

Imponibilità degli immobili in concessione demaniale

Commento a Corte di Cassazione Sez. VI, Ordinanza 20259 del 8 giugno 2017



di Matteo Borello, Stefano Ricci e Antonio Musso

Avvocato, Dottori Commercialisti

La recente Ordinanza della Suprema Corte, Sez. VI, n. 20259 del 8 giugno 2017, offre taluni interessanti spunti di riflessione in merito all'imponibilità ai fini dell'Imposta Comunale sugli Immobili nel caso di concessione demaniale.

La materia è quanto mai attuale poiché, come noto, la base imponibile di IMU e TASI, imposte attualmente in vigore, è mutuata esplicitamente e direttamente dalla previgente normativa in materia di ICI.

Il contenzioso trae origine da quanto previsto dal comma 3° dell'art. 18 della L. 288/2000 in materia di soggettività passiva ai fini ICI: *"Nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo dell'Imposta è il concessionario"*. Detta norma va letta congiuntamente con quanto contenuto nell'articolo 7, comma 1, lettera b) del D. lgs. 504/1992, che sancisce un'esenzione "oggettiva" da ICI (e successivamente IMU) dei fabbricati classificati nella classe catastale E (da E/1 a E/9), denominata "Immobili a destinazione particolare", che riunisce tipicamente immobili caratterizzati da un interesse pubblico (stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei, ponti comunali e provinciali, costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche, semafori etcc). L'esenzione è oggettiva, e riguarda quindi l'immobile di per se stesso, in relazione alle sue proprie caratteristiche tipologiche. Il medesimo articolo 7 del decreto ICI, declina infatti diverse ed ulteriori esenzioni per gli immobili posseduti dallo Stato o Enti Locali, per i luoghi di culto o per gli immobili adibiti allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, che costituiscono invece fattispecie agevolative autonome e legate al soggetto passivo d'im-

posta o alla destinazione d'uso dell'immobile.

La legge finanziaria del 2007 (Legge 24 novembre 2006 n. 286) ha però previsto all'art. 2 comma 40° come non possano essere accatastati nelle categorie E gli immobili destinati ad uso commerciale, qualora essi presentino autonomia funzionale o reddituale. Su questo specifico punto relativo al solo aspetto catastale, la Corte di Cassazione si è già espressa recentemente in modo univoco, sulla base di un'interpretazione letterale della norma (Cass. n. 10031/2017 della medesima Sez. VI, e Cass. n. 200026/2015 che ha visto soccombente l'Autorità Portuale di Trieste), negando l'accatastamento in classe E anche a soggetti pubblici qualora gli immobili siano atti a produrre reddito anche se utilizzati per fini istituzionali.

Con l'Ordinanza in oggetto la Suprema Corte compie il passo successivo, sancendo, in accoglimento al I motivo di ricorso, l'imponibilità ai fini ICI di un'area assegnata in concessione demaniale marittima per attività di *"gestione [...] trasporto [...] movimentazione e [...] deposito merci"*.

E ciò a prescindere dalle obiezioni formulate con riferimento al mancato perfezionamento del relativo accatastamento degli immobili svolte nel giudizio di provenienza dalla resistente, accolte in sede di appello e fatte oggetto di II motivo di ricorso. Il profilo da ultimo accennato non impone particolari considerazioni, posto che trattasi di conclusione da tempo oggetto di consolidato orientamento della Corte, come richiamato in Ordinanza (Cass. Trib., nn. 15534/10; 1704/16; 19196/06). Nel caso concreto, in materia di ICI, la decisione appare ancora più facile riguardando l'esenzione fabbricati che per esplicita previsione normativa sono *"classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9"*, a prescindere quindi dall'attuale accatastamento.

Il primo profilo di giudizio su cui si è basata la Cassazione appare, invece, meritevole di ulteriore approfondimento ed analisi.

Con tale postulato, infatti, la Suprema Corte conclude per l'imponibilità ICI delle aree in discussione a prescindere dall'*"utilizzo a fini di pubblica utilità"* del bene di riferimento, respingendo così le argomentazioni presentate dalla parte privata nel giudizio di appello su cui si è resa la Sentenza impugnata.

La Cassazione si è basata sul presupposto giuridico dell'attuale inquadrabilità, anche alla luce della riforma della normativa di settore, dell'attività svolta dal concessionario quale attività privatistico-imprenditoriale di tipo lucrativo. Attività che, come tale, viene, per altro, ritenuta dalla Cassazione non configurabile quale *"pubblico servizio"*, al contrario di quanto sostenuto dalla Commissione Tributaria Regionale.

Appare interessante rilevare che tale indirizzo si discosti sensibilmente dai più risalenti orien-

tamenti di una parte della dottrina, che, seppur in modo non unanime, tendevano, invece, in linea generale all'assimilazione di dette attività al "lavoro portuale" o al servizio di necessità reso all'utenza con l'attività di impresa portuale, risultando improntato alla sostanziale oggettivizzazione dell'attività in sé quale parametro di giustificazione dell'esenzione ICI.

Il tutto prescindendo dalla natura del bene in concessione e dal "rapporto di base" eventualmente in essere tra privato e Pubblica Amministrazione.

Motivi per cui tale conclusione può risultare, per certi versi, non piana.

Deve considerarsi, invero, che il citato rapporto di base eventualmente in essere tra privato e pubblica amministrazione potrebbe, in determinati casi ed in linea di principio, presupporre un'utilizzazione meramente strumentale del bene per fini effettivamente pubblicistici, sebbene con ovvia previsione di ritrazione di lucro da parte del privato, come d'uso negli affidamenti di alcuni servizi pubblici, ovvero, ancora, costituire mero oggetto di prestazione-controprestazione, ad esempio, in determinate ipotesi di *project financing*, come, per altro, affermato da altro insegnamento della Suprema Corte (cfr. Cass. Tributaria, n. 12331/17).

Tornando alla fattispecie oggetto di disamina, deve rilevarsi che, anche in merito alla qualificazione dell'affidamento demaniale marittimo, sussiste ancora dibattito e contrasto in giurisprudenza amministrativa. Contrasto che non consta di composizione neppure con l'introduzione della normativa di riordino della legislazione in materia portuale (cfr. L. 84/94) ed, in oggi, dall'introduzione a sistema dei principi di derivazione comunitaria.

Basti rilevare, al riguardo che, sulla questione, il Consiglio di Stato, con la pronuncia n. 3235/2008, ha avuto modo di affermare:

i) che *"in materia di concessioni di aree portuali ... il privato concessionario è abilitato, con apposita autorizzazione, a svolgere un'attività nel proprio esclusivo interesse imprenditoriale"*;

ii) che, in tale contesto *"non si tratta ... di affidamento dei servizi portuali dalla norma stessa configurati e da svolgersi a favore di terzi e, dunque, di pubblici servizi in senso proprio, in relazione ai quali soltanto si configura l'esigenza di indire, per l'assegnazione, pubbliche gare"*;

Con ciò concludendo che l'affidamento dell'area in concessione al privato non integri pubblico servizio.

Tesi che, però, risulta in parte riconfigurata in punto di principio, sebbene su fattispecie concessoria differente rispetto a quella per cui si discute (concessione per la nautica da diporto

- D.P.R. 509/97, ma anche *incidenter tantum* con riguardo ad altre fattispecie similari, come per gli stabilimenti balneari), con la successiva pronuncia n. 6488/2012 con la quale i Giudici di Palazzo Spada hanno, invece, affermato che:

i) *“la natura pubblica delle opere portuali che vengono realizzate sul demanio pubblico comporta che il servizio di gestione del porto turistico sia anche esso un servizio pubblico, di indubbia rilevanza economica”;*

ii) *“la natura di servizio pubblico non è esclusa dal fatto che il porto turistico non è utilizzato da una collettività indifferenziata, ma da una fascia ristretta di utenti; atteso che si tratta comunque di un servizio rivolto ad un numero indeterminato di soggetti; verso corrispettivo”.*

Sentenza quest’ultima che, in punto qualificatorio, sembrerebbe, per certi versi, collidere con le stesse conclusioni di Cassazione in commento, lasciando in essere i dubbi ermeneutici sopra accennati.

Altra rilevante giurisprudenza amministrativa (cfr. Cons. Stato, Sez. VI, 2021/2012) sancisce:

a) che per identificare giuridicamente un servizio pubblico:

- *“non è indispensabile a livello soggettivo la natura pubblica del gestore”;*

- *“è ... necessario ... che le suddette attività presentino un carattere economico e produttivo ... e che le utilità da esse derivanti siano dirette a vantaggio di una collettività, più o meno ampia, di utenti”;*

b) che, quindi, lo svolgimento di tale servizio ben può avere finalità lucrativa da riflettere in capo al privato (imprenditore) eventualmente affidatario dello stesso.

Conclusione quest’ultima confortata anche dai più recenti principi di derivazione comunitaria resi in merito alla materia in discussione, per cui, in buona sostanza, qualsiasi attività svolta nei confronti della collettività, per risultare inquadrabile nel *genus* di *“pubblico servizio”* e nella sottocategoria dei così detti *“SIEG – Servizi di Interesse Economico Generale”* dovrebbe connotarsi di essenzialità, oltre che delle su citate caratteristiche di indeterminata d’utenza.

Il tutto perché, anche nella fattispecie, sopra accennata, relativa alla materia portuale turistica, la fruizione del bene demaniale in concessione non pare immediatamente inquadrabile come resa alla collettività o come servizio rivolto a soddisfare esigenze dei cittadini *“uti singuli”*, ma, più verosimilmente, ad una determinata categoria di soggetti, al pari dell’attività terminalistica e/o di movimentazione merci (e similari), per cui si discute. E ciò a prescindere

dall'imposizione di tariffe e oneri diversi a carico del concessionario che, a ben vedere, connotano o possono connotare entrambe le fattispecie in esame.

Tutti i sopracitati elementi e considerazioni paiono lasciare ancora aperto il dibattito sui principi enunciati dalla Suprema Corte di Cassazione con l'Ordinanza in commento.

Corte di Cassazione Sez. VI, Ordinanza 20259 del 8 giugno 2017

Presidente: Cirillo Ettore, Relatore: Solaini Luca, sul ricorso 12570-2016 proposto da: Comune di Genova, contro CSM S.R.L. - avverso la sentenza n. 1224/3/2015 della Commissione Tributaria Regionale della Liguria, depositata il 12/11/2015.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata dell'8/06/2017 dal Consigliere Dott. Luca Solaini.

R.G. 12570/16

Con ricorso in Cassazione affidato a due motivi illustrati da memoria, che possono essere esaminati congiuntamente perché connessi, nei cui confronti la parte contribuente ha resistito con controricorso, anch'esso illustrato da memoria, il Comune di Genova impugnava la sentenza della CTR della Liguria, in tema di pagamento dell'ICI per l'anno 2007, relativamente ad aree demaniali portuali scoperte, lamentando la violazione dell'art. 2 commi 40 e ss del D.L. n. 262/06, dell'art. 5 del D.lgs. n. 504/92 e dell'art. 2 del DM n. 28 del 1998, nonché dell'art. 5 del R.D.L. n. 652/39 e dell'art. 40 del DPR n. 1142 del 1949, in relazione all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c., in quanto, erroneamente, i giudici d'appello, avrebbero ritenuto che le aree portuali "scoperte" oggetto d'imposizione, in quanto demaniali, ancorché date in concessione, dovevano considerarsi come aree doganali, che erano utilizzate per la movimentazione e il deposito delle merci (ancorché a pagamento), e ciò ne configurerebbe un utilizzo a fini di pubblica utilità, che secondo l'assunto della CTR le esonerava dall'assoggettabilità al tributo, ex art. 7 comma 1 lett. b) del D.lgs. n. 504/92, mentre, secondo la ricorrente, gli operatori quali la società contribuente sono concessionari e, quindi, titolari di un diritto d'uso a titolo esclusivo, di beni demaniali e non affidatari di servizi pubblici, né, l'attività privata di gestione e trasporto merci a scopo lucrativo può essere equiparata a un pubblico servizio; mentre col secondo motivo, il Comune ricorrente ha denunciato la violazione degli artt. 1, 2 e 5 del D.lgs. n. 504/92, degli artt. 3, 53 e 119 Cost., nonché la violazione dei principi regolanti i presupposti oggettivi dell'ICI e la correlata potestà impositiva del comune, in quanto, erroneamente, i giudici d'appello, avevano ritenuto che in mancanza dell'accatastamento definitivo, non fosse possibile per il comune impositore richiedere (sempre in via provvisoria) somme superiori rispetto a quelle oggetto dell'accordo tra Autorità portuale e autorità civica e ciò in violazione dell'autonomia impositiva del comune stesso (che non richiede, un'attribuzione definitiva di rendita catastale). In subordine sollevava questione di legittimità costituzionale delle norme sopra rubricate dell'art. 1 comma 173 della legge n. 296 del 2006.

Il Collegio ha deliberato di adottare la presente ordinanza in forma semplificata.

Il primo motivo di censura è fondato.

Secondo l'orientamento di questa Corte " (...)..Al riguardo, la L. 28 gennaio 1994, n. 84, eliminando la riserva, a favore delle compagnie portuali e dei gruppi portuali, delle operazioni di sbarco, di imbarco e di maneggio delle merci, in attuazione sia del principio della libertà di iniziativa economica ex art. 41 Cost., comma 1, sia del principio comunitario di libera concorrenza, ha imposto la trasformazione in società delle compagnie e dei gruppi portuali "per l'esercizio in condizioni di concorrenza delle operazioni portuali" (L. 28 gennaio 1994, n. 84, art. 21, comma 1, lett. a).(..)"(Cass. n. 7651/06).

Secondo l'insegnamento di questa Corte, appare evidente, pertanto, la natura privata, esercitata in forma concorrenziale dell'attività dei concessionari dei beni demaniali portuali, per la quale essi sono assoggettabili al pagamento dei tributi anche in tema di ICI, per l'utilizzo delle aree scoperte senza le quali non potrebbero svolgere la propria attività commerciale. Pertanto, la sentenza impugnata, pone un'erronea ed immotivata equiparazione tra impresa esercente attività portuale (quindi, lucrativa) e svolgimento di un servizio pubblico che è proprio, nell'attuale fase, dell'autorità di vigilanza del settore (Cass. ordd. nn. 10031 e 10032/17).

Inoltre, questa Corte ha già stabilito che non possono essere classificati in categoria E e, quindi, esenti da ICI, gli immobili destinati ad un uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale, è, infatti, insegnamento di questa Corte, quello secondo cui "In tema di classamento, ai sensi dell'art. 2, comma 40, del d.l. n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, nella legge n. 286 del 2006, nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale, e, cioè, alla luce del combinato disposto degli artt. 5 del r.d.l. n. 652 del 1939 e 40 del d.P.R. n.1142 del 1949, immobili per se stessi utili o atti a produrre un reddito proprio, anche se utilizzati per le finalità istituzionali dell'ente titolare" (Cass. n. 20026/15).

Nel caso di specie, le aree cd. "scoperte" risultano indispensabili al concessionario del bene demaniale per svolgere la propria attività imprenditoriale; infatti, ciò che conta ai fini ICI è che ogni area sia suscettibile di costituire un'autonoma unità immobiliare, potenzialmente produttiva di reddito.

Anche il secondo motivo è fondato. Infatti, secondo l'orientamento di questa Corte, "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), in caso di omessa presentazione della dichiarazione relativamente a fabbricato non iscritto in catasto, il Comune può procedere ad accertamento senza dover preventivamente chiedere l'atto di classamento all'Agenzia del Territorio, non essendo tale richiesta prevista dall'art. 11, comma 2, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e riferendosi il precedente comma 1, che invece la prevede, alla diversa ipotesi in cui sia stata presentata una dichiarazione relativa a fabbricati non iscritti in catasto, ai sensi dell'art. 5, comma 4 e, quindi, sulla base della rendita di fabbricati similari"(Cass. nn. 15534/10, 1704/16, 19196/06).

Nel caso di specie, il ritardo dell'Agenzia del Territorio nel concludere il procedimento di classamento, non poteva inibire al comune impositore l'esercizio della propria potestà impositiva, con la rideterminazione della base imponibile delle aree oggetto di controversia e, quindi, dell'importo dovuto, sia pure in via provvisoria, mancando l'attribuzione definitiva della rendita.

La sentenza va, pertanto, cassata e la causa va rinviata nuovamente alla Commissione tributaria regionale della Liguria, affinché, alla luce dei principi sopra esposti, riesamini il merito della controversia.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma.