

Corte di Cassazione

Sentenza del 26 agosto 2004, n. 17035

Integrale

TRIBUTI DIVERSI E LOCALI - ICI - **ESENZIONE - PERTINENZA** - NOZIONE - APPLICABILITA' -
ATTRIBUZIONE DI DISTINTE PARTITE CATASTALI - IRRILEVANZA

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

.....

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

An.

ricorrenti contro

Comune di

....., per il controricorrente;

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

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.- Con separati avvisi di accertamento, il Comune di Tr., 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 Vi., "p.f. n. 326/18 di mq. 947", classificata dal piano regolatore del Comune di Tr. in zona B3) e **chiedeva pertanto il pagamento dell'imposta**, della sanzione e degli interessi, l..... censita alla "particella edificabile 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 Tr., 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, An. Pa. e Ma. Ca. 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 Tr..

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 c. c., 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 primo comma dell'art. 360 c. p.c., 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 c. c. (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 c. c., 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 An. Pa. e Ma. Ca., 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 Tr., 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. 947 - 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; c. c.); c) che, in particolare, la nozione di pertinenza di cui all'art. 817 c. c. 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 Tr. 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 sé stante, autonomamente rilevante ai fini 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 c. c. ("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'analoga 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 c. c. 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, secondo comma, 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 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, ancorché 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 c. c., 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 allorché 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 Tr. 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 Tr.) 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 Tr. (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.