Sporting aveva acquistato nel 1997 una unità immobiliare subito rivenduta nel 1998.

La Commissione provinciale con sentenza del 25 settembre 2002 rigettava il ricorso sostenendo che la I.S.S. s.p.a. non aveva destinato l'immobile esclusivamente alle attività previste in esenzione in quanto lo aveva concesso in locazione. Avverso tale sentenza proponeva appello il contribuente sostenendo che lo stesso ministero con la risoluzione 11.11.1996, n. 247/6 aveva riconosciuto che era necessario individuare il requisito soggettivo in riferimento al soggetto utilizzatore e non a quello del proprietario.

Eccepiva poi che la tesi del comune sulla destinazione di parti dell'immobile "destinate anche ad attività di ristorazione, bar, ..." e "sulla natura anche commerciale del soggetto utilizzatore" costituivano un thema decidendum sottratto all'esame della Commissione di I e II grado perché non dedotto nell'avviso di rettifica in quanto la struttura impugnatoria del processo tributario circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato (Cassazione 15.7.1996, n. 6404 in Giurisprudenza Italiana, 1, I, 299).

Contestava comunque l'assunto del comune circa le operazioni commerciali dell'utilizzatore dato che rientravano per statuto in attività collaterali e complementari per raggiungere lo scopo ricreativo e che il bar e ristorante venivano utilizzati dai soci e a prezzi non eccedenti i costi.

All'udienza pubblica del 1° ottobre 2003 le parti, rappresentate dai loro difensori, ribadivano le rispettive tesi difensive.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

L'eccepito ampliamento del thema decidendum ad opera del comune sollevato dal contribuente in questa sede, in quanto costituente formale eccezione, è fondato.

L'antico broccardo latino tantum devolutum quantum appellatum trova infatti ancora attuale applicazione in quanto nella struttura impugnatoria del processo il dibattito è circoscritto alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato (conforme Cassazione 15.7. 1996, n. 6404).

Nel caso che ci occupa l'accertamento per rettifica è stato effettuato in quanto si è ritenuto che la condizione prevista dalla legge per l'esenzione presupponesse una perfetta identità tra il soggetto proprietario del bene ed utilizzatore e pertanto, non essendovi tale identità, si è richiesto il pagamento dell'imposta. In conseguenza la controversia deve essere circoscritta a tale problema. Quanto al merito erra la Commissione provinciale quando sostiene che la legge impone o meglio imponeva queste due condizioni e cioè che il soggetto proprietario fosse lo stesso che svolgeva attività esente da Ici.

Nell'incertezza della soluzione del problema è intervenuta una risoluzione del Ministero delle finanze alla quale si è appellata sia in primo grado che nell'attuale giudizio il ricorrente e che pertanto era perfettamente a conoscenza dell'organo giudicante.

A conferma della corretta interpretazione della norma operata dal ministero si evidenzia che solo a partire dal 1998 l'articolo 59 del d.lgs. 446/1997 ha attribuito agli enti locali il potere di circoscrivere l'esenzione agli immobili che oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore. La sentenza va quindi riformata. La incertezza della questione di merito trattata impone una compensazione integrale delle spese di lite.

## **P.Q.M.**

In riforma dell'appellata decisione accoglie il ricorso del contribuente.  
Spese compensate. (Omissis).

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, sez. I, 15 ottobre 2003, n. 123/1/03*

## **ICI - Recupero d'imposta sui fabbricati privi di rendita catastale - Attribuzione della rendita catastale - Articolo 74, legge n. 342/2000 - Irretroattività della rendita catastale - Infondatezza.**

È legittimo il recupero dell'imposta comunale sugli immobili per le annualità antecedenti quella di avvenuta attribuzione della rendita catastale al fabbricato, non ostando a ciò il disposto dell'articolo 74, legge n. 342/2000, che ha la differente funzione di disciplinare le modalità di notifica della rendita stessa.

L'attività di liquidazione dell'Ici sui fabbricati sprovvisti della rendita catastale non rientra nell'ambito di applicazione degli ordinari termini decadenziali della liquidazione dell'imposta, ma è disciplinata dalla norma speciale di cui all'articolo 11, comma 1, ultimo periodo, d.lgs. 504/92. Ne consegue che entro il termine decadenziale del 31 dicembre dell'anno successivo a quello di avvenuta attribuzione della rendita, il comune ha il potere di recuperare l'imposta sin dal primo anno di possesso (nella specie, il 1993), con il solo limite del rispetto del termine di prescrizione ordinaria decennale.

## **RITENUTO IN FATTO**

Con gli avvisi di liquidazione in epigrafe il Comune di San Giovanni in Marignano, riscontrato lo scostamento fra i valori provvisori e quelli definitivi attribuiti agli immobili di proprietà della ricorrente, in applicazione dell'art. 11 del d.lgs. 504/92 provvedeva alla liquidazione della maggiore Ici dovuta per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 calcolata sulla base delle rendite assegnate rispetto a quella versata in relazione alle rendite di fabbricati similari già iscritti in catasto come prescritto dall'art. 5, comma 4, del citato decreto.

In opposizione ai predetti avvisi la ricorrente ne deduce la nullità in via principale per manifesta violazione dell'art. 74, comma 1, della l. 342/2000 ed in via subordinata per decadenza dei termini.

Sostiene in ordine alla prima eccezione l'illegittima applicazione delle rendite ai fini Ici per le annualità precedenti alla loro notifica, poiché, ai sensi della summenzionata norma, queste risultano essere un dato giuridicamente inesistente fino a quando non legalmente rese note all'interessato.

Inoltre ritiene che la notifica degli avvisi per gli anni 1993, 1994, 1995, 1996, avvenuta in data 20.11.2002, sia stata effettuata oltre i termini di legge, considerato che la proroga al 31.12.2002 per l'attività di liquidazione da parte dei comuni disposta dalla l. 448/2001 riguardava le annualità dal 1997 in avanti.

Resiste in giudizio il Comune di San Giovanni in Marignano sottolineando la correttezza del proprio operato, del tutto legittimo sia sotto il profilo formale degli atti emessi, tempestivamente notificati, sia con riferimento ai valori di rendita utilizzati, esattamente corrispondenti ai dati ufficiali forniti dall'Ute da applicarsi anche per le annualità pregresse alla loro notifica.

In proposito afferma che dalla formulazione letterale dell'art. 74 della l. 342/ 2000 così come dall'interpretazione logico sistematica effettuata in collegamento con l'art. 30, comma 11, della l. 488/ 98, appare chiaro che il comune deve attendere la notifica della rendita, ovvero il momento in cui essa diventa giuridicamente rilevante, per poi effettuare il recupero della differenza d'imposta, ovvero disporre il rimborso, ai sensi dell'art. 5, comma 4 e dell'art. 11, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. 504/92, tuttora vigenti.

Aggiunge che gli avvisi per il recupero dell'Ici per le annualità contestate sono stati emessi sulla base della norma contenuta nell'art. 11, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. 504/92 che prevede come unico termine per l'azione del comune il 31 dicembre successivo alla comunicazione della rendita catastale, per cui stante la notifica dei provvedimenti Ici nel 2002 sulla base di rendite notificate nel 2001 non residua spazio alcuno per considerare prescritti gli avvisi di liquidazione alle annualità 1993, 1994, 1995, 1996.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

Le censure della ricorrente all'operato dell'ente impositore sono infondate e vanno respinte, con tutte le pronunce consequenziali.

Reclama la ricorrente, come principale motivo di opposizione, l'illegittimità degli avvisi di liquidazione emessi dal comune perché questi in violazione dell'art. 74, comma 1, della l. 342/2000 avrebbe operato il recupero della maggiore imposta calcolata sulla differenza tra il valore delle rendite presunte dichiarate ed il valore delle rendite catastali definitive attribuite il 10.4.2001 e notificate in data 27.7.2001, da non applicarsi retroattivamente sulle annualità pregresse quale base imponibile Ici perché efficaci solo a decorrere dalla loro notifica.

Siffatta interpretazione del comma 1 del citato art. 74 non è condivisa da questa Commissione perché ne travisa il significato, fraintende la ratio dell'intera disposizione e contrasta con principi fondamentali del nostro ordinamento.

Innanzitutto, è il caso di rammentare come il legislatore, già con l'art. 30, comma 11, della legge finanziaria 2000 avesse considerato la procedura di notifica delle rendite mediante affissione all'albo pretorio inidonea a garantire una piena conoscenza della determinazione di tale valore e per ciò stesso lesiva del diritto del contribuente di potersi eventualmente opporre ad un classamento ritenuto incongruo ponendolo temporaneamente al riparo di sanzioni ed interessi, perché incolpevole di non essersi adeguato a dati catastali attribuiti ma a lui mai resi noti, e riaprendo i termini per poterne contrastare l'assegnazione.

Con l'art. 74 della l. 342/2000, in continuità con la ratio che ispirava il citato art. 30, si dispone che il dato catastale possa essere utilizzato quale parametro impositivo solo dopo che il contribuente, avutane effettiva e piena conoscenza, sia stato posto in grado di contestarlo o, acquiescente, di adeguarvisi assumendolo correttamente nel calcolo di pagamento dell'imposta su di lui incombente.

Tale piena ed effettiva conoscenza, dispone la norma, potrà realizzarsi solo mediante notificazione, da parte degli uffici competenti al destinatario, a partire dagli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali disposti dal 1.1.2000, art. 74, comma 1, mentre per quelli adottati precedentemente si prevede che il provvedimento impositivo che li utilizza svolga anche la funzione di notifica degli stessi, garantendo in ogni caso la loro impugnabilità, vuoi rimettendo in termini i contribuenti per l'opposizione agli atti impositivi già notificati e non divenuti definitivi all'entrata in vigore della l. 342/2000, art. 74, comma 2, oppure mediante il tradizionale instaurarsi del contenzioso nei modi e termini previsti dal d.lgs. 546/92, art. 74, comma 3, per quelli ancora da recepirsi in atti impositivi.

In altri termini, la l. 342/2000 all'art. 74 considera le diverse modalità attraverso cui il dato catastale dell'attribuzione della rendita deve essere portato a conoscenza del destinatario e non investe minimamente il potere di accertamento e liquidazione dell'Ici che resta disciplinato dal decreto istitutivo del predetto tributo e, quindi, impregiudicato dalla disposizione richiamata.

Un'interpretazione che considerasse la non utilizzabilità delle rendite ai fini Ici per le annualità precedenti alla loro notifica non solo assumerebbe la natura di norma limitativa dei poteri di liquidazione dei comuni e quindi modificativa dell'art. 11 del d.lgs. 504/92, come in realtà non è, ma creerebbe anche una irragionevole

discriminazione fra quei contribuenti cui il dato catastale risulta attribuito entro il 31.12.1999, sottoposti al recupero dell'imposta, come da commi 2 e 3 dell'art. 74, e quella la cui assegnazione è avvenuta dopo tale data - comma 1 della citata norma -, esonerati arbitrariamente da tale onere.

Ciò considerato, va ritenuto legittimo l'operato del Comune di San Giovanni in Marignano che ha notificato gli avvisi il 20.11.2002, in data successiva alla notifica delle rendite, avvenuta il 27.7.2001, recuperando l'imposta fin dal 1993, stante che il classamento attribuito si riferisce ad una denuncia del 1982.

Eccepisce, poi, la ricorrente, come secondo motivo di contestazione, la tardività della notifica degli avvisi relativi alle annualità 1993, 1994, 1995, 1996 sostenendo che la l. 448/2001 avrebbe disposto la proroga per l'attività di liquidazione dei comuni al 31.12.2002 per le sole annualità d'imposta 1997 e successive.

Ora, trattandosi di un recupero di imposta effettuato in seguito alla attribuzione di rendita ad immobili che ne risultavano privi, la fattispecie ricade nel procedimento previsto dall'art. 11, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. 504/92 che si conclude, una volta che l'ente catastale competente abbia dato comunicazione dell'attribuzione di rendita al contribuente ed al comune, con la liquidazione dell'imposta cui l'ente impositore deve provvedere entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla predetta comunicazione.

Pertanto, avendo esercitato il comune, come già osservato, l'azione di liquidazione entro l'anno successivo alla comunicazione dell'assegnazione della rendita, ed essendosi mantenuto entro i termini della prescrizione ordinaria di cui all'art. 2946 del codice civile, come disposto dall'art. 8, comma 3, della l. 212/2002, non può dichiararsi prescrizione alcuna del potere di liquidazione a questi attribuito.

Siffatta lettura delle norme corrisponde più generalmente anche a principi di equità in quanto riconosce la possibilità di recupero del tributo ad un ente, il comune, altrimenti ingiustamente penalizzato dai ritardi di altro ente, l'Ute, estraneo al procedimento impositivo, ritardi, che, d'altra parte, non possono costituire motivo di illegittimo arricchimento del contribuente che non si vede come possa, nelle more della attribuzione della rendita, aver maturato aspettative diverse da quelle della riliquidazione del tributo sulla base del dato catastale definitivo.

In relazione a quanto sopra esposto non resta, quindi, che rigettare il ricorso ponendo, come per legge, a carico della parte soccombente le spese del giudizio liquidate in dispositivo.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di giudizio a favore del Comune di San Giovanni in Marignano che liquida in 300 euro di cui 250 per onorari.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BARI, sez. XIV, 8 ottobre 2003, n. 157*

#### **ICI - Fabbricati strumentali all'attività agricola - Ruralità - Condizioni - Assoggettabilità all'imposta - Non sussiste.**

Il Comune di Monopoli - Ufficio tributi - Servizio Ici in data 1.12.2000 notificava al sig. ....

Patto di accertamento e contestuale irrogazione sanzioni Ici n. ...., relativo all'anno d'imposta 1998 per infedele denuncia riferita al bene immobile sito in Monopoli alla contrada ..... . Avverso detto atto il sig. .... proponeva ricorso con richiesta di sospensione dell'atto impugnato spedito a mezzo racc. al Comune di Monopoli in data 30.1.2001 e depositato in C.T. Prov. di Bari il 1°3.2001.

Con detto ricorso il ricorrente contestava l'imposta accertata dall'ufficio a suo carico per la errata classificazione catastale attribuita agli immobili indicati nell'atto di accertamento dall'Ute di Bari, nonché sanzioni ed interessi di mora.

In data 18.9.2001 il ricorrente depositava in C.T. Prov. di Bari copia della notificazione di decisione emessa dall'Agenzia delle entrate, ufficio di Bari 1, con la quale si riconosceva l'esenzione per ruralità alle seguenti unità immobiliari nel Comune di Monopoli, già censite al N.C.E.U.:

- partita xx - foglio yy - particella xy - sub.2 - categ. C/2;
- partita xx - foglio yy - particella xy - sub.3 - categ. A/2.

Con le deduzioni depositate in C.T. Prov. di Bari il 20.9.2001 il Comune di Monopoli si costituiva in giudizio. Insisteva per la declaratoria di inammissibilità del ricorso proposto dal ricorrente, con vittoria di spese e competenze di causa. Con ordinanza n. .... depositata il 20.9.2001 la Commissione rigettava l'istanza di sospensione dell'atto impugnato. All'odierna udienza in camera di consiglio la Commissione, ascoltata la relazione ed esaminati gli atti, ha deciso la causa come da separato dispositivo.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso è parzialmente fondato.

Ai fini dell'assoggettamento all'imposta comunale sugli immobili al reddito dominicale dei terreni agricoli è comprensivo della redditività facente capo alle costruzioni rurali asservite (C.M. n. 50/2000).

La rendita attribuita ai fabbricati in argomento assume quindi un'autonoma rilevanza fiscale unicamente nel caso in cui vengono a mancare i requisiti per il riconoscimento della ruralità di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 139 del 1998.

Nel caso di specie mentre deve riconoscersi il carattere della ruralità per l'immobile iscritto in catasto alla partita xx, foglio yy, part. xy, sub.2, cat. C/2 da ritenersi certamente strumentale all'attività agricola esercitata dal ricorrente, non può riconoscersi la ruralità dell'immobile iscritto in catasto alla partita xx, foglio yy, part. xy, sub.3, cat. A/2 in quanto manca agli atti di causa la prova della sussistenza di tutte le condizioni dettate dall'art. 9, comma 3, del d.l. n. 557/93, convertito in legge n. 133/94.

In particolare manca la prova dell'estensione del suolo per il quale si ignora se sia o meno superiore a 10.000 mq.

e manca, altresì, la prova che il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura.

Tanto premesso la Commissione, in accoglimento parziale del ricorso, dichiara assoggettabile all'Ici l'immobile iscritto in catasto sub. 3, cat. A/2.

Ricorrono giusti motivi per compensare interamente tra le parti le spese del presente giudizio.

### **P.Q.M.**

La Commissione dichiara assoggettabile all'Ici l'immobile iscritto in catasto sub.3, cat. A/2. Spese compensate

*CASSAZIONE CIVILE, sez. tributaria, 26 settembre 2003, n. 14291*

## **ICI - Imposta indebitamente versata - Rimborso - Termine triennale.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La F... di E.R. & C. S.a.s. ricorreva alla Commissione tributaria provinciale di Milano, segnalando di aver a suo tempo presentato la dichiarazione ICI relativamente ad un complesso produttivo, sito in parte nel comune di Verano Brianza e in parte in quelli di Giussano. Proseguiva la ricorrente affermando che negli anni 1993-1995 aveva provveduto a pagare l'Ici al concessionario competente, indicando per mero errore formale come avente diritto il comune di Giussano anziché quello di Verano, sul quale invece insisteva la maggior area del fabbricato e che, conseguentemente, aveva richiesto il rimborso di quanto indebitamente pagato al Comune di Giussano.

Quest'ultimo aveva provveduto, secondo la contribuente, al rimborso diretto al comune di Verano per gli anni 1996-1998, ma non aveva rimborsato alla F... l'Ici degli anni 1993-1995, per il decorso del termine di tre anni dal versamento.

Argomentava la ricorrente che il termine di decadenza di tre anni non poteva valere nel caso di specie, vertendosi in ipotesi di mero errore formale, ma che doveva applicarsi il termine di prescrizione ordinario. Infatti, nella specie si trattava di somme comunque dovute sia pure ad un soggetto non legittimato a ricevere il versamento.

Il comune di Giussano si costituiva in giudizio ribadendo la legittimità del suo operato.

La Commissione adita stabiliva che, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 504/1992, il termine prescrizione decorreva dal momento in cui era stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione, e ciò si era avuto solo con la deliberazione del comune di Giussano del 1999 con la quale si riconosceva l'indebitato, sia pur restituendo l'imposta per le annualità non soggette a decadenza. La Commissione provinciale quindi accoglieva il ricorso.

Appellava la decisione il comune di Giussano, rilevando come la Commissione fosse in sostanza andata ultra petitum, stabilendo una causa di inapplicabilità della decadenza diversa da quella sottesa alla domanda della F..., che aveva insistito per la prescrizione decennale. Con appello incidentale, la F... sosteneva la fondatezza della motivazione del primo giudice e sottoponeva quella decisione a gravame per la parte concernente le spese.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello del comune di Giussano e respingeva l'appello incidentale della F... rigettando conseguentemente la richiesta di rimborso dell'lei avanzata da quest'ultima. Ricorre per cassazione la contribuente sulla base di un unico motivo.

Resiste con controricorso il comune di Giussano

### **MOTIVI DELLE DECISIONI**

Con l'unico motivo di ricorso la Feg deduce l'inapplicabilità del termine prescrizionale triennale di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 504/1992 poiché questo si riferisce al rimborso delle imposte versate e non dovute mentre nel caso di specie le somme erano effettivamente dovute e per un mero errore formale erano state versate al comune di Giussano anziché a quello di Verano Brianza.

Il motivo è infondato.

È sufficiente rilevare che l'art. 13 del d.lgs. n. 504/1992 espressamente stabilisce che "il contribuente può richiedere al comune al quale è stata versata l'imposta il rimborso delle somme versate e non dovute...". Ciò sta a significare che la norma non si riferisce ad una imposta astrattamente intesa bensì a quella dovuta ad un comune particolare per gli immobili che si trovano sul suo territorio. Dal che si deduce che la non debenza va valutata in relazione a quel determinato comune cui è stato effettuato il versamento delle somme senza che rilevino altre ulteriori condizioni. È del resto noto che il pagamento indebito, secondo le previsioni del codice civile, può essere tanto soggettivo che oggettivo e, non avendo la norma tributaria in esame previsto alcuna distinzione tra i due, deve ritenersi che anche all'indebito soggettivo si applica il termine di prescrizione triennale.

Nel caso di specie è pacifico che le imposte di cui la società contribuente chiede la restituzione sono state pagate, per errore o per qualsivoglia altra ragione, al comune di Giussano senza che ve ne fosse una giustificazione, senza cioè, che le stesse fossero dovute al comune in questione e da ciò inevitabilmente discende che la contribuente doveva chiederne il rimborso nel termine triennale di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 504/1992. Il ricorso va, pertanto, rigettato.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di giudizio.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso. Spese compensate

*CASSAZIONE CIVILE, 24 settembre 2003, n. 14148*

**ICI - Presupposto - Aree fabbricabili - Base imponibile - Procedura concorsuale - Fallimento - Vendita di area edificabile - Valore imponibile dell'area - Determinazione del valore con riferimento al prezzo finale di aggiudicazione.**

(Omissis). - Il comune impositore deduce con il primo motivo di ricorso il vizio di omessa pronuncia su un capo decisivo della domanda relativo alla questione del giudicato della domanda in ordine al capo della sentenza di primo grado circa il criterio di determinazione del valore venale degli immobili a mezzo di accertamento dei prezzi medi rilevati sul mercato.

Con il secondo motivo assume la violazione del giudicato che si sarebbe formato sul punto di cui sopra.

Con il terzo motivo deduce, sotto altro profilo, il vizio di violazione del medesimo giudicato laddove la sentenza impugnata non ha preso in considerazione l'eccezione subordinata secondo cui, in ogni caso, la statuizione circa la coincidenza tra il prezzo di vendita all'asta e quello di mercato non costituiva una ulteriore argomentazione a riprova della bontà dell'accertamento del prezzo di mercato effettuato dalla C.t.u. disposta dalla Commissione tributaria.

Con il quarto motivo di ricorso deduce sotto diversi profili l'erroneità della decisione laddove ha ritenuto che la determinazione del valore venale degli immobili ai fini dell'Ici doveva ritenersi coincidente con il prezzo di vendita dell'asta fallimentare.

Con il ricorso incidentale il fallimento della Snicer deduce la violazione dell'articolo 91 c.p.c. da parte della sentenza impugnata per avere questa compensato le spese di giudizio.

I ricorsi vanno preliminarmente riuniti ex articolo 335 c.p.c.

I primi tre motivi del ricorso principale, tra loro strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente.

Gli stessi si rivelano manifestamente infondati.

La sentenza impugnata ha, in primo luogo, riportato i motivi di impugnazione del comune impositore rilevando che questi aveva dedotto che il giudice di prime cure aveva accolto la propria tesi secondo cui il valore imponibile doveva essere costituito dal valore commerciale dell'immobile, disattendendo l'opposta tesi del contribuente, ma si era poi basato per decidere sulla C.t.u. affetta da molteplici vizi.

Contestualmente ha dato atto che il curatore del fallimento ha contestato i motivi di appello deducendo invece che il giudice di prime cure aveva accolto la tesi della coincidenza tra prezzo di aggiudicazione e valore commerciale.

Sulla base di tale premessa, la sentenza impugnata ha rilevato che i giudici di primo grado hanno ritenuto l'insussistenza della pretesa tributaria per due motivi: "con l'uno, per così dire di merito, siccome fondata su una base

imponibile costituita dal valore commerciale del bene dimostratosi alla verifica maggiore del reale. Con l'altro motivo perviene ad enunciare il principio che nell'ipotesi di vendita fallimentare con il sistema dell'asta pubblica, come avvenuto nel caso in esame, si realizza la coincidenza tra il prezzo di aggiudicazione ed il valore commerciale".

Sulla base di tale premessa, la sentenza impugnata ha ritenuto che in realtà di tale duplice motivazione quella decisiva fosse costituita da quella relativa alla constatazione che il prezzo ricavato dalla vendita di beni all'asta fallimentare, coincideva con quello di mercato e sulla base di questa sola considerazione ha rigettato l'appello.

Da tale disamina della motivazione della sentenza impugnata risulta, in primo luogo, che la Commissione tributaria regionale ha tenuto in debito conto le censure del comune appellante, in ordine all'asserito accoglimento del principio di determinazione del valore del bene in base a quello di mercato ma ha escluso che tale criterio fosse l'unico posto a base della decisione da parte del giudice di primo grado sottolineando come invece questo si fosse basato su due distinti criteri per addivenire alla stessa conclusione.

Alla luce di quanto sopra si evince anzitutto che nessun giudicato si era formato sul punto dedotto dal ricorrente dal momento che lo stesso era in realtà risultato soccombente su di esso in ragione del fatto che la stima della C.t.u. coincideva con quello di vendita e che pertanto nessun onere di impugnazione gravava sul fallimento contribuente su tale punto.

Quest'ultimo del resto, come risulta dalla parte espositiva della sentenza impugnata, aveva controdedotto ai motivi di appello avversari senza che incombesse al medesimo alcun obbligo di impugnazione incidentale, essendo sufficiente la riproposizione delle proprie eccezioni in grado di appello per impedire il formarsi del giudicato sui punti controversi.

In secondo luogo risulta chiaramente che in nessuna omissione motivazionale è incorso il giudice di secondo grado dal momento che lo stesso, nell'interpretare e ricostruire la motivazione della sentenza di primo grado, ha riscontrato che la stessa era basata su una duplice motivazione e, nel ritenere assorbente e decisiva una delle due, ha conseguentemente del tutto correttamente ommesso di soffermarsi sulle censure mosse alla seconda in quanto comunque ininfluenti ai fini del decidere.

Anche il quarto motivo di ricorso è infondato.

Va ricordato che l'articolo 5 del decreto legislativo 504/1992 stabilisce che, ai fini della determinazione della base imponibile, il valore delle aree fabbricabili è costituito da quello "venale in comune commercio" e fissa inoltra una serie di parametri cui far riferimento per la determinazione del predetto valore.

Tali parametri non possono peraltro ritenersi esclusivi o esaustivi poiché altri possono in via alternativa essere applicati purché adeguati ed idonei alla individuazione del valore commerciale.

Nel caso di specie risulta che a seguito della vendita del complesso immobiliare di pertinenza del fallimento, il curatore ha provveduto agli inizi del 1999 ad effettuare la dichiarazione Ici per gli anni 1993-1998 sulla base del prezzo di vendita dell'immobile.

Quest'ultimo è stato quindi considerato dal curatore fallimentare prima e dal giudice di appello poi come parametro idoneo alla individuazione del valore di mercato.

Tale valutazione deve ritenersi corretta.

Invero, la procedura fallimentare è volta a perseguire interessi di carattere pubblico al fine di eliminare imprese decotte dal mercato e di consentire ai creditori di recuperare in regime di concorsualità quanto possibile dei propri crediti ed è, inoltre, gestita da organi pubblici con garanzia di imparzialità.

A ciò deve aggiungersi che la procedura di vendita all'incanto dei beni è tale da assicurare il perseguimento del miglior prezzo possibile dalla vendita dei beni.

In primo luogo questi sono sottoposti a stima da parte di un perito ai fini della fissazione del prezzo base d'asta e, quindi, già questo fatto tende ad assicurare che gli immobili siano posti in vendita ad un prezzo corrispondente a quello effettivo di mercato. Inoltre la procedura assicura adeguate forme di pubblicità alla vendita e, quindi, garantisce quanto più possibile la partecipazione all'incanto dei soggetti interessati. Lo stesso meccanismo dell'asta pubblica infine, mettendo in concorrenza tra loro gli aspiranti acquirenti, consente di realizzare il massimo rialzo possibile del prezzo.

A ciò deve ulteriormente aggiungersi che, in caso di aggiudicazione ad un prezzo ritenuto basso è consentito al giudice delegato disporre la sospensione della vendita mentre, d'altra parte, è consentito ad altri soggetti non partecipanti all'asta di proporre un aumento di sesto rispetto al prezzo di aggiudicazione dell'immobile che viene così ad essere sottoposto ad un'ulteriore gara tra l'aggiudicatario ed i soggetti che hanno proposto l'aumento.

Tutto ciò induce a ritenere che il prezzo finale di aggiudicazione corrisponda in principio a quello effettivo di mercato previsto dall'articolo 5 comma 5 del decreto legislativo 504/1992. Conferma di ciò, tra l'altro, la si ricava dall'articolo 44 d.P.R. 131/1986 (e ancor prima dalla sentenza della Corte Costituzionale 328/1983), che, sia pure in riferimento all'imposta di registro, espressamente prevede che, nei casi di espropriazione forzata, la base imponibile costituita dal valore del bene si determina sulla base del prezzo di aggiudicazione.

Quanto fin qui considerato è certamente valido in riferimento all'anno 1998 in cui l'immobile è stato venduto e che è stato di conseguenza l'ultimo in cui lo stesso è rimasto in proprietà del fallimento.

Per quanto riguarda gli anni antecedenti (1994-97) va osservato che il valore attribuito all'immobile risulta essere lo stesso che per l'anno 1998.

In linea astratta potrebbe ritenersi corretta l'affermazione del ricorrente che per i predetti anni, che via via si allontanano all'indietro rispetto alla data della vendita, il valore commerciale degli immobili avrebbe potuto anche non coincidere con il prezzo di quest'ultima.

Ai fini dell'accoglimento della doglianza, peraltro, il comune ricorrente avrebbe dovuto specificamente dedurre che per gli anni in questione il valore commerciale degli immobili era stato superiore a quello a cui erano stati venduti nel 1998, con ciò contestando quanto riportato nella parte espositiva della sentenza, ove si dà atto che la sentenza di primo grado, nel riportare le risultanze della consulenza tecnica disposta d'ufficio, specificava che questa aveva per gli anni antecedenti al 1998 attribuito agli immobili un valore inferiore a quello di vendita.

In assenza di tale specifica censura la doglianza si rivela priva di specificità e come tale non meritevole di accoglimento.

In conclusione il ricorso principale va rigettato.

Parimenti da rigettare è il ricorso incidentale poiché la compensazione delle spese di giudizio è un potere di amplissima discrezionalità di cui è dotato il giudice che trova come proprio limite soltanto quello di dare atto nella motivazione, come avvenuto nel caso di specie, di avere preso in considerazione la sussistenza di ragioni giustificatrici della decisione.

Sussistendo giusti motivi in ragione della reciproca soccombenza si compensano tra le parti le spese di giudizio.

#### **P.Q.M.**

Riunisce i ricorsi e li rigetta entrambi. Compensa le spese di giudizio. (Omissis).

*CASSAZIONE CIVILE, 24 settembre 2003, n. 14146*

**ICI - Esenzione Ente - Spettanza - Condizioni - Destinazione a compiti istituzionali - Onere prova a carico richiedente - Non osservanza - Esclusione da esenzione.**

#### **FATTO**

Con istanza del 10 aprile 1995 l'Ente per la Zona Industriale di Trieste richiedeva alla Direzione Generale delle Entrate del Friuli-Venezia Giulia il rimborso ex art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 dell'importo di lire 207.976.000, già versato a titolo di imposta Comunale sugli immobili relativamente all'anno 1994, per le sue proprietà immobiliari site nei Comuni di Trieste, Muggia e San Dorligo della Valle.

A sostegno della richiesta di rimborso l'E. sosteneva di essere esente da ogni imposizione tributaria ai sensi dell'art. 23 dell'Ordine del Governo Militare Alleato, n. 66 del 18 aprile 1953, costituente la sua legge istitutiva con pieno effetto normativo nell'ambito dell'ordinamento statale.

Formatesi il silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso, l'E. adiva la Commissione tributaria provinciale di Trieste, la quale con sentenza n. 271 del 23 marzo-16 aprile 1998 accoglieva il gravame e condannava i Comuni territorialmente competenti al rimborso dell'Ici, percepita nell'anno 1994 dall'E., con gli interessi di legge. Avverso tale decisione i tre enti locali territoriali proponevano separati ricorsi alla Commissione tributaria regionale per la Regione Friuli-Venezia Giulia.

La Commissione tributaria regionale di Trieste, con decisione n. 159, del 14 dicembre 1999-14 marzo 2000, accoglieva gli appelli riuniti dei Comuni, ritenendo l'inesistenza dell'esenzione dall'Ici pretesa dall'E. Avverso la decisione di secondo grado ha proposto ricorso per cassazione l'E., affidato ad un unico motivo. Resistono all'impugnativa i Comuni di Trieste, di Muggia e di San Dorligo.

Il Comune di Muggia ha proposto altresì ricorso incidentale ed ha depositato successiva memoria.

#### **DIRITTO**

Con l'unico motivo di ricorso l'E. censura la sentenza impugnata, ribadendo la propria esenzione dall'imposta ICI. Il Comune di Muggia ha dedotto con il primo motivo di ricorso incidentale condizionato il proprio difetto di legittimazione passiva e con il secondo ha riproposto la questione secondo cui l'E., in virtù della norma istitutiva, non sarebbe esonerato in quanto tale dall'imposizione tributaria, ma esclusivamente per gli atti posti in essere a fini

istituzionali dimostrativi di capacità contributiva. Preliminarmente occorre disporre la riunione dei ricorsi ai sensi dell'art. 335 del codice di procedura civile.

Occorre soffermarsi in primo luogo sulle due eccezioni di inammissibilità del ricorso sollevate dal Comune di Muggia. Entrambe sono infondate.

Quanto alla prima, che si fonda sulla mancata articolazione in motivi, rileva la Corte che le censure proposte risultano comunque adeguatamente formulate e le stesse sono facilmente individuabili, per cui la mancata articolazione si riduce soltanto a un difetto formale che non inficia la sostanza del ricorso.

Quanto alla seconda, con cui si deduce l'intervenuto giudicato in ordine alla domanda di esenzione dell'E. dall'imposta Comunale sugli immobili, è sufficiente osservare che tale domanda è stata comunque proposta non in termini generali, ma in relazione all'imposta ICI per l'anno 1994, che costituisce oggetto di contestazione ed in ordine alla quale l'ente ricorrente ha adeguatamente impugnato e controdedotto. Il ricorso principale è infondato.

Occorre preliminarmente osservare che la sentenza impugnata ha fondato la propria decisione su un'unica ratio decidendi consistita nel ritenere che, a prescindere dal fatto se l'E., in virtù delle disposizioni normative istitutive debba considerarsi ai fini fiscali equiparato allo Stato, in ogni caso, poiché l'art. 7, d.lgs. n. 504/1992 esclude dalla debenza dell'imposta gli immobili dello Stato e di altri enti pubblici che siano esclusivamente destinati a compiti istituzionali, gli immobili dell'E. non risultano destinati esclusivamente a detti fini, per cui l'imposta è comunque dovuta.

A fronte di tale ratio decidendi del tutto superflue appaiono le argomentazioni svolte con il motivo di ricorso, volte a dimostrare che l'ente ricorrente è sottratto ad imposizione ICI in quanto equiparato allo Stato, dal momento che tali aspetti non hanno costituito oggetto della pronuncia del giudice di merito. Ritiene, pertanto, questa Corte di doversi attenere al solo iter argomentativo seguito dalla sentenza impugnata, limitandosi unicamente a precisare, in via preliminare, che non concorda con il recente orientamento giurisprudenziale (Cass. n. 10818/2002) che ha ritenuto abrogate le esenzioni previste dalle norme istitutive dell'Ente porto di Trieste, in virtù del disposto dell'art. 42, D.P.R. n. 601/1973, in base al quale venivano abrogate "le disposizioni concernenti agevolazioni ed esenzioni tributarie anche sotto forma di regimi fiscali sostitutivi, diverse da quelle considerate nel decreto stesso o in altri decreti emanati in attuazione della L. n. 825/1971, comprese le norme che estendono in qualsiasi forma ad altri soggetti ed agli atti da essi stipulati il trattamento tributario previsto per lo Stato e per gli atti stipulati dallo Stato".

La norma abrogativa in questione, infatti, si riferisce e si applica alle agevolazioni ed esenzioni tributarie "diverse da quelle considerate nel decreto stesso".

È a tale proposito agevole osservare che l'art. 29 del D.P.R. n. 601/1973 espressamente prevede che "nei territori della provincia di Trieste, nei quali attualmente sono in vigore le agevolazioni fiscali stabilite dagli ordini del cessato governo militare alleato n. 206 del 3 novembre 1950 e 66 del 18 aprile 1953 e successive motivazioni prorogati, dalla L. 21 aprile 1969, n. 163, si applica l'esenzione decennale sull'imposta locale dei redditi".

Le predette agevolazioni, dunque, in quanto previste dal medesimo decreto presidenziale, non sono soggette all'abrogazione sancita dall'art. 42 dianzi esaminato. Del resto il tenore letterale dell'art. 29 espressamente afferma che le agevolazioni in questione "sono in vigore", citando anche espressamente la legge che ne dispone la proroga. Tale affermazione sarebbe del tutto priva di senso se le agevolazioni in esame fossero state abrogate dal successivo art. 42 del decreto presidenziale.

Chiarito questo punto, resta dunque da esaminare la sola doglianza con la quale si sostiene che avrebbe errato il giudice di merito, incorrendo anche in difetto di motivazione, nel ritenere che gli immobili dell'ente non erano destinati esclusivamente ai propri fini istituzionali. Ritiene questa Corte che tale doglianza sia infondata nonostante sussista un contrario precedente in fattispecie analoga (v. Cass. n. 15684/2002).

Occorre premettere che questa Corte ha già in svariate occasioni affermato che spetta al soggetto che fa valere il diritto ad un'agevolazione tributaria, che costituisce deroga al normale regime di imposizione - in base ai principi che regolano l'incidenza dell'onere probatorio stabiliti dall'art. 2697 del codice civile - di fornire la prova che ricorrono in concreto le condizioni previste dalla legge per poter godere della suindicata esenzione (Cass. n. 555/1994; Cass. n. 12749/2002).

Nel caso di specie non essendo dubbio che la norma di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992 costituisce una deroga al normale regime di imposizione degli immobili, per quanto riguarda l'Ici spettava all'E. fornire la prova specifica della destinazione esclusiva degli immobili a fini istituzionali. In assenza di tale prova del tutto correttamente la sentenza impugnata ha affermato che gli immobili non risultavano destinati ai predetti fini. In relazione a tale motivazione la censura proposta si rivela priva di pregio. Per un verso, infatti, la stessa investe questioni di fatto, cercando di dimostrare la destinazione dei beni ai fini istituzionali dell'ente e, come tale, non risulta proponibile in questa sede di legittimità, ove non è possibile procedere né ad un riesame dei documenti e degli elementi probatori acquisiti in causa né ad una nuova valutazione degli stessi. Per altro verso la censura, laddove deduce il difetto di omessa valutazione, si rivela del tutto generica, poiché, in virtù del principio di autosufficienza del ricorso, avrebbe

dovuto indicare in relazione a quali delle risultanze probatorie e delle argomentazioni dell'ente dedotte nel giudizio di secondo grado, volte a dimostrare la destinazione esclusiva degli immobili ai fini istituzionali, la Commissione tributaria regionale abbia omissis il proprio esame motivazionale.

La censura, quindi, per le considerazioni esposte, non merita accoglimento. Il ricorso va, pertanto, respinto, restando assorbiti i motivi di ricorso incidentale condizionato. Sussistono giusti motivi per disporre la compensazione delle spese di giudizio.

#### **P.Q.M.**

Riunisce i ricorsi, rigetta il ricorso principale, assorbito quello incidentale e compensa le spese di giudizio.

*CONSIGLIO DI STATO, sez. V, 10 luglio 2003, n. 4117*

**ICI - Fissazione delle aliquote - Normativa in vigore fino al 1996 - Ininfluenza della motivazione per la fissazione delle aliquote dal 4 al 6 per mille.**

#### **FATTO**

Il comune di Sarzana con la deliberazione di giunta sopra indicata ha fissato l'aliquota dell'imposta comunale sugli immobili (d'ora in poi anche: ICI), per l'anno 1993 nella misura del cinque per cento. L'associazione delle proprietà edilizia e la proprietaria di un immobile nel comune con ricorso al tribunale amministrativo regionale per la Liguria notificato il 5 e il 9 marzo 1993 hanno impugnato l'atto, censurandolo per difetto di motivazione e d'istruttoria (primo motivo), e formulando altresì, con altri tre motivi di ricorso, varie eccezioni d'illegittimità costituzionale delle disposizioni istitutive dell'imposta e concernenti la fissazione delle tariffe d'estimo e delle rendite catastali. Si sono costituiti in giudizio il comune di Sarzana e l'amministrazione finanziaria dello Stato. In particolare il comune, nella memoria depositata il 20 ottobre 1997, ha formulato a sua volta varie eccezioni, tra cui quella di mancanza di prova della legittimazione dell'associazione ricorrente a proporre l'impugnazione, non risultando se agisse per un interesse proprio o per quello degli associati.

Il tribunale amministrativo regionale con la sentenza indicata in epigrafe ha respinto le eccezioni pregiudiziali e preliminari e ha accolto il ricorso, giudicando fondato e assorbente il primo motivo.

Appella il comune, il quale ripropone l'eccezione di difetto di legittimazione, censurando la motivazione della sentenza relativa all'ammissibilità del ricorso dell'associazione e osservando che la signora Tavilla non aveva provato di essere proprietaria di un immobile soggetto all'imposta, essendosi limitata a produrre un certificato catastale. L'appellante censura poi l'accoglimento del motivo di ricorso. Il ministero delle finanze si è costituito, sostenendo che il comune gode di piena libertà di fissare l'aliquota tra il quattro e il sei per cento, e che entro tali limiti non occorre nessuna motivazione.

#### **DIRITTO**

L'eccezione di carenza di legittimazione a ricorrere della signora Tavilla, proposta dal comune come motivo d'appello, è infondata: la predetta aveva dichiarato di essere proprietaria di un immobile in Sarzana, indicandone indirizzo, estremi d'identificazione catastale e rendita catastale. Chi ricorre contro un atto amministrativo ha bensì l'onere d'indicare il proprio titolo di legittimazione, ma non anche di provarlo quando nessuno lo contesti. È quindi superfluo esaminare la questione della legittimazione o meno dell'associazione che ricorreva insieme con la predetta signora Tavilla.

Venendo al merito, l'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992 n. 421 dava delega al Governo d'istituire l'imposta comunale sugli immobili "con determinazione di un'aliquota unica da parte del comune in misura variante dal 4 al 6 per mille, con applicazione dell'aliquota minima in caso di mancata determinazione e con facoltà di aumentare l'aliquota massima fino all'uno per mille per straordinarie esigenze di bilancio"; così come poi il Governo ha fatto con decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504. La legge 8 agosto 1990 n. 241, contenente norme in materia di procedimento amministrativo, all'articolo 3, dopo aver prescritto al comma 1 che i provvedimenti amministrativi siano motivati, al comma 2 dispone: "La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale". Risulta chiaro, dall'insieme delle due disposizioni, che il comune non ha l'obbligo di motivare la quantificazione della percentuale d'imposta all'interno dell'intervallo tra quattro e sei, più di quanto abbia l'obbligo di motivare la quantificazione delle singole voci del bilancio di previsione; e del resto onerare il comune di una simile

incombenza equivarrebbe a introdurre ulteriori e più specifiche regole di quantificazione dell'imposta, che la legge non ha previsto.

L'appello è dunque fondato e va accolto. Il Collegio nondimeno stima equo, data la novità della questione specifica, compensare le spese di giudizio dei due gradi.

### **Per questi motivi**

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione V), accoglie

l'appello indicato in epigrafe e per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, respinge l'impugnazione della deliberazione 30 novembre 1992 n. 1273 della giunta comunale di Sarzana. Compensa le spese di giudizio.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE AVELLINO, 8 luglio 2003, n. 139*

**ICI - Soggetti passivi - Sentenza di separazione tra coniugi - Coniuge assegnatario della casa coniugale - Equiparazione all'usufruttuario - E' obbligato al pagamento del tributo gravante sulla casa assegnata.**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso depositato in data 19 marzo 2003 M. C. proponeva ricorso avverso ravviso di liquidazione n. 22933 emesso dal comune di Avellino il 21/1/2003 e notificato il 4 febbraio 2003 con cui era accertato l'omesso versamento ICI relativa all'anno 1998. Eccepiva la ricorrente la nullità dell'avviso impugnato per difetto di motivazione e nel merito rilevava che la casa di proprietà del marito le era stata assegnata dal Tribunale di Avellino ai sensi dell'art. 155 c.c., con la sentenza che pronunciava la separazione personale dei coniugi e quindi, essendo lei titolare di un diritto personale e non di un diritto reale, non era obbligata al pagamento dell'ICI.

Rilevava, in ogni caso, che dall'assegnazione fatta dal Tribunale era escluso il garage che, invece, era stato incluso nell'avviso di liquidazione e, in via subordinata, l'esclusione delle sanzioni.

Chiedeva, pertanto, l'annullamento dell'avviso impugnato con vittoria di spese competenze del giudizio.

Si costituiva in giudizio il comune di Avellino il quale impugnava il ricorso e rilevava che il Ministero delle Finanze con la circolare n. 118/E del 7/6/2000 e con le istruzioni al versamento ICI 2000 aveva precisato che il diritto di abitazione del coniuge separato o divorziato nella casa coniugale e' assimilabile al diritto spettante al coniuge superstite ai sensi dell'art. 540 codice civile e, pertanto, essendo un diritto reale l'ICI va corrisposta dal coniuge assegnatario.

Pertanto chiedeva il rigetto del ricorso con vittoria delle spese del giudizio.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso e' parzialmente fondato e pertanto merita accoglimento per quanto di ragione.

Va rigettata preliminarmente l'eccezione di nullità dell'avviso impugnato in quanto esso contiene tutti gli elementi atti ad individuare l'immobile per cui e' stata omessa il versamento ICI con la relativa annualità ed e' stato sufficientemente motivato (omessi dichiarazione e versamento ICI) tanto che la ricorrente e' stato in grado di presentare valido e motivato ricorso.

Per quanto riguarda il merito va rilevato: in base all'art. 1 del d.lgs n. 504/1992, che ha istituito l'imposta comunale sugli immobili (ICI), presupposto dell'imposta e' il possesso di fabbricati o di terreni.

L'art. 1140 codice civile stabilisce che il possesso e' il potere sulla cosa che si manifesta in una attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale.

L'art. 3 del citato decreto legislativo stabilisce che soggetto passivo dell'imposta e' il proprietario o il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sull'immobile.

Pertanto sulla base di tali norme l'ICI e' un'imposta di carattere reale, come affermato anche dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 333 del 5 ottobre 2001, e da essa, quindi, va escluso l'uso dell'immobile derivante da un diritto personale con effetti obbligatori.

Circa l'assoggettabilità o meno all'ICI del coniuge separato o divorziato assegnatario della casa familiare vi e' stata fin dall'istituzione dell'imposta, e vi e' ancora, notevole incertezza non solo da parte delle Commissioni Tributarie, ma anche da parte del Ministero delle Finanze, che solo con la circolare 118/E del 7 giugno 2000, con le istruzioni per la compilazione della dichiarazione ICI per l'anno 2000 e con il decreto 11 aprile 2001, assimilando il diritto

spettante all'assegnatario della casa coniugale a quello che compete al coniuge superstite ai sensi dell'art. 540 codice civile, che e' un diritto reale di godimento, ha stabilito l'obbligo dell'assegnatario a presentare la dichiarazione ICI e, quindi, a pagare la relativa imposta.

L'interpretazione data dal Ministero contrasta, però, con l'orientamento costante della Giurisprudenza (Cass. n. 624/1986; Cass. n. 4420/1988; Cass. n. 6348/1991; Cass. n. 4016/1992; Cass. n. 9157/1993; Cass. N. 7680/1997; Cass. n. 4529/1999) secondo cui il diritto ad abitare la casa coniugale riconosciuto ad uno dei coniugi in caso di separazione giudiziale o di divorzio e' un diritto personale di godimento con effetti obbligatori, assimilabile al comodato, e non un diritto reale.

La medesima Giurisprudenza ritiene inoltre che, essendo la proprietà privata riconosciuta e garantita dalla legge che ne determina anche i modi di acquisto e di godimento, come sancito dal 2 comma dell'art. 42 della Costituzione, non può la sentenza che pronuncia la separazione o il divorzio modificare la sfera patrimoniale dei soggetti e quindi costituire un diritto reale di godimento.

Va, inoltre, aggiunto che la Consulta con la sentenza 454/1989 ha precisato che l'abitazione nella casa familiare non e' identificata in una figura giuridica formale, ma nella concreta res facti che prescinde da qualsivoglia titolo giuridico sull'immobile ed il giudice nell'assegnare l'abitazione nella ex casa coniugale al genitore affidatario della prole non crea tanto un titolo di legittimazione ad abitare l'unità immobiliare per uno di essi, quanto conserva la destinazione dell'unità stessa con il suo arredo nella funzione di residenza.

Da ciò deriva che il coniuge assegnatario della ex casa coniugale, avendo un diritto personale, non dovrebbe essere obbligato al pagamento dell'ICI.

Ritiene questa Commissione, però che, pur essendo l'assegnazione della casa coniugale un atto di attribuzione di diritto personale, alla fattispecie va applicata la disposizione dell'art. 218 codice civile il quale stabilisce che coniuge che gode dei beni dell'altro coniuge e' soggetto a tutte le obbligazioni dell'usufruttuario.

Tale norma, usando l'espressione gode ed equiparando l'obbligo di chi gode a quello dell'usufruttuario, comprende tutti quei casi in cui il godimento dei beni dell'altro coniuge non deriva da uno dei diritti reali sugli immobili, disciplinati separatamente da distinti articoli del codice civile, ma da altri titoli tra cui va certamente incluso anche quello derivante da una sentenza che ha assegnato in godimento (abitazione) la casa coniugale.

Pertanto in virtù del combinato disposto dell'art. 1008 codice civile, che impone all'usufruttuario l'obbligo di pagare le imposte gravanti sull'immobile, e dell'art. 3 del d.lgs.vo n. 504/1992, che include tra i soggetti passivi dell'imposta in vece del proprietario anche l'usufruttuario, il coniuge assegnatario della casa coniugale a seguito di sentenza che pronuncia la separazione giudiziale dei coniugi e' tenuto al pagamento dell'ICI gravante sulla casa assegnata.

Nel caso in esame l'obbligo spetta solo per l'abitazione particella — sub — Cat. A03 per un importo di Euro 572,56 da cui va detratta la somma di Euro 103,29 per l'abitazione principale, e quindi per un importo di Euro 469,27. Su tale somma sono dovuti i soli interessi di mora e non anche le sanzioni considerato che non vi e' stata certezza sull'obbligo della ricorrente a presentare la dichiarazione ICI ed a pagare la relativa imposta.

Non e' dovuta dalla ricorrente alcuna imposta per il garage particella — Cat. —, in quanto tale immobile non e' stato oggetto di assegnazione. Stante l'incertezza Giurisprudenziale ed in virtù della reciproca soccombenza ricorrono giusti motivi per dichiarare interamente compensate tra le parti le spese del giudizio.

#### **P.Q.M.**

La Commissione, disattesa ogni contraria istanza, eccezione e difesa, così provvede:

1) in parziale accoglimento del ricorso dichiara dovuta da M. C. al comune di Avellino a titolo di ICI per l'anno 1998 la somma di Euro 469,27 al netto della detrazione per l'abitazione principale sul fabbricato sito in Avellino alla via L. A. — e riportato in catasto al foglio — numero —, oltre agli interessi di mora a decorrere dalla scadenza delle rate di acconto e di saldo;

2) dichiara non dovuta da M. C. al comune di Avellino l'imposta comunale sugli immobili sul vano sito al piano terra di via L. A. e riportato in catasto al foglio — numero —;

3) dichiara interamente compensate tra le parti le spese del giudizio.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE BARI, 9 maggio 2003, n. 119/08/03*

**ICI - Fabbricati comunali siti in altro comune - Esenzione di cui all'articolo 7, lett. a), d.lgs. 504/92 - Individuazione dei compiti istituzionali del comune - Concessione di alloggi a soggetti socialmente meritevoli - Attività discrezionale dell'ente.**

## FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Comune di Bari proprietario di diverse unità immobiliari nel Comune di Acquaviva delle Fonti, acquistati con i fondi messi a disposizione dal Ministero dei lavori pubblici ai sensi della l. 5 aprile 1985, n. 118, onde procurare, anche nei comuni vicini, alloggi da destinare all'edilizia residenziale pubblica, per gli anni 1995 e 1996 non presentava alcuna dichiarazione ai fini Ici e, conseguentemente non effettuava alcun versamento.

Il Comune di Acquaviva, con atti separati, intimava avvisi di accertamento d'ufficio richiedendo l'imposta e comminando sanzioni per omessa dichiarazione e versamento.

Il Comune di Bari ha proposto opposizioni deducendo:

I) nullità degli avvisi di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 11, comma 2-bis, d.lgs. 504/93, dell'art. 42, d.P.R. 600/73 e dell'art. 3, l. 241/90.

Lamenta, invero, la mancata indicazione dell'imponibile accertato, delle aliquote applicate, delle imposte liquidate, delle imposte di acconto e dei crediti di imposta e la mancata motivazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

A parere del comune, infatti, mancherebbe l'esatta descrizione degli immobili e per ben 45 degli stessi non è indicata l'ubicazione, vi è una succinta descrizione catastale e per tutti è indicata solo la rendita e non anche l'imposta liquidata al netto e al lordo delle detrazioni; mancherebbe del tutto l'indicazione dell'aliquota applicata e quella della destinazione dell'immobile non essendo sufficiente a chiarimento il generico richiamo ai dati identificativi acquisiti dall'Ute la cui determinazione non risulterebbe allegata all'avviso;

II) nullità dell'avviso per violazione dell'art. 11, comma 4, legge 504/92 cioè mancata indicazione del provvedimento giuntale di nomina del funzionario delegato all'esercizio impositivo;

III) nullità dell'avviso per difetto di motivazione di cui all'art. 11, comma 2-bis, d.lgs. 504/92 in relazione alla norma generale di cui all'art. 42, d.P.R. 600/73.

Il comune non avrebbe adempiuto all'obbligo di motivazione circa le ragioni giuridiche della pretesa impositiva;

IV) violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. a), d.lgs. 504/92.

L'ente impositore non avrebbe tenuto conto del fatto che sono esonerati dal pagamento dell'imposta i comuni proprietari di immobili in territorio diverso dal proprio quando gli immobili stessi sono destinati al computo istituzionale; nel caso il Comune di Acquaviva non ha considerato che gli immobili di proprietà del Comune di Bari sono destinati all'edilizia residenziale pubblica.

Il Comune di Acquaviva delle Fonti si è costituito impugnando i ricorsi e chiedendo il rigetto.

Ha dedotto:

- che l'avviso così intimato è sufficientemente motivato in quanto chiaramente contiene il criterio in base al quale è stata determinata la pretesa impositiva per cui nello stesso risulta delimitato l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente nella fase contenziosa e consente al contribuente l'esercizio del diritto di difesa;

- che gli atti accertativi emessi sono fondati e legittimi.

Ritiene che il regime di esenzione è subordinato alla condizione che gli immobili posseduti dall'ente locale devono essere destinati esclusivamente a compiti istituzionali dell'ente stesso (esenzione oggettiva e non soggettiva) con la irrilevanza di qualsivoglia valutazione circa le finalità ulteriori e indirette (assistenziali, abitative ecc.) che eventualmente gli immobili riescono a perseguire: con la conseguenza che dall'ambito di applicazione dell'agevolazione sarebbero esclusi gli immobili non direttamente finalizzati al raggiungimento dello scopo normativamente assegnato all'ente.

I procedimenti sono stati riuniti per connessione oggettiva e soggettiva.

La commissione ha concesso la sospensione della esecutività degli atti impugnati.

Con ordinanza del 22.11.2002 la commissione ha richiesto al comune ricorrente la produzione degli atti amministrativi in forza dei quali vennero acquistati gli immobili per cui è causa, nonché quelli idonei a rilevare la qualità dei soggetti a cui gli immobili vennero assegnati.

Alla udienza di trattazione le parti hanno insistito nelle proprie difese.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

I) la commissione non ritiene condivisibile quanto dal comune ricorrente eccepito con il 1° motivo.

Invero, negli avvisi vi sono tutti gli elementi identificativi degli immobili per i quali viene intimato il pagamento dell'Ici e cioè i fogli, i numeri, i subalterni, le categorie catastali e le percentuali di possesso; è, inoltre, indicata, relativamente alla quasi totalità degli immobili stessi, la via (Einaudi, Roma, ecc.), nonché la rendita che l'Ute ha ritenuto di attribuire e la percentuale di rivalutazione.

Se non vi è indicazione di detrazioni evidentemente, a parere del comune impositore, non vi è alcunché da detrarre.

Conseguentemente è da ritenere che siffatte assunte carenze degli atti non sono di entità tale da invalidare gli stessi.

II) Neppure gli altri motivi, concernenti la carenza di motivazione degli atti impugnati sono da condividere.

L'ente impositore, evidentemente convinto di aver diritto alla percezione della imposta, alcunché doveva dettagliatamente esplicitare relativamente ai casi di esenzione della stessa.

Invero, è regola generale che il possessore di un immobile avente le caratteristiche previste dalla legge, è soggetto all'imposta, per cui spetta a quest'ultimo eccepire e dimostrare la ricorrenza di ipotesi di esenzione in suo favore; e il Comune di Bari ciò ha fatto con i ricorsi in discussione illustrando egregiamente e diffusamente le proprie ragioni.

III) La questione di merito riflette l'interpretazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 504/92, che prevede i casi di esenzione dall'imposta Ici, e la sua applicabilità alla fattispecie in esame.

Detta norma, alla lettera a), del comma 1, dispone l'esenzione per gli immobili posseduti dai comuni, anche se insistenti su territorio diverso da quello di competenza, purché siano "destinati esclusivamente a compiti istituzionali"; alla successiva lettera i) è specificato che l'esenzione riguarda anche "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al d.P.R. 917/86 ... destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive".

La normativa in esame, quindi, contempla due ipotesi di esenzioni dall'Ici e cioè:

- quella di cui alla lettera a) che riguarda i comuni che possiedono immobili anche insistenti su territorio diverso da quello di competenza, destinati a compiti istituzionali;

- quella di cui alla successiva lettera i) relativa ai soggetti contemplati nell'art. 87 del d.P.R. n. 917/86, comma 1, lett. c), vale a dire "enti pubblici e privati diversi da società ... che non hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciale "relativamente ad immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, sanitarie, didattiche, ecc.".

Questa seconda ipotesi di esenzione appare più ampia rispetto all'altra sia con riferimento ai soggetti che alla destinazione degli immobili.

Stando al chiaro tenore della normativa, a questa commissione appare di tutta evidenza che il caso in esame debba essere inquadrato nella ipotesi di cui alla lettera a) dell'art. 7: infatti, gli immobili sono di proprietà di un comune - quello di Bari - ed insistono su territorio di comune diverso.

Ciò posto, il problema da affrontare e risolvere appare quello di accertare se gli immobili in oggetto, acquistati con i fondi dello Stato, attraverso la concessione ad una certa categoria di persone abbiano avuto la più volte richiesta destinazione a fini istituzionali.

In merito, va preliminarmente cennato che la giurisprudenza, investita di questioni riguardanti proprietà degli ex Iciap, è pervenuta a decisioni più o meno uniformi laddove ha riconosciuto la esenzione Ici limitatamente a quegli immobili di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata "con destinazione e finalità assistenziale" (V. Commissione provinciale di Novara n. 205/99, Commissione regionale di Torino n. 15/99).

In fattispecie identiche a quelle in esame a questa commissione risultano soltanto la sentenza n. 15/2001 della sezione 15 e l'altra, n. 28.2.2003 della sezione 5 della Commissione provinciale di Bari favorevoli all'ente proprietario su ritenuto presupposto che le case sono state destinate all'edilizia residenziale pubblica che è "atto previdenziale finalizzato al soddisfacimento di un bisogno primario dell'uomo, il bisogno dell'abitazione" e, quindi, sono beni strumentali per il soddisfacimento di un compito istituzionale.

Questa commissione non ritiene di condividere le ragioni poste a base di decisioni siffatte per quanto di seguito dirà.

Ciò posto, ai fini dell'inquadramento della questione nei giusti confini normativi - norme nella soggetta materia piuttosto sconcordate - cade acconcio stabilire quali sono i fini istituzionali che un ente territoriale deve perseguire nell'ambito delle proprie funzioni.

È pacifico che ogni comune è titolare di funzioni conferite: le prime sono quelle che vengono esercitate quali enti rappresentativi delle rispettive collettività e, quindi, rappresentative degli interessi di queste, mentre le seconde sono quelle delegate o trasferite da enti superiori.

L'art. 13 del d.lgs. n. 27 del 18.8.2000 recita: "spettano al comune tutte le funzioni amministrative che riguardano la popolazione ed il territorio comunale precipuamente nei settori organici dei servizi alla persona e alla comunità, dell'assetto ed utilizzazione del territorio e dello sviluppo economico salvo ...".

Per "servizi alla persona ed alla comunità" devono intendersi quelli relativi alla tutela della salute, ai servizi sociali, istruzione scolastica, formazione professionale, attività culturali e sportive.

Non vi è chi non veda come i compiti assistenziali tra i quali rientra quello di procurarsi alloggi e cederli in locazione ad una particolare categoria di persone in dipendenza di emergenza abitativa, non rientra, a parere di questa commissione, tra i compiti istituzionali veri e propri del comune.

In buona sostanza, nella ipotesi di carenza di abitazioni in un determinato comune, questo non ha istituzionalmente l'obbligo di procurare gli immobili ad alcuni dei propri cittadini con acquisti nel territorio di competenza di altri comuni. L'ente, allorquando ritiene di accedere ai finanziamenti per la soluzione di una propria emergenza, opera una scelta e, quindi, esercita un potere discrezionale indubbiamente teso alla realizzazione di un fine sociale che ha qualificazione ed ampiezza del tutto diversa dal compito istituzionale che, come innanzi detto, riguarda materie ben distinte e diverse dall'attività assistenziale di cui alla lettera i) dell'art. 7 del d.lgs. n. 504/92 che si riferisce, però, solo ed esclusivamente ai soggetti - tenuti all'imposta sul reddito - di cui all'art. 87 del d.P.R. n. 917/86.

Ne discende che la eventuale attività assistenziale quale potrebbe essere quella in discussione non può essere ricompresa tra i compiti istituzionali dei comuni.

Peraltro, un'attività discrezionale qual è quella di acquisire con fondi dello Stato immobili in un comune diverso anziché reperirli sul proprio territorio, oppure con incarico ad istituti appositamente deputati, comportante indubbiamente una valutazione di tipo economico-finanziario (es. più basso prezzo di acquisto, certezza di non soggiacere ad oneri propri del comune di competenza, ecc.), non imposta normativamente, non può che essere il risultato di una libera scelta e, come tale, non inseribile nei compiti istituzionali veri e propri.

Inoltre, nella inconcessa ipotesi che si volesse accedere alla tesi del comune opponente e, quindi, riconoscere nella specie la ricorrenza del compito istituzionale, si dovrebbe, del pari, riconoscere che ciò comporterebbe per l'altro comune, quello dove i beni insistono - del tutto estraneo ad ogni rapporto e/o obbligo di assistenza a persone non di sua appartenenza - solo ed esclusivamente oneri (quali la fornitura di un insieme di servizi) senza alcuna controprestazione: il che si risolverebbe nella legittimazione di una situazione prettamente punitiva per questo e di vantaggio immotivato per l'altro comune il quale verrebbe ad alleggerirsi di prestazioni essenziali a propri cittadini perché più o meno ... coattivamente trasferiti e percepirebbe un canone sia pure ridotto!

E proprio su quest'ultimo aspetto soccorrono le considerazioni contenute nella sentenza n. 119/99 della Corte costituzionale - più volte richiamata dai contendenti a sostegno delle rispettive tesi - laddove si escludono gli Iciap dal beneficio della esenzione sul presupposto che i relativi immobili hanno prevalentemente destinazione abitativa e producono reddito sia pure inferiore a quello di mercato, destinazione, quindi, del tutto diversa da quella prevista dall'art. 7, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 504/92.

In contemplazione di tutto quanto innanzi la commissione ritiene i ricorsi riuniti infondati.

Stante la complessità e la delicatezza delle questioni trattate, reputasi opportuno compensare integralmente le spese e le competenze del giudizio.

#### **P.Q.M.**

La commissione rigetta i ricorsi riuniti.

Compensa integralmente le spese e le competenze del procedimento.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE RIMINI, sez. II, 17 aprile 2003, n. 148/2/02*

**ICI - Procedura di comunicazione delle rendite catastali - Rendite attribuite sino al 31.12.1999 - Affissione all'albo pretorio - Sufficienza - Articolo 74, legge n. 342/2000 - Implicita conferma della validità dell'affissione all'albo.**

#### **IN FATTO E IN DIRITTO**

In data 10.11.2000 e 13.11.2000 il Comune di Rimini ha notificato a P.G. gli avvisi di liquidazione indicati in epigrafe, con i quali l'ente impositore, avendo verificato l'attribuzione alle unità immobiliari distinte al N.c.e.u. al fg. 100, part. 964, sub. 7 e sub. 8, oggetto di imposizione Ici, di rendite definitive (in atti dal 18.6.1996) diverse da quelle presunte dichiarate ai sensi dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 504/92, ha liquidato l'imposta Ici per gli anni dal 1994 al 1996 ed ha posto a carico del contribuente la somma complessiva di euro 2.393,12 a titolo di maggiore imposta dovuta, sanzioni ed interessi.

Avverso questi atti P.G. ha proposto ricorso, eccependo che gli avvisi sono basati su rendite catastali non notificate, non conosciute dall'interessato e quindi inefficaci; che le rendite sono state pubblicate mediante affissione

all'Albo pretorio del Comune di Rimini nell'anno 1998 e quindi con un sistema inefficace; che la rendita attribuita all'unità immobiliare sub. 8 è incongrua, eccessiva ed erronea, come già sostenuto nel ricorso presentato in data 10.11.2000 all'Ufficio del territorio di Rimini avverso la stessa; che, poiché le modifiche di rendita hanno effetto Ici, dall'anno successivo a quello della "messa in atti", la decorrenza delle rendite attribuite dall'ute nel 1996 non sarebbe stata antecedente al 1997.

Il ricorrente ha pertanto chiesto, in via principale, l'annullamento degli avvisi di liquidazione Ici, poiché fondati su valori di rendita non congrui e peraltro vigenti ai fini Ici solamente dall'anno 1997; in primo subordine, la rettifica degli avvisi di liquidazione Ici in relazione alla revisione delle rendite medesime, specialmente con riguardo all'unità sub. 8; in secondo subordine, l'annullamento delle sanzioni e degli interessi che risultino non dovuti, anche secondo le disposizioni contenute nell'art. 74 del c.d. collegato fiscale alla finanziaria 2000; in terzo subordine, la giusta rettifica dell'aliquota Ici applicata dall'ufficio per l'anno 1996 alle "pertinenze" di categoria C/6.

Il Comune di Rimini si è costituito ed ha controdedotto, osservando che l'attività svolta è pienamente legittima perché l'art. 11, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 504/92, prevede, per gli immobili il cui valore è dichiarato, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del medesimo decreto, con riferimento alla rendita di fabbricati similari già iscritti, la successiva liquidazione, una volta che la rendita sia stata attribuita, del maggior tributo dovuto e dell'eventuale rimborso nei casi di eccessivo pagamento; che le rendite indicate nell'avviso di liquidazione vengono fissate da una diversa amministrazione statale, sulle cui operazioni di calcolo l'ente locale impositore non ha alcun potere di verifica o controllo; che la competenza per l'attribuzione e per la notificazione delle rendite è esclusivamente dell'ufficio tecnico erariale; che il comune ha deciso, con delibera del Consiglio comunale n. 152 del 23.11.2000, di eliminare completamente gli interessi dovuti sulla differenza d'imposta dei provvedimenti non definitivi.

Il comune ha pertanto richiesto il rigetto del ricorso, in ogni sua parte, con la conseguente conferma dell'avviso di liquidazione così come rideterminabile alla luce delle modifiche intervenute.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La successione di norme che hanno progressivamente modificato, anche nelle more del giudizio, la disciplina della fattispecie in questione rende opportuna una ricostruzione della vicenda giuridica.

L'art. 5, commi 1 e 2, del d.lgs. 504/92 prevede che la base imponibile per il calcolo dell'imposta Ici dovuta per i fabbricati iscritti in catasto è rappresentata dal valore degli immobili da sottoporre ad imposizione, il quale si determina moltiplicando per indici stabiliti per legge l'ammontare delle rendite risultanti in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposta (aumentate, a partire dal 1997, del coefficiente di rivalutazione del 5% stabilito dall'art. 3, comma 48, della legge 662/96).

La norma esprime il principio generale secondo cui la rendita catastale ai fini della determinazione dell'imposta, produce i propri effetti dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui essa è annotata negli atti catastali.

Questo principio subisce una deroga per i fabbricati indicati nell'art. 5, comma 4, del medesimo decreto legislativo (fabbricati non iscritti in catasto o iscritti in catasto, ma senza attribuzione di rendita, e non classificabili nella categoria catastale D, nonché fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti che influiscono sull'ammontare della rendita catastale), in relazione ai quali l'imposta Ici deve essere calcolata e versata sulla base del valore determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti (c.d. valore presunto).

Detta deroga è introdotta dal successivo art. 11, comma 1, ultimo periodo, il quale stabilisce che per questi fabbricati il comune, sulla base della rendita attribuita dall'Ufficio tecnico erariale, provvede alla liquidazione dell'imposta effettiva per ciascun anno e procede al recupero delle somme ancora dovute, aumentate degli interessi nella misura indicata nel comma 5 dell'art. 14 (7% per ogni semestre compiuto), senza l'applicazione di sanzioni, salvo una maggiorazione pari al 20% dell'imposta nel caso in cui la rendita attribuita superi di oltre il 30% quella dichiarata; ovvero dispone il rimborso al contraente delle somme versate in eccedenza, maggiorate degli interessi computati nella predetta misura.

Il meccanismo di liquidazione dell'imposta previsto dall'art. 11 comporta quindi l'impiego della rendita definitiva anche per gli anni precedenti all'attribuzione della stessa.

Il medesimo art. 11 dispone inoltre la comunicazione da parte dell'Ufficio tecnico erariale del provvedimento di attribuzione della rendita al contribuente ed al comune. L'Ute ha svolto questo adempimento utilizzando la modalità di comunicazione del classamento prevista e disciplinata dagli artt. 12 e 13 del r.d.l. 652/39, dagli artt. 65, 66, 67, 68, 69 e 70 del d.P.R. 1142/49, e dal paragrafo 29-bis del decreto ministeriale 13.12.1961 (Istruzione per la conservazione del catasto edilizio urbano) pubblicato nella G.U. n. 250 del 25.10.1989, ossia mediante la pubblicazione presso la casa comunale degli atti di classamento, per un periodo di trenta giorni consecutivi.

Il notevole numero di unità immobiliari oggetto di pubblicazione ha generato un vasto contenzioso, promosso da molti contribuenti, i quali, lamentando di non essere di fatto venuti a conoscenza dell'attribuzione di rendita a causa

delle intrinseche ed innegabili difficoltà connesse al metodo di comunicazione utilizzato, ritenevano ingiustamente gravoso, da un lato, non poter ricorrere avverso la rendita attribuita, resa comunque definitiva dalla mancata opposizione e valida quindi per il calcolo dell'imposta Ici, e, dall'altro, dover subire il recupero da parte del comune del supplemento di imposta determinato in base ad una rendita che i contribuenti ritenevano non essere stati messi in condizione di contestare, dei relativi interessi e, eventualmente, della maggiorazione del 20% o, in alternativa a quest'ultima, in caso di dichiarazione del valore presunto effettuata successivamente all'annotazione della rendita negli atti catastali, delle sanzioni per infedele denuncia ed omesso versamento.

Al fine di comporre questo esteso conflitto, come risulta dalla risoluzione n. 8-00057 approvata dalla VI Commissione parlamentare il 24.11.1997, è stato inserito nella legge 488/99, l'art. 30, comma 11, il quale, integrando il comma 4 dell'art. 5 del d.lgs. 504/92, ha fissato la decorrenza del termine per la proposizione del ricorso avverso la nuova determinazione della rendita catastale dei fabbricati dalla data di comunicazione del provvedimento di classamento al contribuente, da effettuarsi a mezzo dei servizi o postale con modalità idonee a garantire l'effettiva e piena conoscenza, ed ha stabilito, per quanto riguarda l'imposta Ici, la non debenza di sanzioni ed interessi conseguenti alla nuova determinazione della rendita catastale fino alla data della comunicazione.

La norma non ha tuttavia raggiunto lo scopo per il quale essa era stata emanata. L'attività interpretativa svolta ha infatti evidenziato che la disposizione aveva portata innovativa ed era quindi valevole soltanto per le rendite catastali notificate dopo il 1° gennaio 2000.

Essa avrebbe quindi avuto una minima influenza sul contenzioso avviato e su quello prossimo all'avvio in relazione alle rendite in precedenza attribuite, producendo il solo effetto di eliminare le eventuali sanzioni in forza del richiamato art. 3 del d.lgs. 472/97 (favor rei) e lasciando invece inalterata la questione relativa all'ammontare dell'imposta dovuta e degli interessi.

Il legislatore è pertanto ritornato sulla questione e breve distanza di tempo.

L'art. 74 della legge 342/2000 ha radicalmente modificato la soluzione in precedenza adottata, abrogando le disposizioni introdotte dalla legge n. 488/99 e dettando una disciplina generale che non si riferisce alla sola imposta Ici, ma riguarda tutti gli atti impositivi che si basano sulle rendite catastali per la determinazione del tributo, ed una disciplina transitoria diretta a definire la problematica situazione creatasi.

Il primo comma subordina l'efficacia degli atti adottati a decorrere dal 1° gennaio 2000, attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati, alla loro notificazione, a cura dell'Ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita, i quali possono impugnare il provvedimento ai sensi del d.lgs. n. 546/92.

Per gli atti adottati entro il 31 dicembre 1999, l'art. 74 contempla una diversa disciplina a seconda del loro avvenuto recepimento (come nel caso in esame) o meno, al tempo dell'entrata in vigore della legge (10 dicembre 2000), in atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali non ancora definitivi alla stessa data.

Il secondo comma stabilisce che "per gli atti che abbiano comportato attribuzione o modificazione della rendita, adottati entro il 31 dicembre 1999, che siano stati recepiti in atti impositivi dell'amministrazione finanziaria o degli enti locali non divenuti definitivi, non sono dovute sanzioni ed interessi relativamente al periodo compreso tra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso avverso il suddetto atto, così come prorogato dal presente comma. Non si fa luogo in alcun caso a rimborso di importi comunque pagati. Il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, avverso gli atti di attribuzione o di modificazione delle rendite, resi definitivi per mancata impugnazione, può essere proposto entro il termine di sessanta giorni decorrenti dall'entrata in vigore della presente legge".

Si tratta senza dubbio di una norma di non agevole interpretazione, non soltanto per la complessità della materia trattata, ma anche per la formulazione testuale piuttosto disorganica, come riconosciuto anche dagli stessi estensori nel corso del dibattito parlamentare.

Ad esempio la locuzione "suddetto atto" (nella quale viene erroneamente utilizzato il singolare, poiché tutti gli elementi in precedenza citati nel periodo e ad essa teoricamente riconducibili sono espressi al plurale), che secondo alcuni interpreti andrebbe riferita al provvedimento impositivo, sembra più che logico interpretarla con valore di richiamo dell'atto di classamento.

Viene infatti specificato che "il termine per la presentazione del ricorso avverso il suddetto atto" va inteso "come prorogato dal presente comma", ove peraltro l'espressione "prorogato" è presumibilmente utilizzata in senso atecnico. Questa indicazione non può infatti che riferirsi all'ultimo periodo del medesimo comma, afferente ai provvedimenti catastali, il quale tuttavia non "proroga" (non potendo un termine già scaduto essere prorogato), ma "riapre" i termini per la presentazione del ricorso avverso gli atti di attribuzione o di impugnazione, fissandoli al sessantesimo giorno dall'entrata in vigore della legge e quindi all'8 febbraio 2001.

La legge, lungi dal dichiarare l'invalidità, per il passato, di questa modalità di comunicazione, ha viceversa confermato che le rendite determinate entro il 31.12.1999 e pubblicate mediante affissione all'albo pretorio sono

divenute definitive in seguito alla mancata opposizione degli interessati, sancendo implicitamente la legittimità dell'operato dell'Ufficio tecnico erariale, e, per i motivi prima indicati, ha in via straordinaria riaperto i termini di impugnazione degli atti di attribuzione e modificazione di tali rendite, consentendone, in caso di giudizio con esito favorevole, la determinazione, con conseguente ricalcolo delle imposte ad essa connesse.

In tal modo è stato effettivamente raggiunto lo scopo di salvaguardare il diritto di difesa dei contribuenti, avendo essi potuto ritualmente impugnare i provvedimenti ritenuti illegittimi.

Nel caso in esame, risulta essere stato proposto ricorso soltanto avverso il classamento dell'unità immobiliare sub. 8. Il ricorso è stato rigettato con la sentenza n. 252/03/01 della sezione terza di questa Commissione tributaria. I valori utilizzati dal Comune di Rimini per la liquidazione dell'imposta vanno pertanto confermati.

Ciò posto, il comportamento dell'ente impositore ha dato corretta applicazione al disposto dell'art. 11, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 504/92, poiché ha accertato l'attribuzione all'immobile oggetto di imposizione di una rendita definitiva superiore a quella utilizzata dalla società ricorrente per calcolare il valore "presunto" dichiarato ai sensi dell'art. 5, comma 4, del medesimo decreto ed ha quindi proceduto all'emissione dell'avviso per il recupero della maggiore imposta risultante dovuta e degli interessi (nella misura indicata dall'art. 14, comma 6) maturati su questa somma.

Parte ricorrente ha chiesto, subordinatamente, l'annullamento delle sanzioni e degli interessi che risultino non dovuti, anche secondo le disposizioni contenute nell'art. 74 del c.d. collegato fiscale alla finanziaria 2000, nella parte in cui stabilisce che "non sono dovuti sanzioni ed interessi relativamente al periodo compreso tra la data di attribuzione o modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per la presentazione del ricorso avverso il suddetto atto, così come prorogato dal presente comma".

Per quanto riguarda le sanzioni, quelle irrogate per omesso versamento negli avvisi impugnati non appaiono legate al recupero dell'imposta contestato dal ricorrente e vanno pertanto confermate.

In merito agli interessi, l'ente impositore ha comunicato che il Consiglio comunale ha deliberato, in senso più favorevole al contribuente rispetto a quello previsto dalla norma citata, di eliminare completamente gli interessi dovuti sulla differenza d'imposta dei provvedimenti non definitivi.

Pertanto, in mancanza di un provvedimento di rettifica degli avvisi impugnati, la commissione è tenuta a pronunciarsi sulla domanda di annullamento degli interessi, che va accolta limitatamente al periodo successivo alla messa in atti delle rendite definitive (18.6.1996).

Per quanto riguarda infine la richiesta, avanzata in terzo subordine, di rettifica dell'aliquota Ici applicata dall'ufficio per l'anno 1996 alle "pertinenze" di categoria C/6, la commissione rileva che nei motivi di ricorso nulla viene detto in merito alla questione. La domanda appare pertanto inammissibile per carenza di motivi.

Ne consegue che l'avviso di liquidazione impugnato va confermato con la sola rettifica dell'importo degli interessi richiesti, i quali vanno conteggiati fino alla data di messa in atti dei provvedimenti di classamento (18.6.1996).

In relazione alle spese del giudizio, sussistono giusti motivi per dichiararne l'integrale compensazione tra le parti.

#### **P.Q.M.**

Il parziale accoglimento del ricorso, dichiara non dovuti gli interessi per il periodo successivo alla messa in atti della rendita, confermando per il resto gli avvisi di liquidazione. Spese compensate.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE CATANZARO, sez. IV, 14 marzo 2003, n. 739/4/02*

**ICI - Nozione di area edificabile - Inclusione nel P.r.g. - Insufficienza - Necessità dello strumento urbanistico attuativo - Sussiste.**

#### **RITENUTO IN FATTO**

Preliminarmente la Commissione dispone la riunione dei ricorsi nn. 698/02, 62099/2002 e 701/2002 sotto il n. 698/2002 per ragioni di connessione.

Trattasi di ricorsi avverso avvisi di accertamento emessi dal Comune di B. per Ici anni 1995, 1996 e 1997.

La parte nei ricorsi chiede l'annullamento degli atti, asserendo l'infondatezza della pretesa tributaria essendo le aree in controversia non sottoponibili all'Ici, in quanto nonostante le stesse siano inserite nel p.r.g. comunale, mancano gli strumenti.

## **OGGETTO DELLA DOMANDA, SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Commissione rileva il contrasto interpretativo sul concetto di edificabilità in quanto da una parte viene inteso come edificabilità legale mentre dall'altra viene inteso come edificabilità di fatto.

A parere di questa Commissione la seconda interpretazione è più realistica in quanto, pur essendo il terreno in questione edificabile in senso legale perché inserito nel p.r.g. comunale come zona D1 commerciale, lo stesso non può però essere considerato come area effettivamente edificabile, vista la mancanza di una lottizzazione regolarmente approvata dal comune stesso. Tale lottizzazione, allo stato, completamente inesistente, costituisce infatti uno strumento indispensabile per la concreta attuazione del p.r.g..

Alla luce di quanto sopra e della giurisprudenza di questa Commissione, i ricorsi vanno accolti compensando le spese.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. V, 3 marzo 2003, n. 109*

### **ICI - Accertamento - Motivazione - Per relationem - Possibilità - Valore dell'immobile - Criteri - Individuazione.**

#### **FATTO E DIRITTO**

Con atto del 9 marzo 2002 \_\_\_\_\_ proponeva appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria di Vicenza n. 49/05/01 del 24 gennaio 2001 con la quale era stato respinto il suo ricorso.

In particolare la decisione veniva impugnata per essere solo apparentemente motivata in quanto il provvedimento della Giunta Municipale non consentiva di comprendere le ragioni della pretesa tributaria. Si costituiva in giudizio il Comune di Castegnero che osservava che l'atto impositivo era sufficientemente motivato con riferimento alle deliberazioni della giunta municipale che, tenuto conto della collocazione delle aree edificabili del contribuente, aveva rideterminato il valore delle stesse elevandolo dalle dichiarate lire 45.000 al mq. alle accertate 150.000 al mq.

Il contribuente chiedeva la riunificazione del giudizio con altri pendenti innanzi la stessa commissione ma presso altre sezioni. La vertenza, assente il contribuente, veniva discussa in pubblica udienza.

Va innanzitutto osservato che non sussistono ragioni che imponessero la riunificazione del presente giudizio con altri, riguardanti altri contribuenti.

Le altre vertenze inoltre venivano discusse da altra sezione che ha ritenuto di rigettare l'istanza di trasmissione degli atti al Presidente della Commissione per l'eventuale riunione.

Ciò posto, considerato che lo stesso contribuente non contesta la possibilità di motivare per relationem l'atto impositivo, i punti da valutare riguardano la congruità delle motivazioni adottate nella delibera municipale e la congruità complessiva della rideterminazione di valore.

Quanto al primo aspetto v'è da osservare che la delibera (il cui contenuto, sebbene non prodotto in questo giudizio da alcuna delle parti, è noto alla commissione per essere stato sinteticamente riportato dal contribuente) appare sufficientemente motivata, essendosi basata su stime operate dagli uffici tecnici del comune e su informazioni acquisite da tecnici del settore. Nella stima di immobili il problema della sufficienza della motivazione della valutazione è problema assolutamente tradizionale essendo frequente la contestazione della motivazione.

Ritiene questa commissione che la valutazione degli uffici non può non ricalcare il sistema che usualmente viene utilizzato dai privati nella determinazione del prezzo degli immobili e quindi il valore per metro quadrato.

Chiedere qualche cosa di diverso ed ulteriore appare imporre all'amministrazione un onere che non è sostenibile in termini effettivi tanto più che lo stesso contribuente ha utilizzato il medesimo criterio nella individuazione del valore riportato nella denuncia.

Quindi il contenuto minimo di motivazione (nella specie rispettato) è rappresentato dalla individuazione della categoria del bene oggetto di verifica, della indicazione della superficie e del valore a metro quadrato. Naturalmente la determinazione a metro quadrato può essere certamente contestata rimanendo a carico dell'amministrazione l'onere di provare la fondatezza del suo assunto.

Ma nella specie la determinazione del valore a metro quadrato per l'anno 1997 appare certamente congrua ove si consideri che normalmente il valore del fondo edificabile si aggira sul 15% del valore a metro quadrato del costo di edificazione (largamente superiore a lire 1.000.000 al metro quadrato). Ma l'aspetto più significativo è che lo stesso contribuente, nei suoi scritti difensivi non contesta mai il valore di lire 150.000 a metro quadrato limitandosi a contestare l'atto sotto il mero profilo della insufficienza motivazionale.

Non è un caso che le altre decisioni richiamate dal contribuente a sostegno del suo appello fanno riferimento a vicende nelle quali la carenza motivazionale è rapportata alla mancata indicazione della tipologia dell'immobile oggetto di accertamento, questione questa che non è stata sollevata dal contribuente in questa sede. Alla luce delle considerazioni che precedono l'appello va respinto anche se appare corretto procedere alla compensazione delle spese di questo primo grado in relazione anche alla sussistenza di incertezze della giurisprudenza in relazione a vicende analoghe.

#### **P.Q.M.**

Conferma l'impugnata decisione, compensando le spese di lite.

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. VII, 3 marzo 2003, n. 108*

#### **ICI - Accertamento valore aree edificabili - Obbligo di motivazione - Mancata specificazione dei criteri di determinazione dei valori - Illegittimità dell'avviso di accertamento.**

È illegittimo per violazione dell'obbligo della motivazione l'avviso di accertamento Ici che a sua volta richiama una delibera di giunta comunale dalla quale non è dato desumere i criteri di determinazione dei valori utilizzati per l'accertamento.

#### **FATTO E DIRITTO**

Il Comune di Castegnero (VI) con avviso di accertamento n. 3283 del 10.02.2000 notificato in data 26.04.2000 alla signora xxxxx rettificava il valore di due aree fabbricabili dichiarate dalla contribuente, portandolo da complessive L. 03.600.000 pari a Euro 53.504,93 a complessive L. 343.050.000 pari a Euro 177.170,54. Proponeva tempestivo ricorso la ricorrente significando la assoluta carenza di motivazione dell'accertamento che avrebbe dovuto indicare i criteri di determinazione dei valori con concreti riferimenti ad atti compravendita similari, specificare i criteri di determinazione di tali valori, etc. Il Comune costituendosi in giudizio si opponeva alla eccezione di parte relativa alla carenza di motivazioni, in quanto a suo parere l'atto conteneva il criterio utilizzato per la determinazione del valore accertato e cioè' il valore base a metro quadrato attribuito alla zona con Delibera di Giunta Municipale n. 126 avvenuta in data 19.11.1998. I primi giudici respingevano il ricorso in quanto ritenevano l'atto di accertamento soddisfacente l'obbligo di motivazione, atteso che lo stesso contiene i riferimenti necessari a porre la contribuente in grado di conoscere la pretesa giudiziaria nei suoi elementi essenziali. Propone ora appello la signora xxxxx, presenta la memoria difensiva il Comune di Castegnero ed ulteriore memoria illustrativa il difensore della signora xxxxx. L'appellante fa presente che nella Delibera n. 126 della Giunta Municipale emerge che questa contiene una parvenza di relazione dell'Ufficio Tecnico Comunale a sua volta contenente una mera descrizione delle varie tipologie di aree fabbricabili presenti nel comune con attribuzione a ciascuna di esse di un valore determinato sulla base di valori medi commerciali indicati da professionisti operanti in loco. Pertanto, sostiene, la motivazione non e' contenuta nemmeno nel documento richiamato per relationem, ma in qualche relazione predisposta da non identificati professionisti e non messa a disposizione della contribuente. Porta ad esempio di un'altra Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza che ha affrontato e deciso un problema assolutamente identico riguardante lo stesso Comune. Osserva il collegio che l'ente avrebbe dovuto indicare, quanto meno, i valori proposti dai "professionisti operanti in loco", specificare i criteri di determinazione di tali valori con riferimenti ad atti di compravendita di immobili similari, a pubblicità immobiliari, etc. E' corretto quanto asserito dalla parte:..."se tale modo di operare fosse legittimo il Comune avrebbe potuto anche accertare il valore di uno o due miliardi di lire (cinquecento mila o un milione di Euro) senza possibilità di difesa in fase successiva per il contribuente". Quello che appare palese e' l'incongruità del metodo dell'attribuzione dei valori.

#### **P.Q.M.**

Definitivamente pronunciando così provvede:

- 1) accoglie l'appello e per l'effetto, in riforma della decisione di I grado appellata, dichiara illegittimo l'avviso di accertamento n. 3283 del 10.02.2000;
- 2) nulla per le spese.

**ICI - Omessa dichiarazione - Avviso di accertamento d'ufficio - Necessità - Emissione dell'avviso di liquidazione - Nullità - Art. 10 e 12 d.lgs n. 504/92 - Nullità della cartella di pagamento.**

**FATTO**

Con ricorso del 23 aprile 2002 la signora G.L. impugnò tempestivamente l'iscrizione a ruolo, comunicatale con cartella di pagamento n. 014/2002/00056262/57/000, in forza della quale il comune di Birtitto le aveva richiesto il pagamento della somma di 5.088,76 euro, di cui 3.086,35 euro per imposta, 607,35 euro per interessi di mora e 1.239,50 euro per sanzioni, il tutto per gli anni d'imposta 1993 e 1994.

La ricorrente, oltre all'annullamento della citata iscrizione a ruolo, chiese anche la sospensione della sua efficacia esecutiva, richiesta, quest'ultima che con ordinanza del 18 ottobre 2002 questa Commissione respinse.

All'udienza del 31 gennaio 2003, sentito il difensore della ricorrente, la causa passiva in decisione senza che il comune di Bitritto si costituisse.

**DIRITTO**

La ricorrente ha premesso e comprovato che degli immobili per i quali è stata chiesta l'imposta e per gli anni per cui è causa (1993 e 1994) ella è stata titolare della nuda proprietà e che, soltanto a partire dal 5 gennaio 1995, data della morte dell'usufruttuaria, divenne piena proprietaria di tali caspiti.

Del tutto erroneamente (proprio perchè il soggetto passivo dell'Ici non è il nudo proprietario) quindi il comune di Bitritto le notificò:

a) in data 15 ottobre 1998 l'avviso di accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione n. 499 per l'anno d'imposta 1994;

b) in data 26 gennaio 2000 l'avviso n. 1091 di liquidazione d'imposta per l'anno 1993.

La ricorrente che ha altresì ammesso di non avere impugnato tali atti, nonostante fosse palese la propria non debenza dell'imposta de qua ha posto a base del proprio ricorso motivi tra loro differenziati, che passiamo ad esaminare in relazione a ciascun anno d'imposta.

Iniziando dall'anno 1993, evidenziamo che la ricorrente ha eccepito la nullità per decadenza dei termini.

La tesi della ricorrente merita accoglimento sia pure attraverso un diverso iter argomentativo.

Infatti, se ci fermassimo al nomen juris dell'atto impugnato ("avviso di liquidazione") dovremmo concludere che esso è stato notificato tempestivamente, visto che ai sensi dell'art. 30 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 per l'anno 1993 furono fissati al 31 dicembre 2000 i termini per la notifica degli avvisi di liquidazione.

Poichè per gli avvisi di accertamento d'ufficio non poteva applicarsi l'allungamento dei termini previsto dal citato art. 30 della L. n. 488/1999, ne consegue che allorquando l'avviso di liquidazione (rectius avviso di accertamento d'ufficio) venne notificato, l'ente locale impositore era già decaduto dal potere di emettere tale atto.

A questo punto deve valutarsi l'effetto che la mancata impugnazione di tale atto (illegittimo sia per motivi di merito che procedurali) può rivestire nel caso di specie.

A tale riguardo alquanto appropriato si presenta il principio sancito dalla Commissione tributaria centrale 18 maggio 1994, n. 1652 secondo cui "L'art. 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 prevede un termine perentorio per la notifica dell'avviso di accertamento pena la decadenza dello stesso potere di accertamento dell'ufficio finanziario. A ciò consegue che, scaduto il termine previsto dal predetto art. 43 viene meno il potere di accertamento, ed ogni atto di tale tipo posto in essere dall'ufficio finanziario, in quanto emanato al di fuori del potere, deve considerarsi inesistente, anche per mancanza di impugnazione da parte del contribuente.

Pertanto, l'iscrizione a ruolo da parte dell'ufficio sulla base di un accertamento operato al di fuori (e, quindi, senza) potere è radicalmente nulla, e ben impugnabile per tale motivo".

Applicando allora lo stesso principio al caso di specie (tenuto conto anche di un indubbio favor che assiste il contribuente che pur nulla dovendo all'Erario, non ha impugnato un atto impositivo, favor testimoniato dalla prassi amministrativa che impone agli enti impositori di annullare in via di autotutela degli atti illegittimi per se non impugnati), si deve pervenire alla conclusione che anche in questo caso l'atto impugnato è stato emesso in carenza di potere, per cui esso non può fregiarsi della qualificazione di atto amministrativo e conseguentemente della prerogativa di acquisire una definitività a causa della sua mancata impugnazione è stato emesso in carenza di potere, per cui esso non può fregiarsi della qualificazione di atto amministrativo e conseguentemente della prerogativa di acquisire una definitività a causa della sua mancata impugnazione.

Accertata quindi la fondatezza del ricorso relativamente all'anno 1993, passiamo a quello successivo, per il quale la ricorrente ha eccepito la tardività dell'iscrizione a ruolo.

Anche in questo caso la tesi della ricorrente si presenta fondata.

Prescrive infatti l'art. 12 del d.lgs. n. 504/1992 che i ruoli per la riscossione dell'Ici devono essere formati e resi esecutivi non oltre il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'avviso di accertamento è stato notificato.

Nel caso di specie, rispetto ad un avviso di accertamento d'ufficio notificato il 15 ottobre 1998, il ruolo doveva essere reso esecutivo entro il 31 dicembre 2000, ma in realtà ciò è avvenuto soltanto in data 8 ottobre 2001, in palese violazione quindi, del precetto sancito dal citato art. 12 del d.lgs. n. 504/1992, il che rende, come già detto, fondato il ricorso.

La particolarità del caso suggerisce a questa Commissione di disporre la compensazione delle spese di lite.

### **P.Q.M.**

la Commissione, definitivamente decidendo, accoglie il ricorso, annulla l'iscrizione a ruolo de qua e compensa integralmente le spese di lite

*COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE VENETO, sez. I, 28 gennaio 2003, n. 217*

### **ICI - Avviso di accertamento - Motivazione - Riferimento al valore base a metro quadro - Sufficienza.**

#### **ESPOSIZIONE DEI FATTI**

Il Comune di Castegnaro rettificava i valori delle aree edificabili dichiarati da \_\_\_\_\_ e accertava ai fini I.C.I., per l'anno 1997, la maggiore imposta di lire 385.000 oltre sanzioni e interessi. Veniva data applicazione alla delibera della Giunta Municipale n. 126 del 19/11/1998 che fissava il valore base a metro quadro attribuito a quei terreni.

Il contribuente presentava ricorso e chiedeva la pronuncia di illegittimità e l'annullamento dell'accertamento in quanto privo di motivazione.

Lamentava che l'avviso di accertamento, ai fini del calcolo dell'imponibile delle aree fabbricabili, faceva riferimento al valore base a metro quadro attribuito a quelle aree con la delibera di Giunta che, a sua volta, faceva rinvio alla allegata tabella predisposta dall'Ufficio Tecnico Comunale che aveva proposto i criteri di classificazione delle aree e i valori ad esse attribuiti.

Lamentava altresì che le tabelle a loro volta richiamavano non meglio specificati "valori medi commerciali correnti indicati da professionisti operanti in loco".

La Commissione Tributaria Provinciale di Venezia con decisione n. 51/05/01 del 10/01/2001 respingeva il ricorso e compensava le spese.

I giudici di primo grado riconoscevano regolare l'atto di accertamento atteso che lo stesso aveva soddisfatto l'obbligo della motivazione in quanto conteneva i riferimenti necessari a porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'"an" e il "quantum debeatur".

Presenta appello il contribuente. Sostiene che la sentenza è solo apparentemente motivata in quanto contiene una motivazione di mero stile.

Ribadisce quanto affermato con il ricorso introduttivo.

Produce altresì una sentenza passata già in giudicato, della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, ma della Sezione 7, che ha affrontato un problema identico e riguardante sempre il Comune di Castegnaro che è rimasto soccombente e condannato al pagamento delle spese di giudizio.

Controdeduce il Comune.

Afferma che la motivazione dell'accertamento, seppur integrata per relationem ad un atto diverso e conosciuto dal contribuente (la delibera di Giunta affissa all'albo pretorio comunale) ha adeguatamente svolto la propria funzione informativa. Il contribuente infatti ha potuto vagliare la opportunità di contestare la pretesa impositiva.

Chiarisce poi che la sentenza citata dal contribuente, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale, si riferisce ad una vertenza diversa rispetto a quella qui in discussione ed ha un diverso "petitum". Saggiunge il Comune che la difensiva del contribuente non va oltre le eccezioni di carattere formale senza sollevare alcuna contestazione in ordine ai valori venali accertati e dell'imposta applicata.

Conclude chiedendo il rigetto dell'appello con rifusione di spese, diritti e onorari di causa. La vertenza, assente il contribuente, viene discussa in pubblica udienza.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Dall'esame dell'avviso di accertamento, qui in contestazione, si rileva che il Comune di Castegnero, dopo aver constatato che il sig. \_\_\_\_\_ era in possesso di aree edificabili classificate in categoria B2, delle quali mq. 680 al 50% e mq. 1.607 per il 25%, eleva il valore dichiarato in lire 70.000.000 a lire 241.050.000 e quello dichiarato in lire 33.600.000 a lire 102.000.000.

Procede quindi a determinare la maggior imposta I.C.I. dovuta quantificandola in lire 385.000.

Nell'avviso di accertamento il Comune fa esplicito riferimento, ai fini del calcolo dell'imponibile delle aree fabbricabili, al valore base a metro quadro attribuito a quella zona con la delibera della Giunta Municipale n. 128 del 19.11.1998 che, com'è noto, viene affissa all'albo pretorio comunale e quindi conosciuta dal contribuente. Nella sostanza, nell'avviso di accertamento sono presenti, seppur indicati in modo non esemplare, gli elementi necessari che consentono al contribuente di conoscere la pretesa dell'Amministrazione Comunale. Pertanto si ritiene l'atto sufficientemente motivato.

Per quanto sopra esposto e atteso che il contribuente non contesta nel merito la congruità dei valori venali accertati e l'imposta applicata, si ritiene di respingere l'appello e di confermare la decisione di primo grado. Considerato poi che sulla materia oggetto della presente controversia sono state emesse contrastanti pronunce giurisprudenziali si ritiene che sussistano giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio.

### **P.Q.M.**

Respinge l'appello e conferma la decisione di primo grado. Spese compensate.