

Imponibilità degli immobili posseduti dagli enti locali

Commento a Corte di Cassazione Sez. V, Ordinanza 16797 del 7 luglio 2017



di Matteo Borello, Stefano Ricci e Antonio Musso

Avvocato, Dottori Commercialisti

Con la recente Ordinanza n. 16797/2017 la Corte di Cassazione ha avuto modo di pronunciarsi nuovamente, seppur con talune originali indicazioni non prive di interesse, in tema di imponibilità ai fini ICI, e conseguentemente, stante il richiamo alla base imponibile ivi prevista, anche ai fini IMU, degli immobili di proprietà di Enti Pubblici destinati a c.d. “finalità pubbliche” o comunque istituzionali, non direttamente utilizzati da tali soggetti, bensì affidati a terzi.

La pronuncia in argomento è resa sul ricorso presentato da una Provincia contro il Comune impositore, in cui si lamentava, in sintesi, che la mera destinazione di un bene immobile a finalità pubbliche fosse sufficiente ad escluderlo dal concorso alla base imponibile ai fini ICI.

La tesi dell’Ente ricorrente si fonda in primo luogo sulla ritenuta applicabilità, alla specie, del disposto di cui all’art 7, comma 1, lettera a) del D.lgs 504/1992 (ICI), riprodotto all’articolo 9, comma 8, del D.lgs 23/2011, con riguardo all’IMU. Norma che, come noto, esenta dall’Imposta gli immobili di proprietà di Enti e/o Organismi di Diritto Pubblico “*destinati esclusivamente ai compiti istituzionali*”.

Da qui la conclusione ricorsuale secondo cui sarebbero da ritenersi esenti gli immobili in oggetto essendo destinati a impianti sportivi (campo di calcio, piscine, pattinodromo e palazzetto dello sport), Caserma dei Vigili del Fuoco e sede di corsi universitari e di formazione sanitaria, e, quindi, a ritenuti fini istituzionali dell’Ente.

Tale tesi è stata recisamente respinta dalla Suprema Corte sull’assunto secondo cui gli im-

mobili in discussione potrebbero godere dell'esenzione solo ed esclusivamente se destinati direttamente ed immediatamente a compiti istituzionali dell'Ente di riferimento e non allorquando i medesimi siano affidati a terzi, come nel caso in esame. E ciò a prescindere dal fine di interesse pubblico, seppur indirettamente perseguito, che nel giudizio in commento non viene messo in discussione.

La decisione appare confermare l'orientamento prevalente in giurisprudenza, secondo il quale l'esenzione in predicato non opera neppure allorquando il c.d. "utilizzatore" (a qualsiasi titolo) del bene non svolga sullo stesso attività lucrative -o comunque non ne faccia utilizzo (cfr. Cass. Civ., Sez. Trib. nn. 12495/14; 7385/2012 e SS.UU. 28160/2008). Principio sulla scorta del quale la Cassazione ha costantemente escluso l'esenzione in discussione, ad esempio, per gli immobili di proprietà della Provincia concessi in uso ai Carabinieri e destinati ad alloggi del personale e delle rispettive famiglie (cfr. Cass. Civ. Sez. Trib. n. 21382/2006), per gli uffici del Provveditorato agli Studi (cfr. Cass. Civ. Sez. Trib. n. 22156/2006) e per un fabbricato concesso in uso al Corpo dei Vigili del Fuoco (cfr. Cass. Civ. Sez. Trib. n. 22155/2006).

E ciò anche quando il medesimo "[...] *Ente proprietario abbia in ipotesi l'obbligo, per disposizione di legge, di mettere a disposizione l'immobile, restando però del tutto estraneo alle funzioni ivi svolte*", come nel caso degli immobili che, ai sensi dell'art. 12, comma 2, della legge n. 23 del 1996, le Provincie sono obbligate a fornire quali sedi per i Provveditorati agli studi.

La Cassazione ha, altresì, negato la possibilità di esenzione, ai sensi dell'art. 7, lett. i), del D.lgs. 504/1992, invocata quale ulteriore motivo da parte dell'Ente ricorrente, precisando che quest'ultima ipotesi di esenzione consterebbe di riserva in favore dei soli soggetti passivi IRES individuati ai punti c) e d) 1° comma dell'articolo 73 del TUIR. Soggetti tra i quali non si annoverano gli Enti Locali quali, ad esempio, la Provincia.

In sostanza per la Suprema Corte l'ipotesi di esenzione opererebbe sempre esclusivamente nel caso di utilizzo diretto da parte del soggetto beneficiario *ex lege* dell'esenzione stessa e cioè da parte:

- ✓ dello Stato o Enti pubblici di cui lettera a) dell'art 7, comma 1, del D.lgs 504/1992;
- ✓ di Enti Pubblici e privati diversi dalle società di cui alla lettera i) del medesimo articolo.

Cosa che non si è verificata nella specie, perché gli immobili constavano di concessione in uso/utilizzazione a soggetti terzi.

Questo ultimo orientamento appare, però, in contrasto con la corrente ed univoca prassi amministrativa applicativa ed in particolare con le circolari Dipartimento delle Finanze n. 14/1993 e n. 2/2009, che ammettono esplicitamente "*che nell'ambito degli enti non com-*

mercials possono essere compresi: gli enti pubblici, vale a dire gli organi e le amministrazioni dello Stato, gli enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio) [...]”.

Detta interpretazione è poi ripresa in modo esplicito dalle istruzioni delle dichiarazioni IMU-TASI, da ultime anche quelle per il 2017, che annoverano tra gli Enti non commerciali, che possono accedere all'esenzione, anche lo Stato e gli Enti territoriali.

La conclusione sul secondo motivo proposto dal ricorrente appare inoltre, a parere di chi scrive, non conforme ad un'interpretazione teleologica della norma, finendo per dettare una disciplina di maggior vantaggio a favore di Enti Privati, seppur non lucrativi, rispetto ad Enti Locali obbligati, *ex lege*, ad uno specifico utilizzo degli immobili.

Le conclusioni della Suprema Corte si ritiene possano assumere ulteriori significativi rilievi, seppur indirettamente, su cui si accennano alcune brevi considerazioni.

Postulato infatti che, nel su delineato contesto, la Cassazione individua pianamente quale effettivo soggetto passivo d'imposta l'Ente concedente-affidante (a maggior ragione allorquando l'assegnazione a vario titolo dell'immobile e/o compendio consti di ritrazione di beneficio economico per la P.A.), può risultare utile porre l'attenzione sugli aspetti che più propriamente attengono alla qualificabilità delle (per vero eterogenee) diverse fattispecie gestorie che possono inerire ad immobili, compendi e impianti pubblici in genere.

E' noto infatti che, in materia, si prevede il trasferimento della soggettività passiva ai fini ICI/IMU in capo all'utilizzatore/detentore/possessore del bene in discussione allorquando tale soggetto:

a) ne sia il concessionario;

b) ne fruisca *aliunde* in forza di diverso "diritto" che consti, però, di c.d. "realità" ovvero quando tale soggetto ne possa godere "pienamente", sebbene con i limiti imposti dalla normativa in tema di affidamento-assegnazione-concessione di beni pubblici.

Ciò è infatti letteralmente previsto dall'art. 3 del D.lgs. 504/1992.

Deve considerarsi però, che non tutte le ipotesi concessorie o di affidamento a vario titolo di beni pubblici possono automaticamente assurgere all'una o all'altra tipologia sopra (succintamente) indicate.

Vero è che in determinati casi l'"assegnazione" del bene pubblico difetta di tali requisiti. Ciò accade, ad esempio, nel caso in cui la fattispecie non preveda una forma gestoria "piena", ovvero allorquando, per previsione contrattuale (espressa o implicita) del rapporto di base,

la concessione o l'affidamento risultino posti in essere quale mera o sostanziale controprestazione in favore del soggetto privato terzo beneficiario - si pensi, ad esempio alla concessione di costruzione e gestione e/o diverse fattispecie di Partenariato Pubblico Privato (PPP).

In molti dei casi su indicati, per altro, il bene permane in via sostanziale in piena proprietà della Pubblica Amministrazione concedente e solo temporaneamente nella disponibilità del terzo "utilizzatore" (sempre a titolo controprestazionale).

Si rintracciano, per altro, differenti fattispecie riguardanti immobili assegnati con modalità e strumenti contrattuali, anche atipici, non perfettamente collimanti con la concessione quali per esempio il comodato d'uso e/o assegnazioni diversamente denominate.

Si aggiunge al tutto la tesi espressa dall'ANAC con riguardo, ad esempio, alla gestione di impianti sportivi c.d. "*privi di rilevanza economica*", ritenuta dall'Autorità "*sottratta alla disciplina delle concessioni di servizi (art. 164, comma 3), ricondotta nella categoria degli "appalti di servizi", da aggiudicare secondo le specifiche previsioni dettate dal Codice per gli appalti di servizi sociali di cui al Titolo VI, sez. IV*" (cfr. Deliberazione ANAC n. 1300 del 14 dicembre 2016).

Situazioni che escluderebbero, quindi, dal novero delle concessioni (rilevanti ai fini IMU/ICI) tali tipologie di affidamento.

Tutti i suddetti elementi, a determinate condizioni e presupposti, renderebbero possibile escludere la riconducibilità del rapporto alla fattispecie prevista e normata dal citato art. 3 del D.lgs. 504/1992. Cosa a cui potrebbe conseguire una ricaduta di non poco conto a carico degli Enti affidatari-concedenti e, per converso, a favore dei beneficiari, in assenza di puntuali e specifiche previsioni contrattuali.

In tale contesto, infatti, una volta escluso (con le immaginabili criticità) il trasferimento della passività impositiva al terzo, risulta indubbio che l'Ente, per i motivi tratti dalla pronuncia in commento, potrebbe verosimilmente vedersi accollare imposizioni di non poco conto traenti origine dalla normativa in discussione.