

## Ici sui beni demaniali: nuovi scenari

27 Marzo 2019

Maurizio Villani, Antonella Villani

### 1. Introduzione

### 2. La soggettività passiva e il regime delle esenzioni dell'imposta comunale

### 3. Il caso

#### 1. Introduzione

Una tematica di notevole interesse nella materia del diritto tributario è stata affrontata dalla recentissima pronuncia della **Suprema Corte di Cassazione n. 3275/2019** che, escludendo l'Agenzia del Demanio dall'elenco tassativo dei soggetti esenti dal pagamento ICI, ha condannato la stessa al pagamento dell'imposta comunale sugli immobili sui beni demaniali.

Tale pronuncia ha una portata dirompente in quanto condurrà a conseguenze notevoli per i conti pubblici dovendo l'Agenzia del Demanio pagare l'Ici sui propri beni demaniali per quote che si stimano in miliardi di euro.

Com'è noto il demanio è quel complesso di beni inalienabili, non usucapibili e non espropriabili di proprietà dello Stato (o, in alcuni casi delle Regioni, Province e Comuni) che in quanto idonei all'utilizzo da parte della collettività sono destinati all'adempimento di una pubblica funzione, condizionando in tal modo sia la propria fruibilità, sia le proprietà private a essa eventualmente connesse.

#### 2. La soggettività passiva e il regime delle esenzioni dell'imposta comunale

Si deve preliminarmente rammentare che l'ordinanza in commento, poiché riferita agli anni d'imposta 2005-2007, affronta esclusivamente la disciplina normativa dell'ICI, non menzionando l'attuale imposta IMU, in merito alla quale le esenzioni sono in larga parte riprese dalle esenzioni Ici, in virtù del richiamo espresso del Decreto Legge n. 201/2011.

Com'è noto, l'Ici trova applicazione su tutti i comuni del territorio dello Stato, compresi quelli appartenenti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome. Tale imposta è accertata, liquidata e riscossa da ciascun comune (soggetto attivo) per i beni immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso.

Il legislatore, nel definire la disciplina dell'Ici, ha tracciato compiutamente il quadro normativo di riferimento applicabile circoscrivendolo, in ambito soggettivo, in maniera espressa dalle disposizioni recate dall'**articolo 3 del D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992** che nella sua formulazione originaria considerava soggetti passivi ai fini Ici il proprietario dell'immobile ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione.

L'evoluzione che ha interessato la soggettività passiva ai fini Ici è frutto di tre interventi attuati dal legislatore sul testo originario della legge:

- un primo intervento è stato introdotto dalla **Legge n. 446 del 1997** che ha incluso, nell'ambito della soggettività passiva del tributo, le titolarità dei diritti reali di enfiteusi e di superficie che, invece, nella versione originaria, erano escluse, riconoscendo al concedente soltanto un diritto di rivalsa. Con lo stesso articolo della LEGGE n. 446 del 1997 il legislatore ha modificato anche il comma 2 dell'articolo 3 del D.lgs. n. 504 del 1992 prevedendo la soggettività passiva in capo all'utilizzatore del bene in leasing, che era in precedenza in capo al concedente con diritto di rivalsa;

- il secondo intervento è stato realizzato dall'**articolo 18, Legge 23 dicembre 2000, n. 388 – finanziaria 2001** – che ha previsto l'assoggettamento ai fini Ici del concessionario di beni demaniali;

- infine, l'ultima modifica legislativa introdotta dall'**articolo 8, Legge 23 luglio 2009, n. 99**, con decorrenza 15.08.2009, ha sostituito il comma 2 dell'articolo 3 prevedendo che nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Le modifiche apportate hanno determinato uno stravolgimento del presupposto impositivo dell'Ici; infatti, mentre con la precedente disciplina normativa questo veniva collegato al binomio possesso-soggetto in quanto connesso alla titolarità del diritto di proprietà o, in alternativa, di un diritto reale, ora viene collegato alla **funzione di godimento del bene immobile**, nel caso di concessione di beni demaniali, oppure all'assimilazione dell'utilizzatore del bene al titolare del diritto reale sul bene stesso, nel caso di leasing(1). Tanto premesso, di seguito il testo dell'articolo 3 D.lgs. n. 504/1992, rubricato "Soggetti passivi", come modificato dagli interventi legislativi sopra citati:

*"1. 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.*

*2. Nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto".*

Ciò posto, la disciplina delle esenzioni dall'imposta comunale sugli immobili è prevista dall'**articolo 7 del D.lgs. n. 504/92, rubricato "Esenzioni"**, che dispone *apertis verbis* che sono esenti dall'ICI:

*"a) gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all' articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali; (...)"*.

Alla stregua del suo inequivoco tenore letterale, l'ente pubblico gode dell'esenzione Ici quando è proprietario di un bene che ha utilizzato per fini istituzionali suoi propri.

Tuttavia, tale esenzione prevista dal citato **articolo 7, comma 1, lett. a), del D.Lgs 504/1992**, per gli immobili posseduti dallo Stato e dagli enti pubblici ivi indicati, opera soltanto se l'immobile è adibito ad un **compito istituzionale riferibile, in via diretta ed immediata, allo stesso ente che lo possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale** (e che sarebbe perciò soggetto passivo dell'imposta ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992). Sul punto, la giurisprudenza è stata unanime nel negare il diritto all'esenzione perfino quando i locali siano messi a disposizione di un altro ente pubblico per il suo fine istituzionale, perfino se l'uso del bene sia stato previsto in una legge non esente dal tributo (Cass. n. 22157/2006; 18838/06; 20577/05).

Si rammenta che la locuzione **“compiti istituzionali”** si riferisce a quelle funzioni che costituiscono la ragion d'essere dell'ente e, pertanto, possono essere svolte solo da quest'ultimo e non va confusa con il concetto di servizio pubblico che può, invece, essere svolto anche da un privato.

La prova dell'utilizzo a fini esclusivamente istituzionali dell'immobile per cui è richiesta l'esenzione dall'imposta incombe, secondo i principi generali, al contribuente che richiede il beneficio (Cass. n. 14146/03).

In sostanza, l'esenzione dall'imposta prevista dall'articolo 7, comma primo, lett. a), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 è subordinata alla **compresenza di due requisiti** e cioè che l'immobile sia di un ente pubblico e che l'immobile venga impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali.

### **3. Il caso**

Tanto premesso, proprio sul presupposto del difetto di soggettività passiva, alla luce delle modifiche introdotte al secondo comma dell'articolo 3 D.Lgs. 504/1992, l'Agenzia del Demanio impugnava tre avvisi di accertamento emessi dal Comune per omessa dichiarazioni Ici relativa agli anni 2005-2007, ritenendo che soggetti passivi d'imposta erano la Regione e l'AIPO, quali utilizzatori dei beni ed essendo, comunque, il demanio esente ai sensi dell'articolo 7, comma 1, D.Lgs. n. 504/92. Le Commissioni territoriali di primo e secondo grado respingevano le impugnative presentate dall'ente contribuente. L'Agenzia del Demanio ricorreva per cassazione, affidando la propria difesa a due motivi:

- violazione degli articoli. 1, comma 2 e 3 D.Lgs. n. 504/92, per avere i giudici di merito ritenuto che l'utilizzatore del bene non fosse soggetto passivo d'imposta;
- violazione dell'articolo 7, comma 1, D.Lgs. n. 504/92, per avere i giudici di merito escluso il demanio dall'elenco tassativo dei soggetti esenti.

Ciò posto, con riguardo al primo motivo, i giudici, rammentando l'articolo 3, comma 1, D.Lgs. 504/1992 secondo cui *“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, (...)”*, evidenziano che nel caso in cui il proprietario del bene ne abbia concesso il godimento ad un terzo, soggetto passivo del tributo resta il concedente, non potendosi ravvisare in tale rapporto una cessione di usufrutto o una concessione, espressamente menzionate dalla norma citata.

Se concisa e criticabile può apparire tale argomentazione (considerato che dal dato letterale della norma appare chiara la soggettività passiva dell'utilizzatore del bene), nessuno spazio interpretativo è stato lasciato dai giudici nella motivazione posta a fondamento del rigetto dell'altro motivo di censura secondo cui, trattandosi di beni appartenenti al demanio dello Stato, doveva trovare applicazione il diritto all'esenzione.

In particolare, l'assunto difensivo dell'ente contribuente, mirava a interpretare il disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, articolo 7, comma 1, ritenendo che rientrerebbe nel perimetro normativo dell'esenzione fiscale anche quell'immobile utilizzato in modo indiretto attraverso un diverso soggetto giuridico, anch'esso senza finalità di lucro. Deduceva, infatti, di avere diritto all'esenzione trattandosi di beni appartenenti al demanio dello Stato.

Al riguardo la Suprema Corte ha rammentato che l'esenzione *de qua* non spetta in caso di utilizzazione indiretta del bene immobile, dato che il beneficio in questione esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore, cioè del soggetto passivo. Si tratta di orientamento risalente (Cass. 14146/03 e 142/04) recentemente confermato, tra le altre, da Cass. 14912/16 e Cass. 16797/2017, secondo cui l'esenzione in esame è esclusa in ipotesi di utilizzazione dell'immobile da parte di terzi quand'anche svolgenti in esso un'attività senza scopo di lucro, e con destinazione di pubblico interesse.

Per completezza di esposizione si segnala che, tuttavia, in merito all'ipotesi dell'utilizzazione diretta dei beni immobili da parte dell'ente possessore, sono state negli anni avanzate alcune perplessità sul concetto di "utilizzo" in quanto vi potrebbero legittimamente rientrare anche gli immobili in detenzione (in senso conforme, ris. min. 2 maggio 1994 prot. n. 2/1032; Cass., Sez. trib., sent. n. 9948 del 16 aprile 2008). Vale la pena ricordare la circolare ministeriale. 14/438 del 5 luglio 1993, secondo cui il patrimonio demaniale sarebbe esente dall'ICI perché "*preordinato a compiti tipici dell'amministrazione pubblica*", che, però, non è stata presa in considerazione dalla Cassazione con l'ordinanza in commento.

In buona sostanza, la norma di esenzione richiede che l'immobile sia adibito a un compito istituzionale dello stesso ente che lo possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale e non a compiti istituzionali di soggetti pubblici diversi.

**La Suprema Corte, rifacendosi ad un orientamento consolidato, ha affermato che presupposto per il riconoscimento dell'esenzione è la presenza:**

- di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività istituzionali, la cui sussistenza deve essere accertata in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato sia svolta effettivamente per compiti istituzionali, non essendo, invece, sufficiente l'esibizione di documenti che attestino "a priori" il tipo di attività).**
- di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività direttamente da parte dello Stato, di un ente territoriale o di un ente pubblico.**

Su tali presupposti, secondo i giudici “l’Agenzia del Demanio non può invocare l’esenzione per il solo fatto dell’assunzione di posizioni soggettive di competenza statale o regionale e dello svolgimento di attività di natura non commerciale, dovendo invece provare di essere un’istituzione organicamente inserita nell’apparato amministrativo regionale, ancorché dotata di personalità giuridica propria”.

Al contrario, l’ente contribuente risulta **avere la natura di ente pubblico economico del Ministero dell’economia e delle finanze**, dotato di autonomia economica e gestionale, che in quanto tale non rientra tra i soggetti di cui al D.lgs. n. 504 del 1992, articolo 7, comma 1, lettera a).

In seguito a tale pronuncia, molti sindaci di diversi Comuni hanno già manifestato l’intenzione di richiedere gli arretrati e procedere ad accertamenti in quanto, una tale omissione, gli esporrebbe ad una responsabilità erariale nonché alle obiezioni della Corte dei Conti. Ed allora, soltanto l’adozione di una norma ovvero una pronuncia delle Sezioni Unite, potrebbe evitare il nuovo scenario che si prospetta, caratterizzato da innumerevoli controversie tra i Comuni e lo Stato.

(1) cfr. PISCINO E., “L’applicabilità dell’Imposta Comunale sugli Immobili alle aree demaniali. L’evoluzione della normativa.” in Rivista della Scuola superiore dell’economia e delle finanze.

**TAG:** *diritto tributario, IMU, Demanio*

---

#### **Avvertenza**

*La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.*