

Esenti da ICI i fabbricati delle cooperative

Con sentenza n. 16970/2015, in epigrafe, la Cassazione ha affermato che i fabbricati delle società cooperative che, indipendentemente dalla loro iscrizione al catasto urbano, sono utilizzati per la manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli dei soci, non pagano l'ICI¹.

In tale senso, l'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993, prevede espressamente che «Ai fini fiscali, deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c., e in particolare: (...) *i*) destinate alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2 del d.lgs. n. 228/2001».

In previsione della costituzione del Catasto dei Fabbricati, con l'art. 9 del d.l. n. 557/1993, convertito dalla legge n. 133/1994, sono stati introdotti nuovi criteri, soggettivi ed oggettivi, per il riconoscimento della ruralità degli immobili, validi ai fini fiscali.

Nel corso degli anni la normativa ha, tuttavia, subito alcune modifiche e integrazioni.

In origine, infatti, i requisiti riguardavano indistintamente sia le case di abitazione che gli «strumentali»².

Ben presto il legislatore si accorse che alcuni di quei requisiti non erano applicabili ai fabbricati strumentali per cui, con l'art. 2 del d.p.r. n. 139/1998, è stato aggiunto il comma 3 *bis*, con il quale sono state individuate le costruzioni strumentali destinate all'attività agricola³.

¹ In senso conforme, Cass. Sez. V 19 agosto 2015, n. 16973.

² Art. 9 del d.l. n. 557/1993, in vigore dal 1° gennaio 1994:

«3. Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati devono soddisfare le seguenti condizioni:

- a) 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 viene dichiarato asservito o dai familiari conviventi a loro carico risultanti dalle certificazioni anagrafiche;
- b) l'immobile deve essere utilizzato, quale abitazione o per funzioni strumentali all'attività agricola, dai soggetti di cui alla lett. a), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercenti attività agricole nella azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti nel rispetto della normativa in materia di collocamento;
- c) il terreno cui il fabbricato è stato dichiarato asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra, ovvero la funghicoltura, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;
- d) il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo. Il volume di affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto si presume pari al limite massimo di cui all'art. 34, comma 3, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633;
- e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'art. 13 della l. 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali».

³ Art. 9 del d.l. n. 557/1993, in vigore dal 27 maggio 1998:

«3 *bis*. Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917. Deve altresì, riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo».

A seguito poi della radicale revisione dell'art. 2135 c.c., operata dall'art. 1 del d.lgs. n. 228/2001, che ha delineato la nuova figura dell'imprenditore agricolo, il comma 3 *bis* è stato nuovamente rivisto.

L'attuale disposizione, recante le modifiche introdotte dall'art. 42 *bis* del d.l. n. 159/2007, elenca in modo dettagliato i fabbricati rurali strumentali in ragione della loro destinazione agricola: fra questi figurano quelli utilizzati dalle società agricole e dalle cooperative. Non si tratta comunque di un elenco esaustivo in quanto la norma consente di prevedere ulteriori fattispecie destinate all'esercizio di nuove attività connesse a quella agricola⁴.

Pertanto, l'art. 9 del d.l. n. 557/1993 prevede requisiti di ruralità, validi ai fini fiscali, sia per le case di abitazione (comma 3) che per i fabbricati strumentali (comma 3 *bis*). La loro prerogativa è quella di essere (o essere stati) esenti dal pagamento di vari tributi come, nel caso specifico, dall'ICI (tributo soppresso nel 2012 e sostituito dall'IMU).

La ruralità è, fra l'altro, asseverata oggi da una specifica annotazione presente negli atti catastali (ad esempio, la visura), introdotta al fine di evitare possibili contenziosi⁵.

Il caso esaminato dalla Cassazione riguarda l'ICI del triennio 2002-2004 quando la normativa allora vigente riconosceva la ruralità alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del TUIR (ora art. 32) e ai fabbricati destinati alla protezione delle piante (serre), alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione nonché a quelli destinati all'agriturismo.

Una cooperativa di produttori agricoli (cantina sociale), titolare di fabbricati nei quali si svolge attività di trasformazione dei prodotti agricoli, aveva chiesto il rimborso dell'imposta versata in tale periodo atteso che con il citato art. 42 *bis*, del d.l. n. 159/2007, è stato riconosciuto carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c., e in particolare quelle destinate alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative.

A seguito del rifiuto del Comune, la cantina ricorreva alla C.T.P. che accoglieva il ricorso. Di parere diverso, invece, la Commissione tributaria regionale che, rigettando la sentenza di primo grado, condivideva le motivazioni dell'appello presentato dall'Ente per il quale il fabbricato strumentale della cooperativa doveva essere assoggettato ad ICI a nulla rilevando la natura agricola dell'attività svolta nell'immobile ed esercitata dalla cooperativa medesima.

4 Art. 9 del d.l. n.557/1993 in vigore dal 1° dicembre 2007:

«3 *bis*. Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;
- e) all'agriturismo;
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 18 maggio 2001, n. 228;
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso».

5° D.m. 26 luglio 2012.

La Suprema Corte si è quindi posta il problema se le modifiche introdotte dal richiamato art. 42 *bis* alla normativa sui «fabbricati rurali», nello specifico all'art. 9, comma 3 *bis*, lett. *i*), del d.l. n. 557/1993, abbiano natura innovativa e siano, quindi, irretroattive, non applicabili ai periodi d'imposta anteriori alla sua entrata in vigore (1° dicembre 2007), oppure abbiano natura di interpretazione autentica, applicabile anche al triennio 2002-2004.

A tale riguardo i giudici di legittimità hanno osservato che:

a) la Corte costituzionale, con sentenza n. 227 del 22 luglio 2009⁶, ha dichiarato illegittimo l'art. 2, comma 4, della legge n. 244/2007 che prevedeva l'irripetibilità dell'ICI versata per le annualità precedenti al 2008 da tutti i soggetti destinatari dell'art. 9, comma 3 *bis*, lett. *i*) del d.l. n. 557/1993, ivi comprese le cooperative agricole;

b) il presupposto dell'ICI è costituito dal possesso di beni immobili (fabbricati, aree fabbricabili e 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;

c) sempre ai fini dell'ICI per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano;

d) l'art. 23, comma 1 *bis*, del d.l. n. 207/2008 ha previsto che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità;

e) l'art. 42 *bis* del d.l. n. 159/2007 ha espressamente riconosciuto il carattere di ruralità alle costruzioni delle cooperative.

Tutti elementi che, per la Cassazione, propendono per la natura interpretativa della norma e la sua applicazione retroattiva per cui, a giudizio della medesima, sussisteva l'esenzione dall'ICI dei fabbricati rurali anche nel triennio 2002/2004.

Inoltre, poiché la Corte costituzionale con la sentenza n. 227/2009 ha affermato che le costruzioni rurali aventi i requisiti del citato art. 9 del d.l. n. 557/1993, come modificato dall'art 42 *bis* del d.l. n. 159/2007, non si considerano fabbricati ai fini dell'imposizione ICI, consegue che è irrilevante, nel caso di specie, sia la distinzione tra proprietario del fabbricato e titolari dei terreni agricoli asserviti, sia quella relativa alla classificazione catastale.

Occorre segnalare che il riconoscimento della ruralità dei fabbricati delle cooperative ha dato luogo a dubbi interpretativi e contrasti di giurisprudenza, generati dal considerevole contenzioso pendente davanti alle Commissioni tributarie⁷: dubbi ai quali il legislatore, con la nuova normativa, ha posto fine prevedendo la non assoggettabilità ad ICI dei fabbricati di proprietà delle cooperative.

Luigi Cenicola

⁶ In *Dir. giur. agr. al. amb.*, 2010, 97.

⁷ Cfr. Commissione tributaria provinciale di Verona, Sez. IV, sentenze n. 111/4/02 del 9 maggio 2002 e n. 152/4/02 dell'8 novembre 2002; Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, Sez. VII, sentenza n. 42 del 21 ottobre 2003; Commissione tributaria regionale del Veneto, Sez. staccata di Verona, sentenza n. 54/15/03 del 9 luglio 2003; Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. III, sentenza n. 112/03/2000 del 9 novembre 2000; Commissione tributaria provinciale di Vicenza, Sez. X, sentenza n. 1288/10/01 del 22 dicembre 2001.