



## Corte di Cassazione

Sezione V  
SENTENZA CIVILE

Sentenza del 04/08/2006 n. 17730

### Intitolazione:

ICI - Immobili concessi in superficie - Soggetto passivo dell'imposta - E' il proprietario dell'edificio realizzato su suolo altrui.

### Massima:

Nel caso di proprietà superficaria il soggetto passivo dell'imposta va individuato, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del dlgs n. 504 del 1992, nel proprietario dell'edificio realizzato su suolo altrui e non già nel concedente proprietario del suolo. Con riguardo ad un terreno comunale concesso in superficie a cooperativa edilizia per la costruzione di alloggi economici e popolari, l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'ICI a carico della cooperativa stessa o degli assegnatari in veste di proprietari del manufatto che insiste sul suolo o di parti di esso.

\*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

### Testo:

#### Svolgimento del processo

Con ricorso notificato a L.A. ed agli altri sette intimati indicati in epigrafe il 24 dicembre 2002 (depositato (ex art. 134 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile), con plico postale spedito il 13 gennaio 2003) il comune di Sesto Fiorentino - premesso che con istanze del 15, 16 e 17 dicembre 1997 detti contribuenti avevano chiesto ad esso ente il rimborso dell'imposta comunale sugli immobili (Ici) corrisposta per gli anni dal 1994 al 1997 per asserita "carezza di presupposto impositivo" essendo assegnatari di immobili edificati su terreno concesso in diritto di superficie da esso Comune -, in forza di un solo, complesso motivo chiedeva, con la rifusione delle spese processuali delle "tre fasi del giudizio", di cassare la sentenza n. 81/11/01 depositata il 9 novembre 2001 dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, di rigetto del gravame da esso spiegato avverso la decisione (n. 4/09/99) della Commissione tributaria provinciale di Firenze la quale aveva accolto il ricorso proposto dagli intimati (oltre che da altri contribuenti nei confronti del comune di Firenze e/o dell'Amministrazione finanziaria dello Stato) contro il silenzio-rifiuto formatosi su dette istanze.

Nessuno degli intimati si costituiva o svolgeva attività difensiva innanzi a questa Corte.

Il 24 maggio 2004 il comune depositava memorie ex art. 378 del codice di procedura civile.

Con ordinanza depositata il 9 luglio 2004 la causa veniva rinviata a nuovo ruolo in attesa della decisione delle Sezioni Unite in ordine alla questione, controversa nell'ambito delle Sezioni semplici ed il cui esame era già stato ad esse devoluto, relativa alle condizioni di legittimità della costituzione in giudizio del comune.

Il 27 aprile 2006 il comune depositava ulteriore memoria ex art. 378 detto e, con le forme previste dall'art. 372 del codice di procedura civile, la deliberazione n. 68 presa il 10 aprile 2006 dalla sua giunta, di "conferma dell'autorizzazione al sindaco a proporre ricorso... avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale di Firenze n. 81/11/01".

#### Motivi della decisione

1. In via preliminare va ricordato che con le decisioni n. 12868 e n. 12871 depositate il 16 giugno 2005 le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato il condivisibile principio giuridico - da confermare per carezza

di qualsivoglia convincente argomentazione contraria - gia' ribadito con la sentenza 29 novembre 2005, n. 26047 della Sez. III, secondo cui "la configurazione della giunta quale organo di governo, e al tempo stesso la considerazione dei poteri e delle responsabilita' nella gestione amministrativa che l'art. 107 del testo unico (scilicet, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, 'Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali') attribuisce ai dirigenti, inducono a ritenere che l'autorizzazione alla lite, quale allo essenzialmente gestionale e tecnico, da parte dell'organo giuntale non costituisca piu' in linea generale atto necessario ai fini della proposizione o della resistenza alle azioni".

Per effetto di tale principio la mancata allegazione, da parte del comune ricorrente, dell'esistenza di una delibera della giunta municipale di autorizzazione alla proposizione del ricorso per cassazione si palesa del tutto ininfluyente ai fini della ritualita' della presentazione di detto ricorso, trattandosi di atto non piu' necessario "ai fini della proposizione o della resistenza alle azioni".

2. In secondo luogo, poi, si deve evidenziare il valore di mera denunciatio litis (ex art. 332 del codice di procedura civile) della notifica del ricorso per cassazione effettuata dal comune ricorrente anche a tale P.A. e ad altri contribuenti (diversi dagli intimati indicati in epigrafe) nonche' al comune di Firenze, che pure hanno preso parte al giudizio conclusosi con la sentenza impugnata (che li enumera tra le parti della decisione), attesa la assoluta scindibilita' dei relativi rapporti giuridici per l'afferenza di ciascuno rapporto ad una obbligazione tributaria e ad una afferente istanza di rimborso personali di ognuno di tali contribuenti.

Va peraltro, comunque segnalato che questa Corte ha gia' pronunciato tra quelle diverse parti la decisione n. 17840 depositata il 3 settembre 2004.

3. Nella sentenza gravata la Commissione tributaria regionale premette che per "i giudici di primo grado" - poiche' "l'art. 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 individua i soggetti passivi dell'Ici nel "proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1, ovvero nel titolare del diritto di usufrutto, uso ed abitazione sugli stessi" ed il "comma 2 di detto art. 3 dispone che per 'gli immobili concessi in superficie, enfiteusi o locazione finanziaria, soggetto passivo e' il concedente con diritto di rivalsa rispettivamente sul superficiario, enfiteuta o locatario'" - "la tesi dell'Amministrazione relativa al fatto che l'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992 deve intendersi riferito solo al suolo su cui sono costituiti diritti di superficie e quando sul terreno oggetto del diritto di superficie viene costruito un fabbricato, ai fini dell'imposta, deve farsi riferimento solo alla proprieta' del fabbricato" "non regge" in quanto "il terreno oggetto del diritto di superficie non viene piu' preso in considerazione alla consistenza e classificazione catastale dell'immobile, senza alcun riferimento con il terreno", ed aggiunge che, secondo i medesimi giudici di primo grado, "il soggetto tenuto al rimborso per tutti gli anni di imposta e' lo Stato ai sensi della norma transitoria contenuta nell'art. 18, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992".

Il giudice a quo, quindi, ha respinto l'impugnazione del comune e "conferma(to) parzialmente la decisione impugnata condannando" il comune stesso (anzi che il Ministero delle finanze) "al rimborso dell'imposta pagata" osservando:

- "le conclusioni della decisione impugnata" sono "ampiamente da condividere e quindi da confermare per quanto riguarda il soggetto tenuto al pagamento dell'Ici" in quanto "la decisione stessa e' argomentata in modo ampio ed inoltre, contrariamente a quanto sostiene il comune nell'appello, ha esaminato e contrastato in modo esauriente le deduzioni dal comune stesso presentate in primo grado";

- "se fosse giusta l'interpretazione data dall'Amministrazione comunale al comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992 non sarebbe stato necessario da parte del legislatore l'introduzione del superficiario tra i soggetti passivi dell'Ici effettuata con il D.Lgs. n. 446/1997";

- "giustamente l'Amministrazione delle finanze... ha chiesto... l'applicazione di quanto disposto dall'art. 3, comma 3, della L. 8 maggio 1998, n. 146... in forza del quale e' trasferita (dallo Stato) ai comuni la

competenza a porre in essere i rimborsi dell'Ici, anche con riguardo all'anno 1993 ed a partire da tale anno d'imposta".

4. Nell'unico motivo di ricorso il comune, lamenta "violazione e falsa applicazione" degli artt. 1, 2, 3, 4 (comma 1) e 7 del D.Lgs. n. 504/1992 "in relazione all'art. 952 del codice civile" adducendo che, poiche' per quest'ultima norma "il proprietario di un fondo puo' concedere ad altri il diritto di fare e di mantenere al di sopra del suolo una costruzione acquistandone la proprieta' ovvero puo' alienare, separatamente dalla proprieta' del suolo, la proprieta' della costruzione gia' esistente" e poiche' per l'art. 3 del D.Lgs. n. 504 del 1992 "il soggetto passivo dell'imposta e' il proprietario dell'immobile ovvero il titolare dei diritti reali di usufrutto, uso ed abitazione eventualmente costituiti sull'immobile stesso", nel caso di "costruzione edificata su terreno gravato da diritto di superficie, la soggettivita' ai fini Ici andra' individuata a seconda della fase in cui l'iter di costruzione dell'immobile concretamente si trova" e, quindi, "durante il periodo intercorrente tra la data di costituzione del diritto di superficie e la data di ultimazione della costruzione" (la cui "base imponibile Ici e' costituita soltanto dal valore venale del suolo sul quale si sta edificando la costruzione") nel "proprietario del suolo" ("che pero' puo' rivalersi dell'imposta pagata sul titolare del diritto di superficie") mentre "a decorrere dalla data di ultimazione della costruzione, l'oggetto della tassazione Ici e' il fabbricato stesso" ("e la base imponibile e' rappresentata dal suo valore") per cui "soggetto passivo Ici diventa unicamente il proprietario del fabbricato".

Secondo l'ente ricorrente "i criteri ora enunciati devono seguirsi anche nel caso, come quello in esame, in cui il comune conceda a cooperative edilizie il diritto di realizzare su suoli comunali la costruzione in superficie di alloggi di edilizia residenziale pubblica".

Il comune aggiunge che "l'interpretazione proposta ... e' stata condivisa anche dalla Corte Costituzionale che si e' pronunciata con la sentenza n. 200/1999" e richiama, "a conferma di quanto ... esposto", "l'intervento del legislatore, il quale, modificando, con la L. n. 446/1997, l'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992, ha espressamente equiparato la situazione del superficiario a quella dei titolari degli altri diritti reali sugli immobili".

5. Il motivo e' fondato e va, pertanto, accolto.

A. L'art. 3, comma 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come noto, disponeva (nel testo anteriore alla modifica apportata con l'art. 58 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) che "per gli immobili concessi in superficie, enfiteusi o locazione finanziarie soggetto passivo e' il concedente con diritto di rivalsa, rispettivamente, sul superficiario, enfiteuta o locatario".

In ordine a tale disposizione, sul cui tenore testuale e' fondata la sentenza impugnata (di accoglimento della tesi sostenuta dai contribuenti), di contro, in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione di opposto segno ed in considerazione del pensiero espresso in argomento dalla Corte Costituzionale - sentenza 28 maggio 1999, n. 200 (nella quale, ricordato che "in linea di principio, le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perche' e' possibile darne interpretazioni incostituzionali (e qualche giudice ritenga di darne), ma perche' e' impossibile darne interpretazioni costituzionali" (cosi', ex plurimis, sentenze n. 65 del 1999 e n. 356 del 1996)", dopo aver precisato che "il diritto di superficie cui ha riguardo il legislatore delegato e' una situazione diversa dalla proprieta' superficiaria che nasce successivamente alla esecuzione della costruzione", si e' ritenuto che "in tale ipotesi pur esistendo due beni, la costruzione ed il suolo, oggetto di distinti diritti di proprieta', l'Ici ... sara' dovuta, ai sensi di quanto disposto dal numero 1 del citato art. 3 del D.Lgs. n. 504 del 1992, soltanto dal proprietario superficiario del fabbricato, restandone, invece, escluso il concedente proprietario del suolo", per "l'ovvia ragione che il suolo sul quale insiste il fabbricato, non essendo qualificabile ne' come area edificabile, ne' come terreno agricolo (cfr. lettere b) e c) dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992), non rientra nel novero di quei beni che l'art. 1 dello stesso decreto legislativo dichiara tassabili ai fini Ici", con conseguente "assoggettabilita' all'Ici del proprietario superficiario del fabbricato");

ordinanza 21 luglio 2000, n. 331, secondo cui "nel caso di proprietà superficiaria, il soggetto passivo dell'imposta va individuato, ai sensi del comma 1 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 504 del 1992, nel proprietario dell'edificio realizzato su suolo altrui e non già nel concedente" - va ribadito il principio - reiteratamente affermato da questa Corte (Cass., Sez. trib., 19 dicembre 2002, n. 18062; Id., Sez. trib., 30 gennaio 2003, n. 1419; Id., Sez. trib., 1 agosto 2002, n. 11460; Id., Sez. trib., 2 agosto 2000, n. 10137; Id., Sez. trib., 27 settembre 2000, n. 12810; Id., Sez. trib., 6 settembre 2000, n. 11776; Id., Sez. I, 10 settembre 1999, n. 9644; Id., Sez. I, 10 luglio 1999, n. 7273; Id., Sez. I, 2 luglio 1999, n. 6809; Id., Sez. I, 12 giugno 1999, n. 5802) - per il quale, con riguardo al terreno comunale concesso in superficie a cooperativa edilizia per la costruzione di alloggi economici e popolari, l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'Ici a carico della cooperativa stessa o degli assegnatari in veste di proprietari del manufatto che insiste sul suolo o di parti di esso in quanto (excerpta da Cass., n. 7273/1999, cit.):

"L'art. 952 del codice civile, contemplando la costituzione del diritto di superficie, stabilisce che il proprietario di un fondo può concedere ad altri il diritto di fare e di mantenere al di sopra del suolo una costruzione, acquistandone la proprietà, ovvero può alienare, separatamente dalla proprietà del suolo la proprietà della costruzione già esistente.

Il titolare di diritto di superficie sul terreno è quindi, per espressa definizione normativa, proprietario del fabbricato che abbia realizzato in attuazione della facoltà conferitagli o che sia stato in precedenza edificato; lui entrambe le situazioni si determina così una scissione orizzontale dell'assetto dominicale, nel senso che il concedente mantiene la proprietà del suolo ed il superficiario acquista la proprietà dell'opera sovrastante.

Tale scissione si verifica anche se la superficie sia a tempo determinato, tenendosi conto che l'art. 953 del codice civile considera compatibile con la costituzione del diritto l'apposizione di una scadenza, e stabilisce che il sopraggiungere di essa segna il passaggio della proprietà del fabbricato al proprietario del suolo, muovendo dunque dall'implicita premessa della titolarità del diritto in capo al superficiario fino alla scadenza medesima.

In coerenza con dette norme generali vanno intesi gli artt. 1-3 del D.Lgs. n. 504 del 1992 (nella formulazione in vigore prima delle modificazioni introdotte a partire dal 1 gennaio 1998 con l'art. 58 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), secondo cui l'Ici presuppone il possesso di terreni agricoli, aree fabbricabili e fabbricati, e grava sui proprietari di tali beni (o i titolari di usufrutto, uso, abitazione), ovvero, in caso di superficie (enfiteusi o locazione finanziaria), sui concedenti, con rivalsa verso i superficiari (enfiteuti o locatari).

Il collegamento di tali disposizioni evidenzia che la costituzione del diritto di superficie su area edificabile, ma non ancora edificata, non incide sull'identificazione dell'area medesima come bene tassabile e del suo proprietario quale soggetto obbligato; l'una e l'altro, con la realizzazione del fabbricato, escono dall'ambito oggettivo e soggettivo del tributo, il quale va invece a gravare sull'edificio e sul proprietario di esso (ancorché non proprietario ma solo superficiario del suolo).

Pertanto, con riguardo al terreno comunale concesso in superficie a cooperativa edilizia per la costruzione di alloggi economici e popolari, l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'Ici a carico della cooperativa stessa o degli assegnatari in veste di proprietari del manufatto che insiste sul suolo o di parti di esso".

B. Alle esposte considerazioni, poi, va aggiunto che, per effetto della modifica operata, dall'art. 58 del D.Lgs. n. 446 del 1997 detto, all'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992 "Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività": tale modifica, che nella sostanza ha eliminato ogni distinzione tra diritto del superficiario

sul terreno e diritto di proprietà sul fabbricato, invero, non ha (Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2004, n. 242) carattere innovativo ma semplicemente esplicativo e chiarificatore della esposta portata originaria del testo del medesimo art. 3.

C. Dai principi giuridici innanzi richiamati discende l'erroneità della contraria opinione sottesa alla decisione impugnata della Commissione tributaria regionale la quale, pertanto, deve essere cassata.

La causa, in quanto fondata su pacifici presupposti fattuali, non abbisogna di nessun ulteriore accertamento e, pertanto, ai sensi del primo comma (ultimo inciso) dell'art. 384 del codice di procedura civile, deve essere decisa da questa Corte con il rigetto (in accoglimento dell'appello proposto del comune ricorrente avverso la contraria decisione della Commissione tributaria provinciale) del ricorso di I grado dei contribuenti.

6. Le spese processuali dell'intero giudizio vanno integralmente compensate tra le parti ai sensi dell'art. 92, comma 2, del codice di procedura civile.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso di primo grado proposto da L.A. e dagli altri intimati contro il comune di Sesto Fiorentino; compensa integralmente tra le parti le spese processuali dell'intero giudizio.