

ICI: I FABBRICATI D

di **Gianfranco Antico**

Con sentenza n. 27062 del 13 novembre 2008 (ud. del 29 settembre 2009) la Corte di Cassazione ha avuto modo di occuparsi dell'art. 5, c 3, del D.Lgs.n.504/92 – fabbricati D.

La norma

L'art. 5, c 3, del D.Lgs.n.504/92 così dispone: *“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, applicando i seguenti coefficienti: per l'anno 1993: 1,02; per l'anno 1992: 1,03; per l'anno 1991: 1,05; per l'anno 1990: 1,10; per l'anno 1989: 1,15; per l'anno 1988: 1,20; per l'anno 1987: 1,30; per l'anno 1986: 1,40; per l'anno 1985: 1,50; per l'anno 1984: 1,60; per l'anno 1983: 1,70; per l'anno 1982 e anni precedenti: 1,80. I coefficienti sono aggiornati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. In caso di locazione finanziaria il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n.701, con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali, ed estensione della procedura prevista nel terzo periodo del comma 1 dell'articolo 11; in mancanza di rendita proposta il valore è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo”*.

Il processo

Il Gruppo X s.p.a. ha proposto opposizione avverso l'avviso di accertamento e liquidazione di ICI per il 1999 notificato dal Comune di Sassuolo che ha contestato al contribuente l'applicazione ad immobili, classificabili nel gruppo catastale D, del metodo contabile di cui all'art. 5, c. 3, del D.Lgs. n. 504/1992, sostenendo che il classamento nel 1999 dei suddetti immobili derivava da variazione di accatastamento precedente di varie unità immobiliari già iscritte nel 1984 (senza attribuzione di rendita), per cui si doveva ritenere applicabile l'ipotesi prevista dal cit. D.Lgs. art. 5, c. 4, che, riferendosi alle variazioni, prevede la determinazione del valore con riferimento alla rendita di fabbricati similari.

La C.T.R. dell'Emilia Romagna confermando con sentenza 6 dicembre 2006, la sentenza di primo grado, ha ritenuto correttamente determinata sulla base dei costi di acquisizione e incrementativi, la rendita catastale di fabbricati del gruppo D, sforniti di rendita, posseduti da imprese, affermando che tale criterio di determinazione del valore dei fabbricati è valido fino all'anno in cui viene formalmente attribuita la rendita, senza efficacia retroattiva, mentre sarebbe estranea alla fattispecie l'ipotesi contemplata dall'art. 5, c. 4, della legge istitutiva dell'ICI.

Il Comune di Sassuolo chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di tre motivi, così sinteticamente illustrati:

- il contribuente non ha dimostrato la ricorrenza delle condizioni per l'applicabilità del criterio contabile ai fabbricati classificabili in cat. D, essendo tale metodo precluso a unità immobiliari, come nella specie già accatastate, anche se in attesa di rendita, dovendosi in via generale applicare la previsione del criterio comparativo con immobili similari di cui al cit. art. 5, c. 4, a tutte le unità prive di rendita in attesa di variazione a causa di lavori eseguiti;
- vizio di motivazione della sentenza impugnata in ordine alla condizione, oggetto di controversia, relativa all'applicabilità del metodo contabile alle sole unità non iscritte in catasto;
- violazione dell'art. 11, c. 1, del D.Lgs. n. 504/1992, perchè la società contribuente avrebbe dovuto dichiarare e pagare secondo la rendita presunta dal citato art. 5, c. 4, con retroattività della rendita fissata nel

1999 (e modificata dall'Agenzia del Territorio nel 2000) attraverso il recepimento dell'istanza del 1984 formulata dal contribuente, il che attribuirebbe alla nuova rendita valore dichiarativo e non costitutivo.

La pronuncia

Il ricorso per la Corte di Cassazione non è fondato.

Il Comune legge infatti il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 5, c. 3, come riferibile, per la determinazione della rendita di fabbricati posseduti da imprese secondo valori contabili di soli immobili "*non iscritti in catasto*", mentre la norma precisa che la contabilizzazione va eseguita, relativamente a tali fabbricati, "*fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita*" con riferimento alla data d'inizio di ciascun anno solare, ovvero, se successiva, alla data di acquisizione (Cass. nn. 12271/2004, 24235/2004).

Dunque, nella specie la contabilizzazione è stata legittimamente effettuata dalla società controricorrente fino all'anno in cui è stata infine attribuita la rendita. Il riferimento all'attribuzione della rendita contenuto nel cit. art. 5, c. 3, evita che si possa valutare isolatamente la circostanza del solo accatastamento senza attribuzione di rendita, quando si tratti, come nella specie, di immobili "speciali", cui non si attaglia il regime ordinario di cui al successivo art. 5, c. 4; nel regime ordinario ICI gli immobili del gruppo D rientreranno infatti soltanto dopo che sarà loro attribuita la rendita. Pertanto il provvedimento di attribuzione della rendita catastale a tali immobili, che ha natura costitutiva e non dichiarativa, non ha efficacia retroattiva e non si applica per i periodi precedenti alla attribuzione della rendita, in relazione ai quali trova applicazione il solo criterio del valore fissato sulla base dei costi contabili (nella specie non ulteriormente contestati dal Comune ricorrente), potendo la rendita catastale essere utilizzata, in forza della L. n. 342 del 2000, art. 74, soltanto dall'annualità in cui avviene la notificazione dell'atto di attribuzione della rendita medesima (Cass. n. 3233/2005), poichè l'aggiornamento, in più o in meno, delle rendite degli anni pregressi, riguarda i soli casi di variazione di rendite già attribuite (cfr. Cass. nn. 5109/2005, 11162/2005, 16701/2007), rispetto a cui l'aggiornamento ha valore ricognitivo - dichiarativo.

La *ratio* della disposizione contenuta nel cit. D.Lgs. n. 546/1992, art. 5, c. 3, è stata ampiamente giustificata dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 67/2006, nella quale si è posto in evidenza come i fabbricati soggetti ad ICI e classificabili in gruppi catastali diversi dal gruppo D, in quanto "*a destinazione ordinaria*" sono ordinati in catasto per tariffe d'estimo, con la conseguenza che, in attesa dell'attribuzione della rendita, la loro base imponibile è agevolmente determinabile in relazione alla rendita "presunta" deducibile da fabbricati simili già iscritti in catasto (come previsto dal cit. art. 5, c. 4). Viceversa i fabbricati del gruppo catastale D, sono, per le loro caratteristiche funzionali e tipologiche "*a destinazione speciale*", e sono quindi ordinati per rendita catastale ottenuta con stima diretta (D.P.R. n. 604/1973, art. 7, c. 1), con la conseguenza che, in mancanza di tale stima, il legislatore ha preferito il criterio già sperimentato in tema d'imposta straordinaria sugli immobili (ISI) - del costo rivalutato ricavabile dalle scritture contabili, in luogo di quello basato sulla rendita presunta, di più difficile applicazione riguardo a tali immobili. Un metodo per converso obbligatorio riguardo ai fabbricati non posseduti da imprese, mancando un obbligo di tenuta delle scritture contabile a carico del possessore.

Peraltro, anche la Relazione Governativa al D.Lgs. n. 546/1992, ha riferito la scelta del metodo del valore contabile per i fabbricati del gruppo D appartenenti ad imprese e privi di rendita alla "*estrema difficoltà di attribuire in tempi ragionevolmente brevi*" a tali fabbricati "*la rendita catastale, la quale, come è noto, si basa sulla stima diretta*".

Il principio di diritto

"Ad una unità immobiliare classificabile nel gruppo D) interamente posseduta da impresa, già accatastata, ma priva di rendita, purchè separatamente contabilizzata, va applicato, ai fini della determinazione ICI il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 5, comma 3, con determinazione del valore contabile del bene alla data di inizio di ciascun anno solare, fino al momento dell'attribuzione della rendita, che ha valore costitutivo. Tale sistema è invece da escludere in presenza di iscrizione dell'immobile in catasto con applicazione di rendita applicabile all'annualità d'imposta in contestazione".

12 aprile 2010

Gianfranco Antico