

Roma, 21 marzo 2019

Nota di approfondimento

La soggettività passiva dell’Agenzia del demanio in materia di ICI/IMU alla luce della pronuncia della Corte di Cassazione (n. 3275 del 16 gennaio 2019)

Con l’ordinanza n. 3275 del 2019 la Corte di Cassazione ha respinto il ricorso dell’Agenzia del demanio avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell’Emilia-Romagna con la quale era stata confermata l’applicabilità a favore del Comune di Concordia sulla Secchia, dell’ICI 2005-2007 relativa ad otto immobili intestati al demanio ed utilizzati dalla Regione Emilia-Romagna e dall’AIPO (Agenzia interregionale per il fiume PO).

Gli aspetti di maggiore rilevanza che emergono dall’ordinanza – che conferma nel caso di specie la soggettività passiva dell’Agenzia del demanio – attengono, in sostanza, a due aspetti: il rapporto concessorio che si instaura tra ente possessore ed ente utilizzatore e la qualificazione giuridica della medesima Agenzia.

Con riguardo al primo aspetto, da quanto affermato dalla Corte emerge che, affinché possa ritenersi validamente integrato il presupposto previsto dall’articolo 3, co.2, del d.lgs. 504/1992, che riconosce la soggettività passiva in capo al concessionario, non risulta sufficiente la constatazione di un mero stato di fatto (utilizzatore diverso dal possessore) ma è invece condizione necessaria la prova della sussistenza di una concessione. In particolare, da quanto argomentato si ricaverebbe un criterio chiarificatore valido a dipanare la questione della soggettività passiva per gli immobili rientranti in quella che finora è apparsa come una **“zona grigia”, caratterizzata da una non formalmente definita ripartizione delle posizioni giuridiche tra ente possessore ed ente utilizzatore.** Tale ripartizione, va ricordato, non è necessariamente ancorata alla presenza di un atto formale dal quale risulti la concessione del bene, ben potendosi il rapporto concessorio desumere da disposizioni normative. Tale ultimo criterio è stato costantemente utilizzato dalla Corte di Cassazione nelle numerose controversie Ici che hanno visto contrapposti i Comuni e i Consorzi di bonifica, i quali sono stati ritenuti soggetti passivi proprio in base ad un rapporto concessorio determinato *ex lege*.

Le considerazioni avanzate dalla Corte nell’ordinanza in commento, unitamente alla pregressa giurisprudenza in tema di Consorzi di bonifica, portano a confermare il criterio qualificante nella presenza o meno di un rapporto concessorio, riconducendo nell’ambito della soggettività passiva dell’Agenzia del demanio tutti quegli immobili di cui sia intestataria l’Agenzia e che risultino utilizzati da altri soggetti in assenza dell’apposito atto concessorio. A questi si aggiungono, per quanto si dirà, anche tutti gli **immobili inutilizzati** posseduti dell’Agenzia.

Più in dettaglio, con il primo motivo di ricorso l'Avvocatura dello Stato ha sostenuto che l'Agenzia del demanio non potesse essere considerata soggetto passivo d'imposta, non avendo il "possesso" degli immobili accertati, in quanto utilizzati da altri soggetti. Sul punto, la Corte di Cassazione, richiamando il già citato art.3 del d.lgs. 504/1992, ha sottolineato che la normativa ICI individua la soggettività passiva non già in capo all'utilizzatore materiale dell'immobile, ma nel soggetto titolare di un idoneo diritto reale sullo stesso, ovvero, ai sensi del co.2 del medesimo articolo 3, nel soggetto concessionario di bene demaniale. A quest'ultimo riguardo, tuttavia, nel caso di specie la Corte ha ravvisato l'assenza di un concreto rapporto concessorio in favore della Regione Emilia-Romagna e dell'AIPO, o comunque la sussistenza di tale rapporto non è stata provata, sicché il mero godimento dell'immobile non è risultato idoneo a trasferire sugli utilizzatori la soggettività passiva, che è quindi rimasta in capo all'intestatario catastale, ovvero l'Agenzia del demanio.

Per quanto attiene al secondo motivo di ricorso dedotto dall'Avvocatura, consistente nel richiamo dell'art. 7 del d.lgs. 504/1992 e segnatamente della disposizione che esenta dall'ICI gli immobili posseduti dallo Stato, la Corte ha ribadito un consolidato orientamento giurisprudenziale (ved. tra le altre: Cass. n. 8496/2010 e n. 10483/2016), secondo cui tale esenzione spetta unicamente 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 non a compiti istituzionali di soggetti pubblici diversi, cui pure l'ente proprietario abbi in ipotesi l'obbligo, per disposizione di legge, di mettere a disposizione l'immobile, restando però del tutto estraneo alle funzioni ivi svolte*". Si tratta, com'è evidente, di un principio ampiamente consolidato nella giurisprudenza di legittimità che ha più volte chiarito e subordinato il riconoscimento dell'esenzione alla compresenza del *requisito oggettivo*, rappresentato dall'esclusivo svolgimento nell'immobile di attività istituzionali, e del *requisito soggettivo*, costituito dallo svolgimento delle attività da parte dello Stato, Regioni, Province o Comuni, nonché dagli altri enti espressamente richiamati dall'art. 7, co.1, lett.a) del d.lgs. 504/1992, fermo restando che l'onere della prova sull'attività effettivamente svolta spetta all'ente che pretende l'esenzione (Cass. n. 14226/15; n. 19039/2016).

In proposito, la Cassazione ha affermato, inoltre, che l'Agenzia del demanio non può invocare l'esenzione per il solo fatto dell'assunzione di posizioni soggettive di competenza statale, dovendo invece provare "*di essere un'istituzione organicamente inserita nell'apparato amministrativo statale o regionale, ancorché dotata di personalità giuridica propria*". Al contrario, conclude la Corte, l'Agenzia è un ente pubblico economico del Ministero dell'Economia e delle Finanze, dotato di autonomia economica e gestionale, che in quanto tale non rientra tra gli enti soggettivamente esenti da ICI, ma anche da Imu, essendo sul punto identiche le discipline dei due tributi.

Tale argomentazione, se non adeguatamente soppesata alla luce del criterio dell'esistenza o meno di un rapporto concessorio sugli immobili demaniali posseduti dall'Agenzia del demanio, porterebbe a escludere *a priori* il requisito soggettivo previsto dall'art. 7, co.1, lett.a) del d.lgs. 504/1992, con la conseguenza di un potenziale ampliamento della soggettività passiva riconosciuta in capo alla medesima Agenzia, indipendente dall'utilizzo degli immobili di cui sia intestataria.

Risulta quindi necessario portare a sintesi i due concetti utilizzati dalla Corte (la necessità di un rapporto concessorio e la mancata inclusione dell'Agenzia del demanio tra gli enti soggettivamente esenti) attraverso la natura degli immobili "posseduti" dall'Agenzia del demanio, ovvero la circostanza che questi siano beni demaniali. Resta estraneo al tema trattato dalla sentenza il caso di concessione di un fabbricato non demaniale, per il quale valgono gli ordinari criteri di imposizione. Il legislatore valorizza infatti la sola "concessione su aree demaniali", sicché sarebbero comunque assoggettabili

i fabbricati di altro genere posseduti dall’Agenzia e dati in affitto o comodato a terzi, fossero anche enti pubblici.

In definitiva, se si eccettua il profilo inerente alla qualificazione soggettiva dell’Agenzia, la cui portata deve essere attentamente valutata, se del caso anche attraverso un intervento legislativo chiarificatore, l’ordinanza in commento non appare foriera di elementi di dirimente novità – sia sotto il profilo del caso specifico che delle implicazioni generali – rispetto al consolidato orientamento giurisprudenziale in materia, che anzi appare ulteriormente rafforzato. Si rende tuttavia ancor più necessario un controllo attento da parte dei Comuni al fine di verificare la corretta osservanza della normativa in questione da parte degli apparati pubblici centrali che, come accade in diversi settori (si vedano le recenti sentenze sull’imponibilità del patrimonio abitativo dell’amministrazione della Difesa) non sembrano considerare adeguatamente il requisito di “utilizzo diretto” per fini istituzionali dell’ente possessore al momento di valutare l’imponibilità del proprio patrimonio immobiliare.

Da ultimo, merita sottolineare che la portata della sentenza in commento e le considerazioni formulate in questo approfondimento devono ritenersi validamente estese anche all’IMU, la cui normativa, per entrambi gli aspetti vagliati dalla sentenza – soggettività passiva posta in capo al concessionario di aree demaniali ed esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato – ricalca pressoché integralmente la disciplina dell’ICI (cfr. estratti normativi ICI/IMU riportati di seguito).

Estratti della normativa ICI/IMU

Normativa ICI

Art. 3, co. 2, d.lgs. 540/1992

“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”.

Art. 7, co.1, lett. a), d.lgs. 540/1992

“1. Sono esenti dall’imposta:

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;

....”.

Normativa IMU

Art. 9, co.1, d.lgs. 23/2011

“Soggetti passivi dell’imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l’attività dell’impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di 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”.

Art. 9, co.8, d.lgs. 23/2011

“Sono esenti dall’imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall’articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992. Sono altresì esenti i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all’articolo 9, comma 3-bis, del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, ubicati

nei comuni classificati montani o parzialmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT)".