

Parere n. 39/2010 – Assoggettabilità all’ICI di un immobile rurale concesso in locazione

Il Comune di (omissis) ha proposto un quesito in merito alla assoggettabilità all’Imposta Comunale sugli Immobili (I.C.I.) di un capannone di proprietà di un coltivatore diretto affittato ad una Società Cooperativa Agricola di cui il soggetto fa parte.

Occorre preliminarmente evidenziare come la normativa, in materia di applicazione dell’ICI agli immobili rurali, si è notevolmente evoluta nel corso degli ultimi anni.

Dai fondamenti dell’ICI, il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il cui art. 1, comma 2, costituiva *“presupposto dell’Imposta il possesso di fabbricati ... siti nel territorio dello Stato, a qualunque uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l’attività d’impresa”*, ed il cui art. 2, comma 1, lett. a), precisava che *“per fabbricato si intende l’unità immobiliare iscritta o che si deve iscrivere al catasto edilizio urbano”*, si è passati successivamente alla precisazione del D.L. 1 ottobre 2007, n. 159, convertito in legge 29 novembre 2007, n. 222, il cui art. 42-bis aggiorna il testo dell’art. 9 del D.L. n. 557/1993, che ora stabilisce che *“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 ... in particolare destinate ...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”*, fino ad arrivare all’art. 23, comma 1-bis, del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207, convertito con modificazioni in legge 27 febbraio 2009, n. 14, secondo il quale l’art. 2, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 507/1992, prima citato, deve intendersi nel senso che *“non si considerano fabbricati le unità immobiliari anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui al D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, art. 9, convertito con modificazioni in legge 26 febbraio 1994, n. 133 e successive modificazioni”*.

Come a dire che i fabbricati che vantano il possesso dei requisiti di ruralità di cui sopra non sono considerati fabbricati e quindi non scontano l’imposta comunale sugli immobili.

Già il coordinato disposto dei più sopra citati articoli 1 e 2 del D.Lgs. n. 504/1992 lasciava intendere, fin dall’inizio, la volontà del legislatore di escludere l’assoggettamento all’imposta

delle costruzioni rurali che, all'entrata in vigore dello stesso decreto, non erano iscrivibili al catasto edilizio urbano.

La ragione di tale esclusione *“si rinviene nel ... disposto dell'art. 5, comma 7, del d.lgs. 1992/504 che, prevedendo per i terreni agricoli il calcolo della base imponibile con riferimento al valore determinato dal reddito dominicale moltiplicato per settantacinque, sottopone al tributo non soltanto la rendita derivante dal suolo, ma anche quella parte di reddito, conteggiata forfaitariamente, conseguente allo svolgimento sul terreno dell'attività agricola e comprensiva del valore delle immobilizzazioni e quindi anche dei fabbricati strumentali allo svolgimento di detta attività agricola.”* ... *“E' evidente ... che la scelta del legislatore di determinare, ai fini dell'ICI, il reddito dominicale secondo modalità comprensive anche del valore dei fabbricati strumentali all'attività agricola, ha imposto coerentemente – al fine di evitare una illegittima duplicazione di imposta – di escludere i fabbricati rurali dall'autonomo assoggettamento al tributo”* (così per tutte in Cass. 27 settembre 2005, n. 18853; nello stesso senso Cass. 1° aprile 2005, n. 6884).

Ne consegue un nesso di forte connessione tra la proprietà e la conduzione dei terreni agricoli e la proprietà, o altro diritto reale, dei fabbricati abitativi o strumentali alla coltivazione dei fondi. Non vanno assoggettati ad ICI i fabbricati che, impropriamente, costituiscono pertinenza dei fondi agricoli coltivati dallo stesso soggetto.

Ma a definire compiutamente il riconoscimento della ruralità dei fabbricati è intervenuto l'art. 9 del D.L. n. 557/1993, più volte modificato ed aggiornato, che inizialmente ha stabilito che *“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 è asservito o dai familiari conviventi a loro carico risultanti dalle certificazioni anagrafiche;

b) ...;

c) ...;

d) ...;

e) ...; ”

(art. 9, comma 3).

L'art. 9, come anzidetto, ha però subito numerose e notevoli modificazioni. In particolare, l'art. 2 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, distinguendo a seconda che i fabbricati venissero utilizzati o

meno come abitazioni, ha stabilito che la previgente 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 i fabbricati abitativi 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 d.p.r. n. 139/1998 ha implicitamente ma inequivocabilmente chiarito che per gli altri fabbricati – ai fini della qualifica della ruralità – rileva soltanto la loro strumentalità ad un'attività definibile come agricola ex art. 29 del TUIR, prescindendosi dalla coincidenza tra soggetto proprietario dell'immobile e soggetto intestatario del terreno. Come a dire che il fabbricato di proprietà della cooperativa agricola in cui si svolge un'attività definibile “agricola” ha certamente la caratteristica della ruralità anche se i prodotti lavorati sono stati coltivati su terreni di proprietà dei singoli soci.

La tesi trova ora piena conferma nel disposto prima riportato dell'art. 42-bis del D.L. n. 159/2007 che ha riscritto il comma 3-bis dell'art. 9 del D.L. n. 557/1993 riconoscendo carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola ... anche se effettuate da cooperative e loro consorzi, senza ulteriori condizioni.

L'assunto vale dunque quando il soggetto passivo ICI del fabbricato, proprietario o titolare di altro diritto reale, è l'imprenditore agricolo che utilizza il fabbricato come bene strumentale. Nel caso in esame l'imprenditore è rappresentato dalla cooperativa che, ove fosse proprietaria o titolare del bene, godrebbe certamente dell'esenzione.

Ma, per la fattispecie di cui si tratta, il soggetto passivo ICI non è la cooperativa che utilizza il fabbricato, bensì il soggetto che lo ha concesso in locazione, come risulta dal testo del quesito, anche se, incidentalmente, coincide con un coltivatore diretto socio della cooperativa stessa.

Dispone infatti l'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992 che soggetti passivi dell'imposta sono:

- il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1 (fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli);
- il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi immobili;
- il locatario, ma solo nel caso di immobili concessi in locazione finanziaria;
- il concessionario nel caso di concessione su aree demaniali.

Il testo del quesito lascia invece intuire che il rapporto tra proprietario, coltivatore diretto, e cooperativa si concretizzi in un contratto di locazione di cui all'art. 1571 del codice civile, secondo il quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo. Non ricorre, dunque, nessuna delle fattispecie di diritti reali contemplati nel Libro terzo del codice civile, ed elencati nella norma sopra riportata. Ne consegue che, nel caso in specie, il soggetto passivo ICI è certamente il proprietario coltivatore diretto locatore, e non già la cooperativa agricola locataria.

Ma poiché il capannone di che trattasi è utilizzato esclusivamente per l'attività della cooperativa, lo stesso non può certo essere definito strumentale all'attività del coltivatore diretto che di quel bene, per tutta la durata del contratto di locazione, non può disporre. Potrà tornare ad essere bene strumentale, e quindi a non essere assoggettato ad ICI quando, al termine della locazione, dovesse essere riutilizzato dal coltivatore diretto per svolgere la propria attività.

Conclusivamente, a parere di chi scrive, sul capannone di che trattasi è dovuta l'imposta comunale sugli immobili da parte del coltivatore locatore, a nulla rilevando, ed in questo si conviene con le motivazioni addotte nel testo del quesito, il fatto che il coltivatore sia socio della cooperativa agricola locataria. In diritto restano due soggetti giuridicamente e fiscalmente separati e distinti. L'uno, persona fisica, se mai titolare di azienda agricola, l'altro società cooperativa di cui all'art. 2511 del codice civile. Il possesso, da parte del coltivatore, di quote o azioni della cooperativa non può, in nessun caso, incidere sulla singola capacità di agire dei due soggetti in causa.