



Il Direttore

Bologna 24 Settembre 2008
Prot. n. 117

**Ai Sindaci dei Comuni
dell'Emilia-Romagna**

Ai Responsabili Ufficio Tributi

Oggetto: ICI – Fabbricati rurali – Assoggettabilità

1. L'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione

Negli ultimi mesi sono state pubblicate numerose sentenze della Corte di Cassazione (Cfr:Cassazione, Sez. V, sentenze n.15321/2008, n.20632/2008, n.20633/2008, n.20634/2008, n.20635/2008, n.20636/2008, n.20637/2008, n.20639/2008, n.21163/2008, n.21272/2008, n.21273/2008, n.21279/2008, n.21278/2008, n.23596/08) che hanno, con motivazioni pressoché identiche, chiarito in modo inequivocabile che i fabbricati posseduti dalle cooperative agricole, anche se classati in categoria D/10, sono soggetti ad ICI.

La portata di tali sentenze, che si pongono consapevolmente in contrasto con altre precedenti pronunce (Cfr. Cassazione, Sez. V, sentenze n.6884/2005; n.18853/2005, n.16701/2007), va però oltre l'annoso problema del trattamento ICI da riservare ai fabbricati posseduti dalle cooperative agricole - argomento sul quale peraltro l'ANCI Emilia Romagna, con propria circolare aveva fornito chiarimenti nel senso dell'assoggettabilità all'imposta – in quanto viene espresso un principio di diritto dirimente, ovvero **tutti i fabbricati rurali pagano il tributo comunale.**

Ad avviso della Cassazione «*La espressa sottoposizione ad imposta di tutti gli immobili indicati nella norma - inequivocabilmente desumibile dalla dichiarata irrilevanza (a) della destinazione dell'uso di ognuno e (b) dalla natura strumentale o "alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa" degli stessi, insieme con la (facilmente rilevabile) inesistenza, **sia nella legge istitutiva che in altre**, di una espressa, menzione della specifica qualità come scriminante in proposito, consentono di rilevare e impongono, quindi, di affermare che, in linea di principio, alla "ruralità" del "fabbricato" non può essere riconosciuta nessuna valenza diretta per escludere l'assoggettamento dell'immobile all'imposta de qua*» (sentenza n.15321/2008, ma concetti questi ripresi anche dalle altre sentenze).

Le sentenze citate giungono a tale conclusione con una lettura sistematica della normativa speciale ICI e della normativa catastale, attraverso una serie di passaggi interpretativi che di seguito si riportano sinteticamente:

- a) l'art.1, comma 2 del D.Lgs. n.504/1992 individua quale presupposto d'imposta "il possesso di fabbricati (...) a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa"; coerentemente con la natura reale dell'ICI, risulta quindi irrilevante sia la condizione personale del possessore sia l'uso cui è destinato il fabbricato, salve, ovviamente, le deroghe contenute nell'art.7;
- b) l'art.2, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n.504/1992 precisa che per "fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano";



- c) alla data di entrata in vigore dell'ICI i fabbricati rurali erano esclusi dal campo di applicazione dell'ICI in quanto questi né erano iscritti al catasto edilizio urbano né erano da iscrivere;
- d) la situazione muta con il D.L. 30 dicembre 1993, n.557, con il cui art.9, comma 1, viene istituito il "catasto dei fabbricati", nel quale vanno iscritti, ad opera del Ministero delle finanze, tutti i fabbricati rurali;
- e) successivamente all'entrata in vigore del D.L. 557/1993, il riferimento contenuto nell'art.2 della normativa ICI al catasto edilizio urbano deve intendersi sostituito dal catasto fabbricati; pertanto diventa soggetto ad ICI il fabbricato iscritto o da iscrivere al "catasto dei fabbricati";
- f) la disciplina delle esenzioni ed agevolazioni ICI non può essere ricavata da altre disposizioni tributarie, come quelle regolanti l'imposizione diretta, ma esclusivamente dalla normativa ICI, la quale non prevede alcun regime di favore per i fabbricati rurali;
- g) gli incisi "*agli effetti fiscali*" e "*ai fini fiscali*", contenuti nell'art.9, commi 3 e 3 bis del D.L. n. 557/1993, vanno interpretati nel senso che laddove una specifica disposizione fiscale considera rilevante la natura rurale di un fabbricato, la sussistenza della ruralità va verificata secondo i parametri catalogati nei commi 3 e 3 bis citati; come già rilevato, la normativa ICI non considera rilevante la natura rurale del fabbricato;
- h) anche i nuovi requisiti di ruralità previsti dall'art.9, commi 3 e 3 bis del D.L. n.557/1993, a seguito delle modifiche apportate dall'art.42 bis introdotto dalla legge n.222/2007 di conversione del D.L. n.159/2007, non esplicano alcun effetto in tema di ICI, avendo solo ampliato i casi in cui può essere riconosciuta la ruralità ad un fabbricato, con conseguenze dirette solo sulle modalità di accatastamento dei fabbricati.

Se da un lato la conclusione cui è pervenuta la Corte di Cassazione appare incontestabile, oltre che pienamente condivisibile, dall'altro lato si impone l'obbligo di effettuare ulteriori riflessioni in merito ad altri numerosi e rilevanti profili, quali, il regime ICI da applicare ai fabbricati rurali (legittimamente) ancora iscritti al catasto terreni, il divieto al rimborso dell'ICI versata dalle cooperative (disposto dalla legge finanziaria per il 2008), la presenza di circolari ministeriali di segno opposto, le indicazioni contenute nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione ICI.

2. I fabbricati rurali da iscrivere al catasto fabbricati

Chiarito che i fabbricati rurali sono soggetti ad ICI, occorre ora verificare il problema dell'assoggettabilità dei fabbricati rurali non ancora iscritti al catasto fabbricati; problema, questo, non affrontato in maniera approfondita dalla Corte di Cassazione, la quale ha tuttavia fornito indicazioni precise utili per la soluzione del problema.

La Corte ha chiarito che sono soggetti ad ICI tutti i fabbricati iscritti o **da iscrivere al catasto fabbricati**.

L'art.9, comma 1 del D.L. n.557/1993 prevede l'iscrizione al catasto fabbricati dei fabbricati rurali già censiti al catasto terreni ad opera direttamente dell'allora Ministero delle finanze; nessun obbligo è quindi posto a carico dei soggetti titolare dei fabbricati rurali.

Diverso regime è previsto per i fabbricati rurali costruiti o variati a decorrere dal 1998. Il D.M. 2 gennaio 1998, n.28, all'art.2, comma 2 prevede che "*l'abitazione gli altri immobili strumentali*



all'esercizio dell'attività agricola costituiscono unità immobiliari da denunciare in catasto autonomamente'. Per i fabbricati rurali costruiti o variati dall'11 marzo 1998 occorre, quindi, presentare denuncia di accatastamento con rendita proposta (ex art.5 del D.M. n.28/1998).

Alla luce di quanto sopra esposto appare evidente che tutti i fabbricati rurali, iscritti o da iscrivere, debbono corrispondere l'ICI, indipendentemente dal fatto che il titolare del fabbricato rurale non sia ancora oggi obbligato a presentare l'accatastamento, dovendo provvedervi, ai sensi dell'art.9, comma 1 del D.L. n.557/1993, direttamente l'Agenzia del Territorio, in quanto si tratta di fabbricati che, proprio per la norma appena citata, sono da iscrivere al catasto fabbricati, a nulla rilevando il soggetto cui compete l'obbligo di effettuare l'iscrizione.

Diversamente ragionando, si verificherebbe una facile disparità di trattamento tra, ad esempio, fabbricati rurali costruiti nel 2000, e per questo già iscritti al catasto fabbricati, e fabbricati rurali costruiti nel 1996, e per questo ancora iscritti al catasto terreni.

L'attuazione pratica di quanto testé affermato trova comunque un limite nella fase di determinazione della base imponibile in quanto è stato abrogato, a decorrere dal 2007, il criterio di quantificazione, per i fabbricati da iscrivere al catasto, della base imponibile sulla scorta di una rendita presunta. È fin troppo ovvio rilevare che la normativa ICI, a seguito dell'avventata abrogazione dell'art.5, comma 4 (ad opera dell'art.1, comma 173 della legge n.296/2006) non è più autofunzionante, non solo con riferimento al problema di cui si discute ma anche con riferimento ad altri numerosi casi, già peraltro rilevati dalla dottrina più attenta.

Si ritiene che l'impasse può essere superata dando prevalenza all'elemento strutturale dell'imposta, ovvero al presupposto dell'imposta, che nel caso di fabbricati rurali da iscrivere è comunque esistente, consentendo - in presenza di una lacuna tecnica nella parte procedimentale dell'ICI e per analogia a quanto previsto in materia di imposte erariali - di effettuare la procedura di quantificazione della base imponibile sulla scorta di una rendita presunta autocalcolata dal contribuente, o dal Comune in caso di accertamento.

3. Il divieto al rimborso dell'ICI pagata dalle cooperative agricole

L'art.2, comma 4 della legge 24 dicembre 2007, n.244, dispone che *«non è ammessa la restituzione di somme eventualmente versate a titolo di imposta comunale sugli immobili ai comuni, per periodi di imposta precedenti al 2008, dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera i) del comma 3-bis dell'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n.557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, introdotta dall'articolo 42-bis del decreto-legge 1° ottobre 2007, n.159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, in relazione alle costruzioni di cui alla medesima lettera i)»*. La lettera i) dell'art.42 bis, definisce rurali i fabbricati destinati *«alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228»*.

Tale norma è stata già, peraltro, sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale con ordinanza n.4/21/2008 emessa dalla CTR dell'Emilia Romagna, sez. Parma.

Come noto, la norma è stata letta da alcuni come norma interpretativa di conferma della non debenza dell'ICI da parte delle cooperative, dovendosi qualificare come rurali i fabbricati da queste posseduti, e da altri, invece, come norma innovativa che al contrario confermava la debenza dell'ICI fino al 2007, ovvero fino alla data in cui la normativa catastale non ha incluso espressamente nel novero dei fabbricati rurali anche quelli posseduti dalle cooperative.



Tali contrapposti orientamenti, entrambi fondati sull'assunto che il fabbricato rurale non è tenuto al pagamento dell'ICI, vanno completamente rivisti e allo stesso tempo occorre attribuire alla norma che vieta il rimborso un significato compatibile con il principio che i fabbricati rurali sono comunque tenuti al pagamento dell'ICI.

I più ritengono che il testo della norma dia per assodato che la normativa ICI preveda un'esenzione per i fabbricati rurali, ma, allo stesso tempo, pare impensabile che la stessa possa assurgere a norma che introduce nella normativa ICI l'esenzione per i fabbricati rurali. D'altro canto, le sentenze citate escludono l'esistenza dell'esenzione "sia nella legge istitutiva che in altre"; da qui si presume che il divieto posto dalla legge finanziaria 2008 sia stato attentamente valutato dal Giudice di legittimità, anche se nelle varie sentenze non è stato poi affrontato apertamente e compiutamente, come, diversamente, per i nuovi requisiti di ruralità introdotti dall'art.42 bis del D.L. n.159/2007.

Fatte queste premesse, e ben consapevoli che forse le intenzioni del legislatore erano diverse, l'unica lettura che può essere data, compatibile con quanto statuito dalla Corte di Cassazione e con il D.Lgs. n.504/1992, è che la finanziaria per il 2008 abbia voluto arrestare sul nascere un'eventuale contenzioso fondato sulla supposta natura retroattiva delle modifiche apportate alla normativa disciplinante i requisiti di ruralità ad opera dell'art.42 bis del D.L. n.159/2007 e sulla supposta esenzione dell'ICI per i fabbricati rurali.

4. Le circolari ministeriali

Come noto, sul trattamento ICI da riservare ai fabbricati rurali, il Ministero delle Finanze, con circolare n.50/E del 20 marzo 2000, ha ritenuto che i fabbricati rurali, benché dotati di propria rendita, non debbano essere assoggettati autonomamente all'ICI, dovendosi ritenere che il reddito dominicale del terreno è comprensivo anche della redditività delle costruzioni rurali asservite.

Da ultimo si registra l'intervento, nettamente fuori luogo in quanto va ad effettuare precisazione su materia non di propria competenza, dell'Agenzia del Territorio che con circolare n.7/T del 15 giugno 2007 ha ritenuto di precisare che in seguito all'introduzione dell'obbligo di iscrizione al catasto fabbricati dei fabbricati rurali, sia destinati ad abitazioni sia strumentali, questi pur dotati di autonoma rendita sono "esenti da imposta sui redditi dei fabbricati e da Ici".

L'esistenza delle due circolari non scalfiscono minimamente il principio per cui i fabbricati rurali debbano essere assoggettati ad ICI, in quanto, come insegna la Corte di Cassazione, SS.UU. civ., sentenza n.23031 del 9 ottobre – 2 novembre 2007, esse esprimono un parere dell'Amministrazione non vincolante né per il contribuente né per il Giudice tributario.

5. Le istruzioni alla dichiarazione ICI

Alle medesime conclusioni si perviene leggendo le istruzioni alla compilazione della dichiarazione ICI per l'anno 2007 e lo stesso modello di dichiarazione, laddove è stata prevista un unico campo per i casi di "esclusione, esenzione o ruralità", dandosi, quindi, per scontato che vi sia un'esenzione per i fabbricati rurali.

A tal proposito giova ricordare che ormai sono numerosi i casi in cui le istruzioni alla compilazione della dichiarazione ICI hanno fornito delle indicazioni poi smentite dalla giurisprudenza di legittimità (come ad esempio, il trattamento ICI da riservare al titolare del diritto di occupare la casa coniugale in caso di separazione, diritto "assimilato" dalle istruzioni ministeriali al diritto reale di abitazione e considerato invece dalla Corte di Cassazione come diritto di natura personale,



oppure per gli alloggi di edilizia residenziale pubblica concessi in locazione con patto di futura vendita e riscatto, per i quali secondo la tesi ministeriale il soggetto passivo d'imposta è l'assegnatario mentre per la Corte di Cassazione è il proprietario del fabbricato).

È evidente che il DM di approvazione delle istruzioni e del modello di dichiarazione ICI sia viziato da eccesso di potere, in quanto l'esenzione ICI non è prevista nella norma primaria, e quindi il DM non poteva certo introdurla *ex novo*, stante il generale principio della riserva di legge in campo tributario. Pertanto, tanto le istruzioni tanto il modello di dichiarazione non rappresentano un ostacolo all'assoggettabilità ad ICI dei fabbricati rurali.

6. L chiusura del contenzioso pendente e l'attività di recupero dell'ICI

In primo luogo si ritiene che i Comuni possano, in caso di contenzioso pendente in materia di ruralità, esperire un tentativo di definizione del contenzioso abbandonando la pretesa sanzionatoria.

Stante l'incertezza delle norme, evidenziata anche da un'inversione di rotta della stessa Corte di Cassazione, dalle presenze di circolari ministeriali, da istruzioni alla dichiarazioni ICI che danno per scontato la sussistenza dell'esenzione, si ritiene che sia legittimo disapplicare le sanzioni per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa ICI ai sensi dell'art.6, comma 2 del D.Lgs. n.472/1997 e dell'art.10, comma 3 della legge n.212/2000.

Per quanto attiene all'ICI dovuta per il 2008, si ritiene che sia possibile permettere al contribuente di corrispondere l'intero importo a saldo, in quanto la presenza di una dichiarazione ICI che considera esenti i fabbricati rurali, legittima il ricorso all'art.10, comma 2 della legge n.212/2000 che permette di non richiedere interessi e non irrogare sanzioni.

Evidentemente, quale che sia la posizione che il Comune intende assumere, si ritiene comunque necessario effettuare, prima della scadenza del saldo ICI, una campagna informativa quantomeno verso le associazioni degli agricoltori e le cooperative agricole.

Per quanto attiene al recupero dell'ICI sui fabbricati rurali, in presenza di un quadro giurisprudenziale ormai definito, il Comuni potrebbero attivarsi per effettuare i recuperi quantomeno per le annualità in decadenza al 31 dicembre 2008 e ciò perché l'assoluta certezza che i fabbricati rurali siano soggetti ad ICI, sia per la giurisprudenza che per il legislatore, la si avrà solo dopo l'approvazione della finanziaria per il 2009, giacché in tale occasione il legislatore potrà confermare, tacitamente o espressamente, quanto già deciso dai giudici di legittimità, oppure aggiungere un'ulteriore tassello prevedendo espressamente l'esenzione ICI per i fabbricati rurali.

Antonio Gioiellieri