

**SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE**

**SEZIONE QUINTA**

**SENTENZA 27-09-2005, n. 18854**

(Pres. CRISTARELLA Orestano - Rel. SCHIRO)

**Svolgimento del processo**

La s. coop. a r.l. Consorzio ortofrutticolo di Minerbe ricorreva avverso tre avvisi di liquidazione, con il quale il Comune di Minerbe le aveva intimato il pagamento di un importo per omesso versamento dell'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.) per gli anni 1993, 1995 e 1996, deducendo che gli immobili oggetto della pretesa tributaria non erano assoggettabili all'imposta in questione in quanto fabbricati rurali, strumentali all'attività agricola svolta dalla cooperativa.

La Commissione tributaria provinciale di Verona rigettava il ricorso.

Proponeva appello il Consorzio, insistendo sulla natura rurale dei fabbricati in questione, che rappresentavano le strutture aziendali utilizzate per l'attività agricola di manipolazione, trasformazione ed alienazione dei prodotti conferiti dai soci, i quali potevano in tal modo godere dei benefici che derivavano loro dalle economie di scala che l'utilizzo collettivo delle strutture sociali permetteva.

Il Comune di Minerbe resisteva, eccependo che:

a- la legge istitutiva dell'I.C.I. non prevedeva espressamente l'esenzione dei fabbricati rurali;

b- tale esenzione derivava dalla loro mancata iscrizione nel catasto edilizio urbano;

c- l'esenzione dall'I.C.I. poteva essere riconosciuta solo dando prevalenza alla destinazione di fatto dei fabbricati all'attività agricola piuttosto che al loro classamento catastale e alla relativa rendita;

d- nella specie, i fabbricati posseduti dalla cooperativa difettavano dei requisiti di legge per essere qualificati come rurali. La Commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, accoglieva l'appello, affermando che:

1 - la cooperativa in questione aveva natura agricola;

2 - non erano assoggettati all'I.C.I. i fabbricati in cui il possessore svolgeva la sua attività agricola, dal momento che i fabbricati rurali, non essendo iscritti nel catasto edilizio urbano, erano esclusi dal tributo in base al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come confermato implicitamente anche dal d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, che espressamente prevedeva l'assoggettamento ad imposta dei fabbricati neocensiti, privi del requisito della ruralità;

3 - il valore dei suddetti fabbricati era compreso nel valore del terreno agricolo già assoggettato ad I.C.I.;

4 - i fabbricati utilizzati dalle cooperative agricole per il raggiungimento delle loro finalità, in quanto strumentali all'attività agricola, dovevano considerarsi rurali a tutti gli effetti, in base al disposto degli artt. 29 e 39 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;

5 - ai fabbricati delle cooperative agricole andava riconosciuto lo stesso trattamento del fabbricato rurale impiegato da più agricoltori, al fine di evitare un'illegittima disparità di trattamento, a parità di capacità contributiva, tra agricoltori esercenti la loro attività in forma individuale e agricoltori associati in cooperative, tenuto anche conto del favor costituzionale riconosciuto alle cooperative stesse.

Propone ricorso per Cassazione, sulla base di due motivi, il Comune di Minerbe. Resiste con controricorso il Consorzio ortofrutticolo di Minerbe società cooperativa agricola (già s. coop. a r.l.).

Entrambe le parti hanno depositato memorie.

### **Motivi della decisione**

A) Con il primo motivo il Comune ricorrente - denunciando violazione e falsa applicazione degli artt. 1, 2 e 5 del d.lgs. 1992/504, dell'art. 9, comma 1, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557 (erroneamente indicato in ricorso come d.l. 30 dicembre 1992, n. 504), convertito nella legge 26 febbraio 1994, n. 133, nonché omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia - censura la sentenza impugnata per aver affermato che i fabbricati utilizzati dalle cooperative agricole sarebbero esclusi dal pagamento dell'I.C.I. in quanto rurali. Al riguardo deduce che:

a) in base alle norme vigenti e applicabili *ratione temporis*, il presupposto impositivo dell'I.C.I. è costituito dall'iscrizione o anche solo dall'obbligo di iscrizione nel catasto edilizio urbano, con esclusione di quegli immobili che, dopo la revisione della disciplina dell'accatastamento dei fabbricati rurali, vengono censiti al catasto urbano con riconoscimento della loro natura rurale;

b) nel caso di specie, risulta dagli atti processuali (e in particolare dagli avvisi di liquidazione) che i fabbricati per i quali si è preteso il pagamento dell'imposta sono stati iscritti nel catasto edilizio urbano quando l'iscrizione comportava pacificamente la natura non rurale dei fabbricati, in quanto quelli rurali erano censiti al catasto terreni.

B) Con il secondo motivo - denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 9, commi 3, 3 bis, 4, 5 e 6 del d.l. 1993/557 relativamente alla mancanza dei presupposti per il riconoscimento della ruralità dei fabbricati della cooperativa - il ricorrente afferma che i fabbricati in questione non possono essere considerati rurali, alla luce dei criteri normativi dettati per il riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali dall'art. 9 del d.l. 1993/557, sia prima che dopo le modifiche introdotte a tale articolo dall'art. 2 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, in quanto mancherebbero nella specie i necessari requisiti della connessione soggettiva tra detti fabbricati e il terreno a cui gli immobili sono asserviti, nel senso di una "sostanziale coincidenza della titolarità del fabbricato e del fondo" e della strumentalità degli immobili all'attività agricola svolta sul fondo, dovendosi altresì escludere la natura agricola dell'attività di trasformazione e alienazione - avente invece natura commerciale - svolta dalla cooperativa su prodotti agricoli provenienti da terreni coltivati dai propri soci e quindi da soggetti diversi rispetto alla cooperativa medesima.

C) Il consorzio controricorrente, nel resistere al ricorso chiedendone il rigetto, eccepisce l'illegittimità costituzionale degli artt. 1, 2 e 5 del d.lgs. 1992/504, per violazione degli artt. 3, 45 e 53 Cost., qualora si ritenesse l'I.C.I. applicabile ai fabbricati delle cooperative agricole strumentali all'esercizio dell'attività delle cooperative stesse, e la mancata impugnazione da parte del Comune di Minerbe di

quella parte della motivazione della sentenza di secondo grado, nella quale i giudici di appello hanno affermato che "se è esclusa la tassabilità del fabbricato rurale del singolo agricoltore, come riconosciuto dallo stesso Comune di Minerbe, deve riconoscersi lo stesso trattamento per il fabbricato rurale impiegato da più agricoltori per non incorrere in un'illegittima disparità di trattamento, a parità di capacità contributiva, tra agricoltori esercenti l'attività soltanto in forma individuale ed agricoltori associati in cooperative; disparità ancor più grave se si considera il favor costituzionale di cui godono le cooperative". Osserva al riguardo il controricorrente che, qualora si ritenesse tale argomentazione autonoma ratio decidendi della sentenza di appello, idonea da sola a sorreggere la pronuncia della Commissione tributaria regionale, la Corte dovrebbe valutare le conseguenze della mancata impugnazione di tale parte della motivazione e il conseguente profilo d'inammissibilità del ricorso.

D) Tale ultima eccezione, per la sua priorità logica, deve essere esaminata per prima e, ad avviso del collegio, è priva di fondamento.

La questione di costituzionalità prospettata alla fine della motivazione della sentenza di appello si configura come argomentazione aggiuntiva e di chiusura, ma priva di carattere autonomo, a fondamento della tesi sostenuta dai giudici di secondo grado, secondo la quale, derivando il carattere rurale di un fabbricato - e quindi la sua esclusione dal regime impositivo dell'I.C.I. - dalla sua utilizzazione, da parte del singolo imprenditore, nell'attività di manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli, ancorchè non svolta sul terreno su cui il fabbricato si trova, anche gli immobili in cui le cooperative agricole svolgono la loro attività devono essere considerati come rurali, e quindi non soggetti all'I.C.I., al fine di evitare un'illegittima disparità di trattamento tra agricoltori individuali e agricoltori associati in cooperativa e di rispettare il favor costituzionale di cui le cooperative godono.

Osserva tuttavia il collegio come il Comune ricorrente abbia specificamente censurato la richiamata argomentazione dei giudici di appello, contestando in radice l'affermazione che l'attività svolta nella fattispecie dalla cooperativa avesse carattere strumentale all'attività agricola e che in ragione di tale strumentalità i fabbricati in cui l'attività della cooperativa si svolgeva avessero carattere rurale, restando così implicitamente ricompresa e assorbita in tale più ampia censura la critica ai profili di illegittimità costituzionale sollevati dai giudici di appello proprio sul presupposto della (da loro) riconosciuta natura agricola dell'attività della cooperativa, in realtà contestata dal Comune ricorrente.

E) Passando all'esame del ricorso, ritiene il collegio che le censure sollevate, da esaminarsi congiuntamente in quanto strettamente connesse, siano fondate e meritino accoglimento.

Risulta dalla sentenza di appello, ed è circostanza pacifica in atti, che gli avvisi di liquidazione impugnati dal Consorzio ortofrutticolo di Minerbe concernono gli anni d'imposta 1993, 1995 e 1996. Pertanto la disciplina normativa che regola la fattispecie è, ratione temporis, quella dettata dagli artt. 1, 2 e 5 del d.lgs. 1992/504, concernente l'istituzione, a decorrere dall'anno 1993, dell'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.), coordinata, per quanto riguarda l'anno d'imposta 1993, con la normativa del catasto edilizio urbano (R. d.l. 13 aprile 1939, n. 652; d.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142) vigente, ratione temporis, al 1 gennaio 1993, data di entrata in vigore dell'imposta comunale sugli immobili (art. SO del d. lgs. 1992/504), e, con riferimento agli anni 1995 e 1996, con l'art. 9 del d.l. 1993/557, convertito nella legge 1994/133, che ha istituito il catasto dei fabbricati (comma 1), modificando la precedente disciplina del catasto edilizio urbano, e ha stabilito nuove e specifiche condizioni "ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali" (comma 3).

F) In base alle richiamate norme del d.lgs. 1992/504, presupposto dell'I.C.I. è "il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di 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" (art. 1, comma 2), intendendosi per fabbricato "l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano" (art. 2, lett. a) e per terreno agricolo "il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile" (art. 2, lett. c). Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta, per i fabbricati iscritti in catasto il valore di riferimento è costituito "da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'art. 52 del T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131" (art. 5, comma 2). Invece, "per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, un moltiplicatore pari a settantacinque" (art. 5, comma 7).

Dalle citate disposizioni si evince complessivamente che:

1- secondo l'originario sistema delineato dal D.Lgs. 1992/504 e tenuto conto della disciplina normativa del catasto edilizio urbano vigente, *ratione temporis*, al 1 gennaio 1993, data di entrata in vigore dell'imposta comunale sugli immobili (v., retro, par. E), i fabbricati rurali non erano soggetti all'I.C.I., nel senso che il possesso di tali fabbricati non costituiva presupposto del tributo, in quanto gli stessi alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 1992/504 non erano iscritti nel catasto edilizio urbano a norma dell'art. 4 del R.D.L. 1939/652 e degli artt. 38 e 39 del D.P.R. 1949/1142;

2- la ragione di tale esclusione si rinviene nel già richiamato 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 valore del suolo, ma anche quella parte di reddito, conteggiata forfettariamente, 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. Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'I.C.I. ai terreni agricoli, [il reddito dominicale è comprensivo della redditività delle costruzioni rurali asservite al terreno e strumentalmente funzionali alle necessità del fondo](#) (v. Circolare del Ministero dell'economia e delle finanze 20 marzo 2000, n. 50).

E' evidente, in base a quanto precede, che la scelta del legislatore di determinare, ai fini dell'I.C.I., 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.

G) Venendo al caso di specie e sulla base della richiamata normativa - poichè è pacifico in causa, per ammissione dello stesso Consorzio, che i fabbricati in questione, oggetto degli avvisi di liquidazione, erano iscritti nel catasto edilizio urbano e che dette unità immobiliari, di proprietà del Consorzio, non appartenevano ai titolari dei terreni a cui erano funzionalmente collegate (terreni, infatti, di proprietà dei soci del Consorzio), in difformità di quanto espressamente stabilito dall'art. 39 del d.P.R. 1949/1152 (vigente *ratione temporis*, come già rilevato in precedenza (v., retro, par. E), alla data di entrata in vigore delle disposizioni del decreto legislativo istitutivo dell'I.C.I. (1 gennaio 1993)), che per l'attribuzione della qualifica di rurale ad un fabbricato prevedeva espressamente, tra le altre condizioni, che le costruzioni appartenessero al medesimo proprietario del terreno a cui erano asservite - deve ritenersi che detti fabbricati, al momento dell'entrata in vigore della normativa sull'I.C.I. non avessero, dal punto di vista catastale, caratteristiche rurali e che per l'anno d'imposta 1993, a cui si riferiva uno

degli avvisi di liquidazione oggetto del presente giudizio, essi fossero assoggettati all'imposta comunale sugli immobili.

H) Alla stessa conclusione deve tuttavia pervenirsi, ad avviso del collegio, per gli anni d'imposta 1995 e 1996, pur tenendo conto delle rilevanti modifiche normative introdotte nella disciplina catastale dei fabbricati dall'art. 9 del d.l. 1993/557, convertito nella legge 1994/133. Con tale normativa si è infatti disposto che "al fine di realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio, il Ministero delle finanze provvede al censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e alla loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che assumerà la denominazione di 'catasto dei fabbricati' (art. 9, comma 1, primo periodo).

Si è inoltre 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) l'immobile deve essere utilizzato, quale abitazione o per funzioni strumentali all'attività agricola, dai soggetti di cui alla lettera a), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercitanti 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 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'articolo 34, terzo comma, del decreto del presidente della repubblica 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'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali" (art. 9, comma 3). E' altresì previsto che, fermi restando i requisiti di cui sopra, "si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purchè entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti" (art. 9, comma 4).

I) Dal complesso di tali disposizioni, entrate in vigore dal 30 dicembre 1993, data di pubblicazione del d.l. 1993/557 sulla Gazzetta Ufficiale (v. art. 17 dello stesso decreto legge) e indipendentemente dalla circostanza - in questa sede non decisiva, apparendo invece rilevanti i principi, immediatamente efficaci, fissati dalla nuova normativa in ordine alle condizioni richieste "ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali" (art. 9, comma 3, del d.l. 1993/557, convertito nella legge 1994/133) - che solo in epoca successiva sono stati approvati i regolamenti necessari al funzionamento del catasto dei fabbricati (v. il "Regolamento recante norme di costituzione del catasto dei fabbricati", di cui al d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 24 febbraio

1998, e il "Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'art. 3, comma 156, della legge 23 dicembre 1996, n. 662", di cui al d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 108, del 12 maggio 1998), si evince quanto segue.

1) Anche i fabbricati rurali, diversamente da quanto previsto nella precedente disciplina, devono essere iscritti, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, che prende il nome di catasto dei fabbricati (art. 9, comma 1, primo periodo).

2) Ciò tuttavia non significa che i fabbricati rurali siano, diversamente che in passato, soggetti ad autonoma imposizione I.C.I., atteso che è rimasta invariata, senza subire influenze dalla nuova disciplina del catasto dei fabbricati, la disposizione (art. 5, comma 7, del d.lgs. 1992/504), per effetto della quale, ai fini della determinazione della base imponibile I.C.I. per i terreni agricoli, il reddito dominicale si considera, come osservato in precedenza (v. par. F, n. 2), comprensivo della redditività delle costruzioni rurali asservite al terreno e strumentalmente funzionali alle necessità del fondo, e considerato che, altrimenti, l'opposta interpretazione comporterebbe per un medesimo fabbricato rurale un'illegittima duplicazione d'imposta.

3) Pertanto anche sotto la nuova disciplina del catasto dei fabbricati, il possesso di fabbricati rurali non costituisce presupposto per l'applicazione dell'I.C.I. e tale tributo, relativamente a detti fabbricati, continua ad essere ricompreso nell'imposta che grava sui terreni agricoli a cui i fabbricati rurali medesimi sono strumentali.

4) A fini catastali e fiscali l'individuazione del fabbricato come rurale prescinde dall'iscrizione o meno dell'unità immobiliare nel catasto edilizio urbano, ridenominato catasto dei fabbricati, nel quale vanno ora iscritti anche i fabbricati rurali, ma dipende dalla rispondenza dell'unità immobiliare che si assume avere caratteristiche rurali alle condizioni individuate dall'art. 9 del d.l. 1993/557, convertito nella legge 1994/133, e in particolare a quelle indicate nei commi 3, lettere a)-e), e 4, in precedenza indicate.

L) Con riferimento al caso in esame, osserva il Collegio che, come rilevato dal Comune ricorrente, i giudici di appello sono pervenuti al riconoscimento della natura agricola dell'attività svolta dalla cooperativa per la trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci e della strumentalità dei fabbricati dalla cooperativa posseduti e utilizzati rispetto all'attività agricola esercitata dalla cooperativa stessa e dai suoi soci, senza tener conto delle condizioni individuate dall'art. 9 del d.l. 1993/557, convenite nella legge 1994/133.

Assumono specifico rilievo, in particolare, le condizioni relative alla identità soggettiva tra il possessore del fabbricato, da un lato, e il titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno (o comunque il conduttore o l'utilizzatore del terreno medesimo), dall'altro (art. 9, comma 3, lett. a) e quelle attinenti alla connessione oggettiva e funzionale tra il fabbricato e l'attività agricola che si svolge sul terreno, nel senso che l'unità immobiliare deve essere utilizzata quale abitazione o per funzioni strumentali all'attività agricola (art. 9, comma 3, lett. b).

M) In particolare, per quanto concerne la richiesta identità soggettiva tra il possessore dei fabbricati e i proprietari, ovvero i conduttori o utilizzatori, dei terreni a cui i fabbricati sarebbero funzionalmente strumentali, il giudice di appello ha ritenuto di poter superare la distinzione soggettiva tra cooperativa, titolare dei fabbricati, e soci di questa, titolari dei terreni, affermando che l'attività della cooperativa, pur essendo questa dotata di autonoma personalità giuridica, si sovrappone e integra quella del singolo agricoltore, rimanendo sempre connessa alla primaria attività agricola dei soci, a nulla rilevando che la cooperativa stessa, soggetto distinto dai soci, non posseda un proprio fondo.

Tale motivazione, specificamente criticata dal ricorrente, che ha sostenuto la necessità della connessione soggettiva tra fabbricato e terreno e l'irrelevanza, a questo fine, del vincolo mutualismo che lega i soci alla cooperativa, non può essere condivisa e va disattesa, insieme con le argomentazioni difensive svolte dal Consorzio controricorrente, secondo il quale la causa mutualistica della cooperativa escluderebbe una contrapposizione di interessi tra la società e i soci e determinerebbe invece, in forza di vincoli statutari, una integrazione tra l'attività svolta dalla cooperativa per il tramite dei fabbricati, e finalizzata allo svolgimento in forma collettiva di alcune fasi delle imprese dei soci, e quella esercitata dai soci stessi sui rispettivi terreni, così pervenendosi ad una "coincidenza sostanziale" tra i possessori dei terreni e gli utilizzatori dei fabbricati - nel senso che i primi sarebbero anche utilizzatori dei secondi - "in forza di un vincolo sociale la cui peculiarità realizza l'asservimento" dei fabbricati ai terreni.

N) Invero la tesi della coincidenza sostanziale tra cooperativa, quale detentrica dei fabbricati, e soci, quali proprietari dei terreni, ma anche utilizzatori dei fabbricati della cooperativa, oltre a trascurare la personalità giuridica di cui gode la cooperativa e che la distingue soggettivamente dai singoli soci che compongono la compagine societaria, non tiene conto che:

a) i soci sono portatori di un peculiare interesse - distinto da quello della cooperativa e attuato per il tramite di rapporti di scambio con questa intrattenuti, normalmente a titolo oneroso - a che l'attività d'impresa sia orientata al soddisfacimento delle loro richieste di prestazioni (cosiddette prestazioni mutualistiche) ed alle condizioni più favorevoli consentite dalle esigenze di economicità nella condotta dell'impresa sociale (Cass. 8 settembre 1999, n. 9513);

b) la cooperativa, quale soggetto di diritto munito di personalità giuridica, ha specifiche esigenze organizzative, di efficienza e conservazione dell'impresa (v. ancora Cass. 1999/9513), che impongono di demandare all'apprezzamento discrezionale dell'organo amministrativo o dell'assemblea ogni valutazione sulle modalità organizzative dell'impresa stessa, così restando escluso - in via di principio e fatte salve eventuali diverse disposizioni statutarie, la cui esistenza, però, nella fattispecie non è stata dedotta nè, tanto meno, dimostrata - il diritto soggettivo del socio sia alla fruizione delle prestazioni della cooperativa e al conseguimento del vantaggio mutualistico (Cass. 1999/9513), che alla diretta utilizzazione delle strutture e dei locali aziendali, fermo restando che la discrezionalità dell'organo amministrativo e della maggioranza assembleare è temperata dal principio di correttezza e buona fede nell'esecuzione del contratto e che il singolo sociodispone dei mezzi di tutela predisposti dal diritto societario (impugnazione della delibera assembleare, azione di responsabilità contro gli amministratori, controllo giudiziario secondo l'art. 2545 quinquiesdecies c.c. - non applicabile però, *ratione temporis*, alla fattispecie in esame - qualora la gestione dell'impresa sociale non sia improntata al rispetto dello scopo mutualistico, o sia comunque affetta da gravi irregolarità che possano arrecare danno alla società).

Inoltre la causa mutualistica - attraverso la quale il socio non persegue un fine puramente speculativo, ma mira di regola ad un risultato economico e ad un vantaggio patrimoniale diverso dal lucro, o comunque peculiare e variante a seconda del ramo di attività cooperativa esercitato dalla società e che non è costituito (o almeno non lo è prevalentemente) dalla più elevata remunerazione possibile del capitale investito, ma dal soddisfacimento di un comune preesistente bisogno economico, con la congiunta consecuzione di un risparmio di spesa per i beni o i servizi acquistati o realizzati dalla propria società (come nelle cooperative di consumo), oppure di una maggiore retribuzione per i propri beni o servizi alla stessa ceduti (come nelle cooperative di produzione e di lavoro) (v. Cass. 1999/9513) - costituisce lo strumento per stabilire una connessione funzionale tra le separate e distinte attività economiche della cooperativa e dei soci, ma non vale a giustificare la identificazione tra soggetti diversi, soprattutto quando da tale identificazione soggettiva si vogliono trarre conseguenze, come nel

caso di specie, in ordine alla individuazione dei presupposti applicativi di un determinato tributo (anche secondo Cass. 21 gennaio 2005, n. 1330, in motivazione, non può "confondersi la personalità giuridica autonoma della cooperativa... con quella fisica dei singoli soci").

O) Il Comune ricorrente ha inoltre contestato l'esistenza nella specie della connessione oggettiva tra fabbricati e terreno agricolo, stabilita dall'art. 9, comma 3, lett. b) del d.l. 1993/557, nel senso che i primi devono essere utilizzati quale abitazione o per funzioni strumentali all'attività agricola svolta sul terreno, invece riconosciuta dai giudici di appello sul presupposto della ritenuta natura agricola dell'attività della cooperativa, desunta in particolare dall'attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci, e della strumentalità dei fabbricati all'attività agricola della cooperativa, a norma degli artt. 29 e 39 del d.P.R. 1986/917.

Osserva al riguardo il collegio che sia secondo i generali principi civilistici, che in base alla disciplina fiscale (v. l'art. 2135, comma 2, c.c. e l'art. 29, comma 2, lett. c, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nei testi vigenti *ratione temporis*) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione o alienazione dei prodotti agricoli si possono considerare attività agricole (per connessione) solo quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura. La sentenza di appello, affermando che la natura agricola di un'impresa va desunta dall'attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci, senza tener conto della specifica condizione di legge che tale attività sia condotta secondo criteri che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura, non ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi. Privo di utilità è inoltre il richiamo operato dai giudici di secondo grado all'art. 39 del d.P.R. 1986/917, che, individuando le costruzioni rurali che non si considerano produttive di reddito di fabbricati, presuppone comunque la preventiva individuazione dei fabbricati rurali in genere, alla stregua di quanto stabilito dall'art. 9 del d.l. 1993/557.

P) Il Consorzio controricorrente, nel condividere il giudizio della Commissione tributaria regionale, ribadisce che la propria attività avrebbe natura agricola proprio secondo la nozione di cui all'art. 29, comma 2, lett. c) del d.P.R. 1986/917, sostanziandosi nella manipolazione, con modalità conformi all'esercizio normale dell'agricoltura, e alla successiva vendita dei prodotti (pomacee e drupacee) coltivati e conferiti dai soci, dovendosi conseguentemente considerare come rurali - a norma di quanto disposto dal comma 3 bis dell'art. 9 del d.l. 1993/557, introdotto dall'art. 2 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, con il quale si è stabilito che "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 decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" - il fabbricato dove tale attività di manipolazione viene compiuta e le altre unità immobiliari destinate a uffici, a servizi per i prestatori d'opera e ad alloggio del custode, la cui presenza anche notturna garantirebbe la sorveglianza e la sicurezza dei locali principali.

Tale argomentazione difensiva non può tuttavia essere condivisa.

Infatti la natura agricola dell'attività di manipolazione e trasformazione da parte della cooperativa dei prodotti dei soci, in quanto rientrante "nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa" (art. 29, comma 2, lett. c, del d.P.R. 1986/917), così come la strumentalità, rispetto all'attività agricola svolta dalla cooperativa o dai soci, delle unità immobiliari in questione, non risultano essere state accertate dai giudici di merito, secondo quanto si evince dalla sentenza di appello, nè sul punto il Consorzio, in questa sede di legittimità, ha proposto ricorso incidentale, censurando la sentenza di appello per omessa pronuncia o mancanza di motivazione e indicando, nel rispetto del principio di autosufficienza, in quali atti del giudizio di merito tali circostanze di fatto siano state dedotte e fatte oggetto di richiesta di accertamento.

La difesa del Consorzio sul punto si basa pertanto sulla inammissibile prospettazione, in sede di legittimità, di questioni di fatto nuove (le concrete modalità di utilizzazione delle unità immobiliari da parte della cooperativa e la riconducibilità dell'attività di manipolazione e trasformazione dei prodotti dei soci nell'ambito dell'esercizio normale dell'agricoltura), non dedotte e comunque rimaste estranee al thema decidendum dei giudizi di merito e all'accertamento compiuto dai giudici di primo e secondo grado.

Q) Si aggiunga che il disposto del comma 3 bis dell'art. 9 del d.l. 1993/557, introdotto dall'art. 2 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 - che comunque, facendo riferimento alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del d.P.R. 1986/917, richiama anch'esso le attività di manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli, che rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura - costituendo norma a carattere innovativo e non interpretativo, non ha efficacia retroattiva, diversamente da quanto sostenuto dal controricorrente, e trova pertanto applicazione per gli anni d'imposta successivi alla sua entrata in vigore, ma non per gli avvisi di liquidazione di cui trattasi riferiti, come già precisato, agli anni 1993, 1995 e 1996.

Infatti il carattere interpretativo autentico di una disposizione normativa dipende esclusivamente dal suo contenuto, caratterizzato dall'enunciazione di un apprezzamento interpretativo circa il significato di un precetto antecedente, cui la norma si ricollega nella formula e nella ratio, e da un momento precettivo, con il quale il legislatore impone questa interpretazione, escludendone ogni altra non solo per il futuro ma anche per il passato, e che ha perciò sempre efficacia retroattiva, a meno che la stessa norma non disponga altrimenti (Cass. S.U. 4 marzo 1983, n. 1622; Cass. 12 giugno 1986, n. 3928; 20 giugno 2003, n. 9895).

Nella specie manca nel disposto del citato comma 3 bis dell'art. 9 del d.l. 1993/557 sia l'apprezzamento interpretativo del significato di un precetto antecedente, sia il momento precettivo con cui il legislatore conferisce valore normativo all'interpretazione prescelta. Manca addirittura nella specie il collegamento e l'integrazione con una disposizione anteriore che comporti il necessario congiunto operare di due norme, posto che il legislatore, con l'art. 2 del d.P.R. 1998/139, si è limitato a disporre la sostituzione del precedente comma 3 dell'art. 9 citato con il nuovo testo e a introdurre il comma 3 bis, escludendo quindi esplicitamente il concorso integrato di due disposizioni e il congiunto operare delle stesse (Cass. 6 aprile 1982, n. 2132), con l'evidente intento di riconoscere a fini fiscali, ma solo per il futuro, non essendo stata prevista alcuna efficacia retroattiva della disposizione, il carattere rurale di tutte le costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del d.P.R. 1986/917. Sono infine irrilevanti, ai fini del riconoscimento dell'efficacia retroattiva del citato comma 3 bis e diversamente da quanto sostenuto in memoria dal ricorrente, l'approvazione del regolamento per la costituzione del catasto dei fabbricati con d.m. 2 gennaio 1998, n. 28, comunque antecedente al d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139, con il quale, all'art. 2, è stato introdotto il comma 3 bis dell'art. 9 del d.l. 1993/557, convertito nella legge 1994/133, come anche la disciplina stabilita dall'art. 9, comma 9, del citato d.l. 1993/557, riguardante i fabbricati già rurali che abbiano perso i requisiti di ruralità fissati dai commi 3, 4, 5 e 6 dello stesso articolo, ma che non fa riferimento al comma 3 bis, introdotto successivamente, e agli ulteriori requisiti di ruralità da tale disposizione previsti.

Infine la sentenza n. 9760 del 18 giugno 2003 di questa Corte, richiamata dal ricorrente per aver fatto applicazione del comma 3 bis ad una fattispecie risalente all'anno 1996 e quindi antecedente al d.P.R. 1998/139, non affronta esplicitamente e motivatamente la questione della natura interpretativa e dell'efficacia retroattiva di tale disposizione.

R) Le considerazioni che precedono inducono univocamente ad escludere la natura rurale dei fabbricati oggetto del presente giudizio e a ritenere gli stessi assoggettati all'imposta comunale sugli immobili, restando in tal modo altresì esclusa in radice la violazione del divieto di duplice tassazione, eccettata dal controricorrente, ma ipotizzarle solo con riferimento ad un fabbricato rurale, il cui valore sia stato computato in un primo momento per la determinazione della base imponibile relativa all'I.C.I. applicata al terreno agricolo a cui il fabbricato stesso si ritenga asservito e, successivamente, conteggiato anche per l'autonoma sottoposizione al tributo del medesimo fabbricato rurale. Nella specie non ricorrono comunque i presupposti di un'illegitima duplice tassazione, ostandovi la diversa titolarità dei fabbricati, intestati alla cooperativa, e dei singoli terreni, di proprietà dei soci, che non consente di ritenere che il valore dei primi possa essere conteggiato ai fini della determinazione del valore, e quindi della base imponibile a fini I.C.I., dei singoli terreni appartenenti ai soci, ossia a soggetti diversi dal proprietario dei fabbricati che si assumono a detti terreni asserviti.

S) Ritiene il collegio che la soluzione a cui si è in questa sede pervenuti non si ponga in contrasto con quanto deciso da questa Corte nella sentenza 21 gennaio 2005, n. 1330, ampiamente citata da entrambe le parti nelle rispettive memorie. In primo luogo il giudizio di cui alla citata sentenza ha riguardato un fatto oggettivamente diverso, trattandosi di un accertamento ai fini I.C.I., relativo agli anni 1993 e 1994 e concernente fabbricati appartenenti ai soci di una cooperativa agricola, insistenti su di un terreno di proprietà della stessa cooperativa e da questa utilizzati per la manipolazione e trasformazione di prodotti agricoli e zootecnici (allevamento di pollame). Quindi nella fattispecie regolata dalla citata sentenza n. 2005/1330 è ravvisabile, diversamente dal caso oggetto del presente giudizio, un'ipotesi di coincidenza tra proprietario del terreno (la cooperativa) e il soggetto utilizzatore dei fabbricati insistenti sullo stesso terreno, fabbricati formalmente intestati ai soci, ma sostanzialmente nella disponibilità concreta della medesima cooperativa e da questa utilizzati per la sua attività, nel rispetto della condizione stabilita dal comma 3, lett. a), dell'art. 9 del d.l. 1993/557, convertito nella legge 1994/133, rispetto che invece non ricorre nella fattispecie oggetto del presente giudizio (v., retro, par. N).

Nel contesto di tali accertati elementi di fatto, la Corte, dopo aver affermato che, con riferimento all'anno 1993, ai fini della qualificazione come rurale di un fabbricato era necessaria, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. 1949/1142, ancora applicabile *ratione temporis*, l'identità soggettiva, nella fattispecie però mancante, tra il proprietario dei fabbricati e il proprietario dei terreni, ha correttamente precisato, che con riferimento all'anno 1994, in conseguenza dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'art. 9 del d.l. 1993/557, ferma restando la necessità dell'identità soggettiva tra possessore dei fabbricati e utilizzatore dei terreni, detta identità non doveva riguardare necessariamente i proprietari degli uni e degli altri, essendo stati "ammessi dalla nuova normativa altri titoli di possesso di fabbricati ricompresi in terreni agricoli, quali la titolarità di un diritto reale sugli stessi... ovvero altro titolo, che potrebbe eventualmente risultare dall'atto costitutivo della società o dagli atti necessari all'ottenimento della licenza edilizia", ed ha annullato la sentenza di appello per aver erroneamente affermato che anche dopo l'entrata in vigore del d.l. 1993/557 sarebbe stata ancora necessaria l'identità soggettiva tra il proprietario dei fabbricati e quello dei terreni e per aver ommesso ogni accertamento sull'esistenza delle altre condizioni di legge ritenute necessarie per il riconoscimento della qualifica di fabbricato rurale (art. 9, comma 3, del dl. 1993/557), rimettendo gli atti ai giudici di appello per un nuovo e motivato esame delle caratteristiche degli immobili.

T) Da quanto precede discende anche la irrilevanza, nel presente giudizio, delle eccezioni di illegittimità costituzionale della disciplina dell'I.C.I. relativa ai fabbricati strumentali delle cooperative agricole, sollevate dal controricorrente con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, sotto il profilo della configurabilità - in realtà esclusa, per quanto osservato in precedenza (v. retro, par. R)- di

una duplice tassazione di un medesimo cespite (il fabbricato rurale), e in relazione agli artt. 3 e 45 della Costituzione, qualora si ritenesse che l'intestazione alla cooperativa di un fabbricato rurale fosse ostativo alla esclusione dall'I.C.I. di detto fabbricato, esclusione che invece andrebbe riconosciuta al fabbricato rurale appartenente al singolo socio o ad un imprenditore agricolo individuale, con conseguente irrazionalità della norma, sindacabile sotto il profilo del principio di uguaglianza e del trattamento sfavorevole riservato ad un soggetto, la cooperativa a base mutualistica, la cui funzione sociale è riconosciuta e ritenuta meritevole di tutela dalla Costituzione (art. 45).

Infatti, come osservato in precedenza (v., retro, par. R), sulla base delle circostanze di fatto accertate nel giudizio di merito e alla luce della normativa applicabile *ratione temporis* alla fattispecie, è da escludere che i fabbricati in questione, oggetto degli avvisi di liquidazione notificati al Consorzio ricorrente e del successivo giudizio instaurato dal contribuente, possano qualificarsi come fabbricati rurali.

Le sollevate questioni di legittimità costituzionale, comunque, sono anche manifestamente infondate.

In particolare, la prospettata violazione del divieto di duplice tassazione, con i conseguenti profili attinenti alla lesione dei principi costituzionali di uguaglianza e di imposizione fiscale secondo capacità contributiva ( artt. 3 e 53 della Costituzione), presupponendo che uno stesso bene sia gravato due volte dal medesimo tributo, non è nella specie configurabile, ostandovi, come rilevato in precedenza (v., retro, par. N), la diversa titolarità dei fabbricati, intestati alla cooperativa, e dei singoli terreni, di proprietà dei soci.

Inoltre, la dedotta violazione degli artt. 3 e 45 della Costituzione ha come presupposto un'argomentazione di diritto che è estranea alle ragioni per le quali deve ritenersi che, nella fattispecie, le unità immobiliari del Consorzio ortofrutticolo di Minerbe siano soggette all'I.C.I.

Infatti l'assoggettamento di detti immobili a tale imposta non discende, come sostenuto dal controricorrente, dalla mera intestazione formale alla cooperativa di un fabbricato rurale che, se intestato ad un imprenditore agricolo individuale, sarebbe stato invece sicuramente escluso dal tributo, ma dalla considerazione che la particolare disciplina dall'I.C.I. applicabile ai fabbricati rurali presuppone - oltre all'esistenza in fatto (nella specie da escludersi sulla base delle risultanze del giudizio di merito, come in precedenza rilevato, v., retro, par. R) delle condizioni perchè un fabbricato possa essere considerato rurale ai fini fiscali - anche e soprattutto, alla luce della peculiare norma sulla determinazione del valore dei terreni agricoli ai fini del calcolo della base imponibile dell'I.C.I. a tali terreni applicabile (art. 5, comma 7, del d.lgs. 1992/504) e per le argomentazioni in precedenza svolte (v. retro, ancora par. N.), l'identità soggettiva tra possessore del fabbricato e proprietario o utilizzatore del terreno a cui il fabbricato risulta funzionalmente asservito, identità che nella specie non ricorre tra cooperativa, proprietaria dei fabbricati, ma non utilizzatrice dei terreni dei soci, e i soci stessi, proprietari dei terreni agricoli, ma non proprietari o possessori dei fabbricati della cooperativa.

Sulla base delle considerazioni che precedono, la sentenza impugnata deve essere accusata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, a norma dell'art. 384, comma 1, c.p.c. con il rigetto dell'appello proposto dal Consorzio ortofrutticolo Minerbe, dovendosi escludere, alla stregua delle risultanze processuali e per quanto in precedenza osservato (v., retro par. R) la natura rurale dei fabbricati in questione, soggetti di conseguenza all'imposta comunale sugli immobili.

Ricorrono giusti motivi per la totale compensazione tra le parti delle spese processuali relative al giudizio di appello e alla presente fase di legittimità.

**P.Q.M.**

**La Corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'appello del contribuente e compensa integralmente tra le parti le spese processuali relative al giudizio di appello e alla presente fase di legittimità.**

Così deciso in Roma, il 4 aprile 2005.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2005.