

# RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

ISSN 1121-4074

RIVISTA MENSILE

Vol. XXI - Maggio 2011

5

DIRETTA DA

MAURO BEGHIN - PIETRO BORIA - GASPARE FALSITTA  
AUGUSTO FANTOZZI - ANDREA FEDELE - GUGLIELMO FRANSONI  
SALVATORE LA ROSA - MARCO MICCINESI - FRANCESCO MOSCHETTI  
PASQUALE RUSSO - ROBERTO SCHIAVOLIN - GIUSEPPE ZIZZO

## *Si segnalano all'attenzione del lettore*

**L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo**  
*di Andrea Fedele*

**Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale (con postilla di GASPARE FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in questa Rivista, 2011, I, 519)**  
*di Luca Peverini*

**I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona (postilla a LUCA PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, pubblicato in questa Rivista, 2011, I, 449)**  
*di Gaspare Falsitta*

**Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale**  
*di Paola Tarigo*

**"Frodi carosello": le Sezioni Unite escludono il concorso tra i reati di frode fiscale e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (nota a Cass., SS.UU., n. 1235/2011)**  
*di Fabio Tullio Coaloa*



GIUFFRÈ EDITORE

## INDICI

## DOTTRINA

**Fabio Aramini**

- Spese derivanti da operazioni con soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (nota a Circolare Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 51/2010) ..... V, 92

**Fabio Tullio Coaloa**

- “Frodi carosello”: le Sezioni Unite escludono il concorso tra i reati di frode fiscale e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (nota a Cass., SS.UU., n. 1235/2011) ..... III, 77

**Ivo Caraccioli**

- Omissioni e frodi nella fase della riscossione delle imposte. Problemi attuali ..... III, 65

**Gaspere Falsitta**

- I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona (postilla a LUCA PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, pubblicato in questa Rivista, 2011, I, 449) ..... I, 519

**Andrea Fedele**

- L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della “fonte” all'intenzionalità del risultato produttivo ..... I, 535

**Chiara Fontana**

- Certezza del diritto ed effettività del primato del diritto europeo nelle procedure di recupero degli aiuti fiscali incompatibili: il ruolo del giudice nazionale (nota a Corte di Giustizia Ue, sez. IV, causa C-507/08/2010; Corte di Giustizia Ue, sez. I, causa C-304/09/2010) ..... IV, 118

**Luca Peverini**

- Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale (con postilla di GASPARE FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona*, in questa Rivista, 2011, I, 519) ..... I, 449

**Paola Tarigo**

- Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale ..... I, 553

## II

## INDICE

**Caterina Verrigni**

|                                                                                                                                       |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Natura giuridica delle ATER e agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi (nota a Comm. trib. prov. di Pescara, n. 821/2010) ..... | II, 275 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|

**Rubrica di diritto penale tributario**

|                                |         |
|--------------------------------|---------|
| a cura di Ivo Caraccioli ..... | III, 65 |
|--------------------------------|---------|

**Rubrica di diritto comunitario**

|                               |        |
|-------------------------------|--------|
| a cura di Piera Filippi ..... | IV, 95 |
|-------------------------------|--------|

**Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato**

|                                  |       |
|----------------------------------|-------|
| a cura di Guglielmo Maisto ..... | V, 87 |
|----------------------------------|-------|

**Indice analitico****QUESTIONI GENERALI****REATI TRIBUTARI**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <b>Dichiarazione fraudolenta</b> - Emissione di fatture false o altri documenti per operazioni inesistenti - Artt. 2 e 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - Delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato - Art. 640 c.p. - Concorso - Esclusione - Specialità - Artt. 273, 311 e 606 c.p.p. (Cass., SS.UU., 25.11.2010 - 19.1.2011, n. 1235 con nota di Fabio Tullio Coaloa) ..... | III, 77 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|

**UNIONE EUROPEA**

|                                                                                                                                                                                                                                    |        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| <b>Aiuto di Stato</b> - Rimessione di un debito fiscale - Decisione di recupero - Mancata esecuzione (Corte di Giustizia Ce, sez. IV, 22.12.2010, causa C-507/08 con nota di Chiara Fontana) .....                                 | IV, 95 |
| <b>Aiuto di Stato</b> - Aiuti fiscali a favore di società recentemente quotate in Borsa - Decisione di recupero - Mancata esecuzione (Corte di Giustizia Ce, sez. I, 22.12.2010, causa C-304/09, con nota di Chiara Fontana) ..... | IV, 95 |

## INDICE

III

## IMPOSTE SUI REDDITI

**IRES (Imposta sul reddito delle società)**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <b>ATER</b> - Natura giuridica - Iacp - Assimilabilità - Aliquota ridotta ex art. 6, comma 1, lett. c)-bis, DPR n. 601/1973 - Applicabilità - Contributi pubblici - Art. 88, comma 3, lett. b, Tuir - Non imponibilità (Comm. trib. prov. di Pescara, 20.5.2010, n. 821, con nota di Caterina Verrigni) ..... | II, 271 |
| <b>Immobili di edilizia residenziale pubblica (ERP)</b> - Cessione - Proventi - Possesso del reddito in capo all'ATER - Insussistenza - Tassazione - Inconfigurabilità (Comm. trib. prov. di Pescara, 20.5.2010, n. 821, con nota di Caterina Verrigni) .....                                                 | II, 271 |

**REDDITI DI IMPRESA**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                |       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>Disciplina di CFC (Controlled Foreign Companies)</b> - Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata - Chiarimenti (Circolare Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso 6.10.2010 n. 51, con nota di Fabio Aramini) ..... | V, 87 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|

## TRIBUTI LOCALI

**IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive)**

|                                                                                                                                                                                                                                                               |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <b>Immobili di edilizia residenziale pubblica (ERP)</b> - Cessione - Proventi - Possesso del reddito in capo all'ATER - Insussistenza - Tassazione - Inconfigurabilità (Comm. trib. prov. di Pescara, 20.5.2010, n. 821, con nota di Caterina Verrigni) ..... | II, 271 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|

IV

INDICE

**Indice cronologico**

|                                                                                                          |         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Corte di Giustizia Ue, sez. I<br>22 dic. 2010, causa C-304/08 .....                                      | IV, 95  |
| Corte di Giustizia Ue, sez. IV<br>22 dic. 2010, causa C-507/08 .....                                     | IV, 95  |
| * * *                                                                                                    |         |
| Cassazione, SS.UU.<br>25 nov. 2010 - 19 gen. 2011, n. 1235 .....                                         | III, 77 |
| * * *                                                                                                    |         |
| Comm. trib. prov. di Pescara<br>20 mag. 2010, n. 821 .....                                               | II, 271 |
| * * *                                                                                                    |         |
| Circolare Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso<br>06 ott. 2010 n. 51 ..... | V, 87   |

STAMPA

## ***Giurisprudenza e prassi amministrativa***

COMM. TRIB. PROV. di Pescara, 20 maggio 2010, n. 821; Pres. Mucciarone,  
Rel. Di Geronimo

**Imposte sul reddito - Ires - ATER - Natura giuridica - IACP - Assimilabilità - Aliquota ridotta ex art. 6, comma 1, lett. c) bis, DPR n. 601/1973 - Applicabilità - Contributi pubblici - Art. 88, comma 3, lett. b), Tuir - Non imponibilità**

**Imposte dirette - Ires - Irap - Immobili di edilizia residenziale pubblica (ERP) - Cessione - Proventi - Possesso del reddito in capo all'ATER - Insussistenza - Tassazione - Inconfigurabilità**

*L'Azienda territoriale per l'edilizia residenziale (ATER) è da ritenersi assimilabile allo IACP (Istituto autonomo case popolari), conseguentemente, competono le stesse agevolazioni previste per i soppressi Istituti sia, per quanto riguarda l'esenzione del 50 per cento dell'Ires, sia per quanto riguarda l'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir, che esclude la tassazione dei contributi pubblici percepiti per la costruzione e la manutenzione degli immobili di edilizia residenziale pubblica.*

*I proventi derivanti dalla cessione degli immobili di edilizia residenziale pubblica (ERP) da parte dell'ATER non rientrano nel possesso del percettore in quanto vincolati in favore della Regione e quindi non sono tassati ai fini Ires ed Irap (1)\*.*

FATTO e DIRITTO - Con ricorso presentato in data 2 dicembre 2009 l'ATER - Azienda Territoriale per L'Edilizia Residenziale - Provincia di Pescara - ha impugnato l'avviso di accertamento n. TA 603-400574/2009 notificato in data 24 settembre 2009, con il quale l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Pescara - a norma degli artt. 31 e 37 del DPR n. 600/1973 ha accertato, ai sensi dell'art. 41 bis DPR n. 600/1973 per l'anno d'imposta 2004, un reddito d'impresa pari ad euro 2.048.720,00 tassabile ai fini Ires nonché un valore del-

(\*) Segue nota firmata.

la produzione netta ai fini Irap pari ad euro 3.254.415,00, da cui scaturisce una maggiore tassazione ai fini Ires ed Irap.

L'avviso di accertamento che recepisce le risultanze del p.v.c. redatto in data 13 marzo 2009 da funzionari dell'Ufficio a seguito di verifica fiscale relativa all'anno 2004 formula i seguenti rilievi:

- 1) variazione in diminuzione non spettante – sopravvenienza attiva per interessi di mora anno 2003 – imponibile euro 180.305,00;
- 2) variazione in diminuzione non spettante – sopravvenienza attiva per estinzione quota capitale mutui – imponibile euro 108.408,00;
- 3) variazione in diminuzione non spettante – sopravvenienza attiva per utilizzo fondo ammortamento – imponibile euro 78.934,70;
- 4) variazione in diminuzione non spettante – contributi in c/capitale – imponibile euro 123.090,00;
- 5) omessa contabilizzazione, registrazione e dichiarazione di ricavi derivanti dalla cessione di immobili – imponibile euro 1.095.441,00;
- 6) sopravvenienze passive arrotondamenti ed abbuoni non deducibili – imponibile euro 195.177,71;
- 7) applicazione dell'aliquota Ires del 16,50 non spettante.

L'ATER chiede l'annullamento dell'atto impugnato per illegittimità del ricorso all'avviso di accertamento parziale ex art. 41 bis e difetto di motivazione.

Nel merito, riguardo all'Ires, chiede dichiararsi illegittimo il recupero a tassazione dei proventi derivanti dalla cessione degli alloggi ERP e di annullarlo per non imponibilità di detti proventi o in subordine, riconoscere l'esistenza della doppia imposizione ed annullare il recupero, ovvero rideterminare la maggiore Ires accertata con riduzione della stessa sulla base di quanto versato per l'anno d'imposta 2005; annullare il recupero a tassazione delle sopravvenienze passive, arrotondamenti ed abbuoni non deducibili sulla base di pretesa deducibilità di dette sopravvenienze; dichiararsi illegittima la liquidazione dell'imposta mediante applicazione dell'aliquota ordinaria (33 per cento) e rideterminare l'imposta dovuta mediante applicazione dell'aliquota ridotta (16,50 per cento).

Per quanto attiene all'Irap chiede dichiararsi illegittimo il recupero a tassazione dei proventi derivanti dalla cessione di alloggi ERP e di annullarlo o di riconoscere, in subordine, la doppia tassazione prodotta dal recupero della quota di plusvalenza corrispondente al ricavo tassato nel 2005 ed annullare il recupero ovvero rideterminare la maggiore Irap accertata, ammettendo in riduzione la maggiore imposta assolta sulla base della dichiarazione relativa all'anno 2005.

Chiede altresì che venga annullato in tutto o in parte il recupero a tassazione delle sopravvenienze passive relative ad arrotondamenti ed abbuoni nonché il recupero a tassazione della variazione in diminuzione relativa alla sopravvenienza attiva per estinzione quota capitale mutui, per utilizzo fondo ammortamento e per contributi in conto capitale.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Pescara – ritualmente costituita in giudizio, ribadisce la inapplicabilità all'ATER delle disposizioni contenute nell'art. 88 comma 3 DPR n. 917/1986 (Tuir) e dell'art. 6, comma 1,

lett. c) bis del DPR n. 601/1973 applicabili ai soppressi IACP – Istituto Autonomo Case Popolari – per effetto della diversa natura dei due Enti.

A tale proposito l'Ufficio Fiscale sostiene che l'ATER, pur derivando dalla trasformazione dello IACP è un Ente con diversa natura giuridica (ente pubblico economico l'uno ed ente pubblico non economico l'altro), dotato rispetto al soppresso IACP di maggiore autonomia organizzativa, amministrativa e contabile, con possibilità di avvalersi di strumenti privatistici quali iniziativa economica, costituzione e controllo di società, operazioni commerciali.

In pratica l'ATER pur ricevendo contributi pubblici finalizzati alla costruzione ed alla manutenzione straordinaria delle opere di edilizia pubblica, è fornito di un proprio patrimonio immobiliare, mobiliare e finanziario, ragion per cui ai fini fiscali va considerato come un ente commerciale con finalità sociale ma con contabilità in tutto assimilabile a quella delle società di capitali, soggetto passivo dell'imposta Ires ex art. 73 comma 1 lett. b), DPR n. 917/1986 ed i redditi prodotti rientrano nella categoria dei "redditi d'impresa" ex art. 55 ss. del predetto Tuir.

L'Agenzia conclude chiedendo che il ricorso venga respinto perché illegittimo e infondato con vittoria di spese processuali.

Il collegio, all'esito della discussione del ricorso in pubblica udienza, osserva.

L'ATER di Pescara deriva dalla trasformazione dello IACP disposta con legge della Regione Abruzzo n. 44/1999 dal titolo "Norme per il riordino degli enti di edilizia residenziale pubblica" emessa in attuazione del DPR n. 616/1977 che ha trasferito la materia dell'edilizia residenziale pubblica dallo Stato alle Regioni.

Le Aziende derivanti dalla trasformazione degli IACP sono soggetti "autonomi", dotati di personalità giuridica e di una propria struttura organizzativa distinta da quella dell'ente territoriale di riferimento. Non sono enti privati ma "pubblici", fisiologicamente legati alla Regione, della quale restano enti strumentali come ribadito dalla Corte costituzionale con sentenza n. 94 del 7 marzo 2007.

La diversa natura giuridica ed economica asserita dall'Agenzia delle Entrate non esclude l'applicabilità all'ATER delle disposizioni tributarie in precedenza previste in favore degli IACP e tanto meno dell'art. 6, comma 1, lett. c) bis del DPR n. 601/1973, che prevede l'esenzione del 50 per cento dell'Ires per gli "Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati e loro consorzi" nonché l'applicazione dell'art. 88 comma 3 lett. b) del DPR n. 917/1986 concernente la non imponibilità dei contributi pubblici erogati per la costruzione e manutenzione degli immobili ERP.

In considerazione della lettera delle citate disposizioni che menzionano gli IACP "comunque denominati", del fatto che l'Azienda ATER ha la medesima natura giuridica di ente commerciale che era riconosciuta agli IACP ed è affidataria della medesima funzione pubblica di gestione del patrimonio ERP che era affidata agli IACP, si deve ritenere che l'ATER rientra pienamente nella cate-

goria degli IACP “comunque denominati” con conseguente diritto ad avvalersi delle stesse agevolazioni previste per i soppressi IACP ed in particolare dell’agevolazione prevista dal citato art. 6 che trova la sua giustificazione proprio nella funzione pubblica svolta dagli IACP, prima, e dall’Ater poi.

Per quanto attiene al preteso recupero a tassazione ai fini Ires ed Irap dei proventi generati dalla cessione degli immobili ERP va precisato che lo stesso non è dovuto, perché in base alla normativa vigente l’80 per cento dei proventi incassati nell’anno 2004, destinata per legge ad incremento del patrimonio ERP, è stata depositata nel giugno del successivo anno 2005, nel c/c di “Gestione Speciale” infruttifero acceso presso la Banca d’Italia, in attesa di ottenere la disponibilità per gli investimenti e i lavori specificamente approvati dalla Regione Abruzzo.

La restante quota del 20 per cento, destinata alla copertura del deficit finanziario, è stata contabilizzata nel conto economico del predetto esercizio 2005 alla voce “altri ricavi e proventi” concorrendo a tale titolo alla formazione del reddito di detto periodo.

Da quanto sopra esposto emerge che l’80 per cento dei proventi conseguiti dall’ATER attraverso la vendita degli alloggi, seppure nella sua formale disponibilità, in quanto depositati nel conto di “Gestione speciale” presso la Banca d’Italia intestato a suo nome, non possono considerarsi proventi dei quali l’Azienda abbia l’effettiva disponibilità. Si tratta, in effetti, di somme destinate alla Regione la quale ne determina di volta in volta l’utilizzo per specifici investimenti, lavori di manutenzione straordinaria o di incremento del patrimonio.

Le ampie ed articolate argomentazioni difensive addotte dall’Ente ricorrente per dimostrare l’insussistenza della pretesa fiscale scaturente dai rilievi di cui ai nn. 1, 2, 3, 4 e 6 sono pienamente convincenti ed in tutto condivisibili, pertanto anche i predetti rilievi sono infondati ed in quanto tali vanno annullati.

Per quanto attiene al rilievo n. 7 concernente la pretesa dell’Ufficio Fiscale di applicare l’aliquota Ires nella misura ordinaria del 33 per cento, va ribadito quanto già detto in precedenza e cioè che l’Azienda ATER subentrata allo IACP territorialmente competente nella funzione di gestione del patrimonio di edilizia residenziale pubblica, ha diritto ad usufruire delle stesse agevolazioni tributarie vigenti per i soppressi IACP ivi compresa la riduzione del 50 per cento della aliquota Ires prevista dall’art. 6, comma 1 lett c) bis del DPR n. 601/1973 in favore alcune organizzazioni che operano in determinati settori di interesse pubblico, come la sanità (gli enti ospedalieri), l’assistenza e beneficenza (enti ed istituti di assistenza), l’istruzione (istituti di istruzione) e l’edilizia residenziale pubblica (IACP comunque denominati).

L’espressione “IACP comunque denominati” abbraccia anche le ATER, pertanto la predetta riduzione dell’aliquota Ires spetta anche alla ricorrente ATER di Pescara.

La complessità e la novità della questione giustificano la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M. - Accoglie il ricorso. Spese compensate.

### **(1) Natura giuridica delle ATER e agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi.**

**SOMMARIO:** Premessa. - 1. Dagli IACP alle ATER, il passaggio di competenze, in materia di edilizia residenziale pubblica, dallo Stato alle Regioni. - 2. Le agevolazioni previste dall'art. 6, comma 1, lett. c) bis, DPR 29 settembre 1973, n. 601 n. 601/1973 (esenzione parziale Ires) e dall'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir (contributi pubblici). - 3. L'intassabilità ai fini Ires ed Irap dei proventi derivanti dalla cessione degli immobili ERP. - 4. Conclusioni.

*Premessa.* - La sentenza in epigrafe è particolarmente interessante perché affronta il tema delle agevolazioni applicabili alle ATER (Azienda territoriale per l'edilizia residenziale), sul quale non sussistono, al momento, altre pronunce giurisprudenziali. I giudici pescaresi giungono a riconoscere a tale ente le stesse agevolazioni fiscali applicabili ai soppressi IACP (Istituto autonomo case popolari), in virtù dell'equiparazione giuridica dei due soggetti. Nella concreta fattispecie, l'ATER – Provincia di Pescara – aveva impugnato un avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2004, con il quale l'Agenzia delle Entrate contestava: maggiori redditi ai fini Ires rispetto a quelli dichiarati, risultanti dall'applicazione dell'aliquota ordinaria del 33 per cento, in luogo di quella ridotta alla metà (16,5 per cento); un maggior valore della produzione netta ai fini Irap e infine la tassazione dei contributi erogati dallo Stato e dalla Regione per la costruzione e la manutenzione degli immobili ERP, quali sopravvenienze attive. I rilievi ai fini Ires riguardavano altresì i proventi derivanti dalla cessione degli immobili ERP; le contestazioni ai fini Irap riguardavano, oltre alle voci indicate per l'Ires, alcune variazioni in diminuzione. L'Agenzia delle Entrate incentrava l'accertamento sull'inapplicabilità all'ATER delle disposizioni di cui all'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir e dell'art. 6, comma 1, lett. c-bis), DPR n. 601/1973, riferite ai soppressi IACP, in considerazione della diversa natura giuridica dei due enti.

**1. Dagli IACP alle ATER, il passaggio di competenze, in materia di edilizia residenziale pubblica, dallo Stato alle Regioni.** - Prima di trattare le problematiche strettamente tributarie, appare opportuno illustrare brevemente l'evoluzione delle politiche pubbliche che hanno riguardato il settore dell'edilizia residenziale pubblica e degli enti, dagli IACP alle ATER, che si sono succeduti nella gestione del patrimonio immobiliare destinato alle finalità del settore (1).

(1) Per i profili legati all'organizzazione territoriale dell'edilizia residenziale pub-

Le Aziende per l'edilizia residenziale pubblica sono enti che derivano dalla trasformazione, disposta con leggi regionali, degli Istituti autonomi case popolari (IACP), enti pubblici strumentali dello Stato, operanti nel settore dell'edilizia residenziale pubblica (ERP).

Benché istituiti all'inizio del secolo scorso, gli IACP hanno assunto un ruolo di rilievo con il RD 28 aprile 1938, n. 1165, il quale esplicitava che la loro attività era svolta a favore delle classi meno agiate. Questa attività, poiché si configurava come un servizio pubblico di protezione sociale, che garantiva il soddisfacimento del primario bisogno di un'abitazione, era considerata di natura assistenziale (2).

L'evoluzione successiva del settore ne ha però modificato l'impostazione: la riforma attuata con la legge 22 ottobre 1971, n. 865, che ha trasferito il patrimonio ERP agli IACP, ha espresso un nuovo concetto di edilizia residenziale pubblica, intesa come servizio sociale rivolto a soddisfare un'esigenza fondamentale di tutti i cittadini. Successivamente il DPR 24 luglio 1977, n. 616, e il D.Lgs. 31 marzo 1998 n. 112, hanno creato un assetto in senso regionalista nella distribuzione delle funzioni amministrative dell'edilizia residenziale pubblica; in particolare l'art. 93, ha inserito tra le competenze regionali le funzioni amministrative concernenti "la programmazione regionale, la localizzazione, le attività di costruzione e la gestione di interventi di edilizia residenziale e abitativa pubblica, di edilizia convenzionata, di edilizia agevolata, di edilizia sociale nonché le funzioni connesse alle relative procedure di finanziamento", trasferendo alle Regioni "le funzioni statali relative agli IACP fermo restando il potere ... di stabilire soluzioni organizzative diverse da esercitarsi in conformità ai principi stabiliti dalla legge di riforma delle autonomie locali".

Tuttavia, in assenza di un quadro chiaro sull'esercizio di questi po-

blica si rinvia a: URBANI, *Urbanistica consensuale – le discipline degli usi del territorio tra liberalizzazione, programmazione negoziate e tutele differenziate*, Torino, 2000; CIVITARESE MATTEUCCI, *L'evoluzione della politica della casa in Italia*, in Riv. trim. dir. pub., 2010, 178-191.

(2) Il servizio pubblico di edilizia residenziale è costituito da quella parte delle politiche per la casa che attiene alla produzione ed attribuzione di alloggi popolari ai destinatari del servizio sia mediante trasferimento (vendita), sia mediante affitto. Il nucleo essenziale del servizio (la prestazione) è senz'altro la messa a disposizione degli alloggi, ma a questo si affiancano attività strumentali necessarie all'esercizio della prestazione, quali provviste delle aree e dei mezzi finanziari per realizzare le costruzioni (su tali profili si rinvia a NIGRO, *L'edilizia popolare come servizio pubblico*, in Riv. trim. dir. pub., 1957, 150).

teri, le Regioni sono rimaste per lungo tempo ferme, conservando per gli IACP la disciplina prevista a livello statale.

Questa situazione di *impasse* si è protratta fino agli anni '90, caratterizzati, dall'introduzione di una disciplina più organica per gli enti locali (legge 8 giugno 1990, n. 142) e dal riordino delle varie funzioni pubbliche confluito poi nella modifica del Titolo V della Costituzione (legge 18 ottobre 2001, n. 3) che, riarticolando le diverse forme di governo in chiave federalista ha attribuito la materia dell'edilizia pubblica alla competenza regionale. Pertanto, dopo il mutamento della sistematica costituzionale sul riparto delle competenze legislative tra lo Stato e le Regioni, la materia dell'edilizia residenziale pubblica si estende su tre livelli normativi. Il primo riguarda la determinazione dell'offerta minima di alloggi destinati a soddisfare le esigenze dei ceti meno abbienti. In tale determinazione – che qualora esercitata, rientra nella competenza esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. m), Cost. – si inserisce la fissazione di principi che valgono a garantire l'uniformità dei criteri di assegnazione su tutto il territorio nazionale (3). Il secondo livello normativo riguarda la programmazione degli insediamenti di edilizia residenziale pubblica, che ricade nella materia "governo del territorio", ai sensi del comma 3 dell'art. 117, Cost. (4). Il terzo livello, rientrando nel comma 4 dell'art. 117 Cost., riguarda la gestione del patrimonio immobiliare di edilizia residenziale pubblica di proprietà degli IACP o degli altri enti che a questi sono stati sostituiti ad opera della legislazione regionale.

La definizione più chiara dei propri poteri ha indotto le Regioni ad intraprendere nuove iniziative, tra cui la riorganizzazione degli IACP.

Nella riorganizzazione degli enti, al fine di soddisfare le esigenze di efficienza, di minore spreco e di maggiore agilità, le regioni hanno disposto la trasformazione di questi enti pubblici in "aziende", o comunque la loro organizzazione secondo schemi privatistici.

Dal quadro della legislazione regionale, vengono fuori modelli e prospettive assai diversificati, che in alcuni casi sembrano mettere in discussione la stessa configurabilità di un servizio pubblico finalizzato all'assistenza abitativa ai non abbienti. I modelli giuridici degli enti ERP che troviamo negli ordinamenti regionali sono tre: quello dell'ente pubblico non economico, quello dell'ente pubblico economico, quello della

(3) In tal senso v.: Corte cost. n. 486/1995.

(4) Come precisato da Corte cost. n. 451/2006.

società per azioni. Al di là dei differenti regimi cui queste qualificazioni alludono, in alcuni casi si conservano in capo agli enti ERP funzioni tipiche del servizio pubblico abitativo, in altri si aggiungono alle funzioni tradizionali compiti di progettazione, gestione e servizi di vario genere in favore di altri soggetti (quindi si configura come “economica” una parte della loro attività), in altri ancora si disegna effettivamente la loro missione come quella di soggetti operanti prevalentemente sul mercato, insieme o in concorrenza con gli altri operatori (5).

Le Aziende sono soggetti autonomi, dotati di personalità giuridica e di una propria struttura organizzativa distinta da quella dell'ente territoriale di riferimento, ma sono comunque soggetti “pubblici”, funzionalmente legati alla Regione, della quale restano enti strumentali (6). Le Aziende sono subentrate in tutti i rapporti giuridici degli IACP, compresi quelli relativi al patrimonio immobiliare, hanno il compito di gestire e di sviluppare l'edilizia residenziale pubblica e sotto il controllo e la direzione della Regione.

Nel caso di specie l'ATER di Pescara deriva dalla trasformazione dello IACP disposta con legge della Regione Abruzzo 21 luglio 1999, n. 44, “Norme per il riordino degli enti di edilizia residenziale pubblica”, in attuazione delle disposizioni previste dagli artt. 13 e 93, DPR n. 616/1977. L'ente è definito dalla stessa legge (art. 4) come ente pubblico economico dotato di personalità giuridica e di autonomia organizzativa, amministrativa e contabile e di un proprio Statuto approvato dal Consiglio regionale.

Come precisato dal Collegio giudicante, la diversa natura giuridica ed economica asserita dall'Agenzia delle Entrate, non esclude l'ATER dall'applicabilità delle disposizioni tributarie previste in precedenza in favore degli IACP, e tanto meno dall'agevolazione che prevede l'esenzione dell'Ires al 50 per cento e dell'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir, concernente l'esenzione da tassazione dei contributi pubblici erogati per la costruzione e la manutenzione degli immobili ERP.

Per ciò che concerne la natura giuridica dell'ATER, è opportuno svolgere una considerazione. Gli enti pubblici possono essere classificati come economici o non economici. La distinzione è d'interesse unicamente nella individuazione della disciplina applicabile ai rapporti messi in atto dall'ente: mentre un ente pubblico non economico resta sottopo-

(5) Sulla riforma degli enti ERP si rinvia a: GRASSIA, (a cura di), *Le riforme degli enti di edilizia residenziale pubblica*, Ufficio Studi Federcasa, 2005, [www.federcasa.it](http://www.federcasa.it).

(6) Come ribadito dalla Corte costituzionale nella sentenza 7 marzo 2007, n. 94.

sto completamente alla disciplina amministrativa, un ente pubblico economico opera alla luce del diritto privato, quando svolge le operazioni rientranti nell'attività d'impresa e si relaziona con terzi, mentre opera secondo il diritto amministrativo nei suoi rapporti con l'ente da cui dipende e, in genere, quando svolge il suo compito pubblico.

Per stabilire la natura economica di un ente, in una prima fase, sono stati valorizzati, in particolare dalla giurisprudenza, il perseguimento del profitto e l'agire in libera concorrenza sul mercato (7). In questa fase gli IACP, che non perseguivano un fine di lucro e che, svolgendo un'attività considerata assistenziale, operavano al di fuori delle logiche del mercato, erano stati classificati come enti pubblici non economici.

Negli anni '70, però, la stessa giurisprudenza si esprime in altro senso, ritenendo che lo svolgimento di attività in concorrenza non potesse essere elemento essenziale della natura economica dell'ente pubblico (8), dando perciò avvio ad una diversa interpretazione dell'economicità. L'ente è economico quando può essere ritenuto titolare di impresa, secondo il significato civilistico. È necessario, cioè, che vi sia una struttura organizzativa deputata alla produzione e allo scambio di beni e servizi e un'attività informata al criterio della economicità, che abbia cioè l'astratta attitudine a conseguire proventi in grado di coprire i costi sostenuti (9).

Questa seconda ricostruzione dei confini della categoria, riversata sugli IACP, ha condotto a riclassificare gli stessi come enti pubblici economici, in quanto dotati di una organizzazione propria e svolgenti un'attività gestita in modo economico (10).

Da quanto sopra, discende che IACP ed ATER non hanno una natura giuridica diversa: i primi come le seconde sono da qualificare come enti pubblici economici. La trasformazione dei primi nelle seconde non ha di conseguenza prodotto un mutamento in questa qualità. Ciò che è mutato, ma già da tempo, è semplicemente il parametro di riferimento da adottare per la nozione di economicità (non le caratteristiche intrinseche dell'attività e quindi dell'ente).

D'altra parte, sostituendo alle categorie del diritto amministrativo

(7) In tal senso v.: Cass., SS.UU., 6 agosto 1946, n. 1089; Cass., SS.UU., 14 aprile 1951, n. 2520; Cass., SS.UU., 26 aprile 1961, n. 936.

(8) Così Cass., SS.UU., 14 ottobre 1971, n. 2896.

(9) Così Cass., SS.UU., 11 novembre 1983, n. 3352; Cass., SS.UU., 22 maggio 1985, n. 3097.

(10) In tal senso Cass., SS.UU., 20 dicembre 1972, n. 3352.

quelle del diritto tributario, è possibile osservare che l'amministrazione finanziaria ha costantemente classificato gli IACP come enti commerciali in quanto aventi ad oggetto l'esercizio di un'attività commerciale (11) corrispondente a quella tipica delle imprese del settore edilizio, in quanto articolata nell'acquisto di terreni e fabbricati, nella costruzione e locazione di alloggi.

Ne consegue che il legislatore, nell'accordare l'applicazione di norme agevolative agli IACP, l'ha concessa a enti di natura commerciale, ritenendo preminente, a tal fine, la funzione sociale assolta dai medesimi: ora, se l'agevolazione è stata concessa nonostante la natura commerciale degli enti beneficiari, non si vede come possa negarsene la fruizione alle ATER che assolvono la medesima funzione degli IACP.

*2. Le agevolazioni previste dall'art. 6, comma 1, lett. c) bis, DPR 29 settembre 1973, n. 601 (esenzione parziale Ires) e dall'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir (contributi pubblici).* - I profili più strettamente fiscali, analizzati dalla Commissione tributaria provinciale, riguardano innanzitutto l'applicazione all'ATER delle disposizioni tributarie previste in precedenza in favore degli IACP. In particolare, il riferimento è all'art. 6, comma 1, lett. c) bis, DPR n. 601/1973 (12), che riconosce l'esenzione pari al 50 per cento dell'Ires a favore di determinate organizzazioni, tra le quali figurano, sin dall'origine, gli IACP (13); nonché all'art. 88, comma 3, lett. b), DPR n. 917/1986, che prevede la non imponibilità dei contributi pubblici erogati per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione degli immobili di edilizia residenziale pubblica.

La soluzione raggiunta dai giudici di merito è pienamente condivisibile, risultando pienamente aderente alla formulazione letterale della

(11) Ris. min., 9 luglio 1975, n. 11/906; Ris. min., 16 novembre 1976, n. 10/1120; Ris. min., 27 luglio 1976, n. 250157; Ris. min., 16 aprile 1988, n. 9/1294; Ris. min., 5 maggio 2000, n. 54; Ris. Agenzia delle Entrate, 3 aprile 2009, n. 94.

(12) Il DL 30 agosto 1993, n. 331, ha sostituito l'art. 6, prevedendo, tra l'altro, alla lett. c) bis, l'applicazione dell'esenzione del 50 per cento agli "istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati e loro consorzi". Nella precedente versione della norma l'esenzione era prevista solo con riferimento agli "istituti autonomi per le case popolari". Il legislatore adottò la nuova espressione che appariva idonea a soddisfare l'esigenza di precisare l'ambito di applicazione della misura agevolativa.

(13) Mentre nella versione originaria la disposizione si riferiva solo agli "istituti autonomi per le case popolari" (art. 6, comma 1, lett. e), in quella attuale, come modificata dal DL n. 331/1993, si riferisce più ampiamente agli "istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi".

norma, che utilizza l'espressione "IACP, comunque denominati" idonea a comprendere sia gli IACP che gli enti che li hanno sostituiti.

Come ha condivisibilmente precisato la Commissione tributaria provinciale di Pescara, l'azienda ATER ha la medesima natura giuridica di ente commerciale che era riconosciuta agli IACP ed è affidataria della medesima funzione pubblica, avente ad oggetto la gestione del patrimonio ERP, riservata precedentemente agli IACP. Pertanto anche l'ATER, quale IACP "comunque denominato", può avvalersi delle stesse agevolazioni fiscali previste per i soppressi enti, ivi compresa la riduzione del 50 per cento dell'aliquota Ires, di cui all'art. 6, comma 1, lett. c) bis, riconosciuta ad alcune organizzazioni che operano in determinati settori di interesse pubblico, come la sanità, l'assistenza e la beneficenza, l'istruzione e l'edilizia residenziale pubblica.

L'uso dell'espressione "istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati" non è riscontrabile soltanto nell'art. 6, cit., ma si ritrova anche, per un'evidente esigenza di uniformità terminologica, in numerose altre disposizioni successive (come l'art. 1, comma 597, legge 23 dicembre 2005, n. 266 e l'art. 13, comma 1, DL 25 giugno 2008, n. 112) (14), che sono pacificamente ritenute applicabili, dalla prassi applicativa, anche alle ATER. Meritevoli di attenzione risultano, altresì, le disposizioni che accordano finanziamenti statali per l'attuazione di programmi sperimentali a favore di alcune categorie di soggetti o per il recupero e il miglioramento delle zone disagiate, le quali si riferiscono indistintamente agli IACP comunque denominati o assimilati (15).

In diverse occasioni, peraltro, la stessa amministrazione finanziaria ha adottato questa soluzione interpretativa, esprimendosi a favore dell'applicazione alle Aziende di norme riferite agli IACP, come nel caso dell'Ici (16) o con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 32, DPR

(14) Si tratta di leggi finanziarie che prevedono misure per la "valorizzazione del patrimonio residenziale pubblico", attraverso accordi con le Regioni con lo scopo di semplificare la vendita degli immobili ERP.

(15) In tal senso v.: DM 27 dicembre 2001, n. 24050 – Programmi innovativi in ambito urbano; DM 27 dicembre 2001, n. 24051 – Programmi in tema di risparmio energetico. La formulazione letterale utilizzata dalla normativa statale non ha comportato l'applicazione delle predette disposizioni anche nell'ambito di quelle Regioni che hanno trasformato gli IACP in Aziende.

(16) Per l'art. 8, comma 4, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che consente per gli alloggi assegnati agli IACP la riduzione dell'imposta al 50 per cento, ha affermato che questa disposizione (che menziona solo gli IACP) deve ritenersi applicabile anche agli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93, DPR 24 luglio 1977, n. 616, (Ris., 5 giugno 2008, n. 12/DF).

n. 601/1973, relativa alle imposte indirette in caso di assegnazione di alloggi di edilizia residenziale pubblica (17). In questi interventi l'amministrazione finanziaria esprime l'idea che le regole relative agli IACP interessano anche gli enti che li hanno sostituiti, succedendo loro nei rapporti e nelle funzioni, e ciò anche quando nella disposizione il riferimento agli IACP non sia accompagnato dalla precisazione "comunque denominati".

Pertanto, l'interpretazione letterale dell'art. 6, comma 1, lett. c) bis, DPR n. 601/1973, consente di concludere che l'espressione "IACP comunque denominati" abbraccia anche le aziende per l'edilizia residenziale pubblica e che, quindi, l'agevolazione della riduzione dell'Ires alla metà spetti anche a questi enti.

La disposizione rientra sicuramente nelle disposizioni agevolative a carattere soggettivo (18), poiché è concessa in funzione di determinate qualità dei beneficiari (19).

(17) In tale circostanza l'Agenzia delle Entrate ha ammesso l'ATER a fruire dell'agevolazione, considerata la successione *ex lege* allo IACP in tutti i rapporti giuridici (Ris. Agenzia delle Entrate, 16 novembre 2007, n. 333/E).

(18) Per i profili generali delle agevolazioni, delle esenzioni e delle esclusioni v.: LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amato, Padova, 1994, 401, 405; BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in Enc. dir. app., 2001, 48 ss., secondo cui il termine "agevolazione" può essere inteso come "genere" cui ricondurre le specie dell'esenzione e dell'esclusione caratterizzate dalla "non tassazione", ossia dall'insussistenza dell'*an debeatur*, mentre la categoria generale delle agevolazioni comprenderebbe ogni forma di attenuazione della tassazione, che conduce o ad una diminuzione sostanziale dell'entità del prelievo, o quanto meno all'applicazione di modalità e schemi semplificati di attuazione del tributo. Il discrimine tra esenzioni ed esclusioni sarebbe a sua volta dato dalla riconducibilità delle seconde alla stessa struttura del tributo considerato: le disposizioni di esclusione condurrebbero cioè a definire l'ambito applicativo del tributo, delineando con maggiore precisione il presupposto e la base imponibile e concorrendo quindi alla identificazione del fatto e dei soggetti. Le esenzioni, introdurrebbero delle deroghe alle regole disegnate, in ordine al presupposto, esonerando da contribuzione fattispecie che altrimenti rientrerebbero a pieno titolo nella sfera applicativa del tributo.

(19) Con riferimento all'art. 6, comma 1, lett. c) bis, DPR n. 601/1973, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che "la *ratio* delle norme agevolative è da ricercarsi nella esclusività e tipicità del fine sociale in senso ampio, previsto per ciascun ente individuato in maniera tassativa" (Cass., SS.UU., 22 gennaio 2009, n. 1593). In passato la giurisprudenza, per evitare l'eccessivo ampliamento dell'applicazione della norma agevolativa, ha sostenuto la necessità di fare riferimento anche alla natura dell'attività principale dell'ente (Cass., 29 marzo 1990, n. 2573; Cass., 15 febbraio 1995, n. 1633; Cass. 8 marzo 1995, n. 2705). In dottrina, v.: PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2003, 192-194, secondo cui "l'inversione del rapporto tra profilo soggettivo ed og-

In particolare, il Legislatore ha inteso agevolare taluni enti che operano in determinati settori di interesse pubblico e di utilità sociale, come la sanità (gli enti ospedalieri), l'assistenza e la beneficenza (enti ed istituti di assistenza sociale, enti di assistenza e beneficenza, enti il cui fine è per legge equiparato al fine di beneficenza), l'istruzione (istituti di istruzione, enti il cui fine è per legge equiparato al fine di istruzione), la ricerca scientifica (istituti di studio e sperimentazione, corpi scientifici, fondazioni e associazioni scientifiche), la cultura (accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, di esperienze e ricerche) e appunto l'edilizia residenziale pubblica (IACP comunque denominati). Nella realizzazione di una politica "che si identifica nella programmazione, costruzione e gestione di alloggi destinati a soddisfare le esigenze abitative dei ceti sociali meno abbienti" (20), l'attribuzione di un'agevolazione fiscale a favore degli enti che ne sono lo strumento risulta senza dubbio giustificata: l'esenzione compete a questi enti in quanto preposti all'attuazione di una funzione pubblica, cioè di competenza della pubblica amministrazione, provvista di una finalità sociale, la tutela del diritto all'abitazione mediante la realizzazione di programmi di edilizia residenziale a beneficio, in particolare, delle classi meno agiate. Ora, se è la funzione a essere oggetto di promozione e tutela da parte della disposizione agevolativa in esame, e se la funzione delle ATER è la stessa di quella degli IACP, è indubbio che l'agevolazione spettante alle seconde debba essere riconosciuta anche alle prime.

L'altro profilo fiscale, analizzato dalla Commissione tributaria provinciale, riguarda il trattamento dei contributi pubblici che l'ATER riceve dallo Stato o da altri enti pubblici.

È noto che i contributi in conto capitale sono sopravvenienze attive ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. b), DPR n. 917/1986 (21), ma i con-

---

gettivo (effettuato dal sistema vigente), che pone in primo piano la natura dell'attività e non più la qualità del soggetto, richiede che l'agevolazione venga applicata solo agli enti non commerciali. L'identificazione del profilo soggettivo della fattispecie di agevolazione non deve, pertanto, essere effettuata solo in base al criterio della finalità perseguita, che caratterizza tutti i soggetti elencati dall'art. 6, ma anche in base alla natura non commerciale dell'ente che persegue tale finalità. E questo per dare rilievo alla natura dell'attività, su cui la classificazione dell'ente si fonda".

(20) In tal senso Corte cost. n. 94/2007, cit.

(21) La natura di un determinato contributo è spesso specificata dalla legge che lo prevede. Tuttavia lo spartiacque tra le due diverse categorie di contributi (in conto esercizio e in conto capitale) deve ricercarsi nella loro diversa destinazione funzionale: i contributi in conto esercizio sono diretti a coprire gli ordinari costi di gestione dell'impresa; quelli in conto capitale risultano viceversa vincolati al rafforzamento dell'apparato pro-

tributi in esame non sono considerati tali e non concorrono conseguentemente alla formazione della base imponibile.

Ai sensi dell'art. 88, cit., è del tutto pacifico che i contributi in conto capitale, e cioè finalizzati a incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, rappresentino sopravvenienze attive e che, come tali, partecipino alla formazione del reddito d'impresa. Fanno tuttavia eccezione: a) i contributi "in conto impianti", finalizzati all'acquisto di beni strumentali, i quali, per effetto dell'extrapolazione operata dal legislatore tributario, non sono considerati componenti straordinarie del reddito d'impresa e sono imputati a diretta riduzione del costo del bene per la cui costruzione o acquisizione sono erogati (riducendo così l'importo delle quote di ammortamento deducibili); b) i contributi erogati dallo Stato e dalle Regioni agli IACP, comunque denominati, per la costruzione e la manutenzione, ordinaria e straordinaria, di immobili di edilizia residenziale pubblica.

Orbene, i contributi in esame rientrano nell'agevolazione prevista dall'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir, sussistendo sia il requisito oggettivo, essendo destinati alla costruzione e alla ristrutturazione di alloggi ERP; sia il requisito soggettivo, rientrando l'ATER nella categoria degli IACP comunque denominati.

**3. L'intassabilità, ai fini Ires e Irap, dei proventi derivanti dalla cessione degli immobili ERP.** - L'Agenzia delle Entrate ha contestato all'Azienda l'omesso inserimento, tra i componenti positivi di reddito ai fini Ires ed Irap, dei proventi derivanti dalla vendita degli alloggi facenti parte del patrimonio di edilizia pubblica residenziale.

Secondo l'Agenzia, i predetti beni rientravano nella categoria dei "beni patrimoniali".

Donde, quanto ai componenti reddituali derivanti dal loro godimento, il concorso alla formazione del reddito imponibile con le modalità previste dall'art. 90, Tuir. Ed infatti, in deroga all'ordinario regime di de-

---

duttivo. Pertanto, le erogazioni contributive concesse dallo Stato e dagli altri enti pubblici danno luogo a sopravvenienze attive a condizione che possano essere ricondotte alla categoria dei contributi in conto capitale; e ciò sia per espressa previsione di legge, sia (in mancanza) in ragione della loro destinazione funzionale. Su tali profili v.: MICCINESI, *I componenti positivi del reddito d'impresa, ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi*, in *Imposta sul reddito delle persone fisiche, Giurisprudenza sistematica*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1994, 619 ss.; BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, 66 ss.; ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2008, 336-337.

terminazione del reddito d'impresa (22), l'art. 90, comma 1, Tuir, dispone che i proventi degli immobili posseduti da imprese i quali non siano né beni strumentali, né beni merce, ma beni meramente patrimoniali, concorrono alla determinazione del reddito d'impresa – se situati nel territorio dello Stato – secondo le regole proprie dei redditi fondiari. Tale regime derogatorio trova, poi, il suo naturale completamento nella disposizione che prevede l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, di cui all'art. 90, comma 2, cit. Per altro verso, quanto ai componenti reddituali derivanti dalla cessione degli stessi, il concorso secondo le regole proprie delle plusvalenze e minusvalenze d'impresa (artt. 86 e 101 Tuir), rientrando, in base alla predetta classificazione, tra i “beni diversi dai beni merce”.

Invero, la diversa catalogazione tra i “beni merce” potrebbe non essere peregrina.

E ciò, in particolare, se si considera che – come già illustrato – gli ATER hanno sostituito gli IACP, svolgendo la medesima funzione, ossia enti qualificati come enti pubblici economici e, sotto il profilo strettamente tributario, come enti commerciali aventi quale oggetto dell'attività quella tipica delle imprese del settore edilizio. In tale prospettiva, la possibile catalogazione tra i “beni merce” degli alloggi facenti parte del patrimonio di edilizia pubblica residenziale, in quanto beni oggetto dell'attività commerciale concretamente svolta dall'ente. Da ciò il contributo di tali beni alla formazione del reddito d'impresa in base ai componenti positivi e negativi discendenti dagli eventi che li interessano, e il susseguente concorso dei componenti positivi derivanti dalla loro cessione secondo le regole proprie dei ricavi (art. 85).

La classificazione più o meno corretta degli alloggi non è stata tuttavia determinante ai fini della decisione in esame, avendo i giudici di merito incentrato la soluzione sul profilo della “non effettiva” disponibilità dei proventi da parte dell'ATER.

Per comprenderne meglio la portata è necessario illustrare preventivamente la disciplina relativa alla vendita degli immobili ERP.

Essa, in particolare, si trova nella legge 24 dicembre 1993, n. 560, il cui art. 1, comma 1, precisa che gli alloggi di edilizia residenziale pubblica sono quelli “acquisiti, realizzati o recuperati, (...) a totale carico o con concorso o con contributo dello Stato, della regione o di enti pub-

(22) Sui principi generali in tema di determinazione del reddito d'impresa si rinvia a: ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in L'imposta sul reddito delle persone fisiche, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, cit., 469.

blici territoriali, (...) nonché dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dai loro consorzi comunque denominati e disciplinati con legge regionale". L'alienazione degli alloggi ERP è consentita solo se è funzionale allo sviluppo e all'incremento del patrimonio abitativo pubblico (art. 1, comma 5, legge n. 560/1993) (23). Per quanto riguarda la destinazione dei proventi derivanti dalla vendita degli immobili ERP, la legge n. 560/1993, ribadendo quanto già previsto nella precedente legge 8 agosto 1977, n. 513, stabilisce che detti proventi siano contabilizzati dall'ente in una "gestione speciale" e versati in un apposito fondo vincolato istituito presso la sezione di tesoreria provinciale.

Le Regioni, su proposta degli enti, determinano annualmente la quota dei proventi che non può essere inferiore all'80 per cento del ricavato, "da destinare al reinvestimento in edifici ed aree edificabili, per la riqualificazione e l'incremento del patrimonio abitativo pubblico mediante nuove costruzioni, recupero e manutenzione straordinaria di quelle esistenti e programmi integrati, nonché ad opere di urbanizzazione socialmente rilevanti. La parte residua è destinata al ripiano dei deficit finanziari degli istituti". (art. 1, comma 14, legge cit.).

Tale aspetto è stato valorizzato dai giudici di merito, i quali non hanno accolto la richiesta dell'amministrazione finanziaria di tassare ai fini Ires e Irap i proventi generati dalla cessione degli immobili ERP perché – appunto – in forza della normativa vigente "l'80 per cento dei proventi incassati nell'anno 2004, destinata per legge ad incremento del patrimonio ERP, è stata depositata nel giugno del successivo anno 2005, nel c/c di "Gestione Speciale" infruttifero acceso presso la Banca d'Italia, in attesa di ottenere la disponibilità per gli investimenti e i lavori specificamente approvati dalla regione Abruzzo". Nel caso di specie, in particolare, solamente una quota del 20 per cento del ricavato, destinata alla copertura del deficit finanziario, era stata contabilizzata nel conto eco-

(23) Le Regioni formulano, su proposta degli enti proprietari, sentiti i comuni ove non proprietari, piani di vendita per rendere alienabili determinati immobili nella misura massima del 75 per cento del patrimonio abitativo vendibile di ciascuna provincia (art. 1, comma 4, legge n. 560/1993). Le vendite sono effettuate agli assegnatari che siano tali da più di cinque anni e siano in regola con il pagamento del canone. La determinazione del prezzo di vendita si basa sulla rendita catastale, oppure, in alternativa e su richiesta dell'acquirente, sulla valutazione dell'Ufficio Tecnico Erariale (oggi Agenzia del territorio) (art. 1, comma 10 e 11, legge cit.). Il pagamento deve avvenire all'atto del trasferimento, in un'unica soluzione o per una quota iniziale non inferiore al 30 per cento del prezzo di cessione e con una rateizzazione per la restante parte.

nomico alla voce “altri ricavi e proventi”, concorrendo alla formazione del reddito nel periodo d'imposta 2005.

Come si evince dalla suindicata normativa, gli immobili ERP fanno parte del patrimonio pubblico indisponibile, la cui cessione deve essere espressamente prevista e autorizzata dalla Regione (in precedenza dallo Stato), conseguentemente i proventi sono vincolati e destinati allo sviluppo dell'edilizia residenziale pubblica.

Nella sostanza, le somme derivanti dalla vendita degli immobili ERP, sono formalmente attribuibili all'ATER, ma giuridicamente indisponibili, essendo la Regione, su proposta dell'ente stesso, che ne determina l'utilizzo nell'ambito della specifica finalità (24). Ed è proprio la non disponibilità effettiva da parte dell'Azienda che ne impedirebbe il concorso alla formazione dell'imponibile Ires e Irap della medesima.

Il vincolo di esclusiva destinazione cui sono sottoposti i proventi delle vendite degli immobili di edilizia residenziale pubblica trova conferma anche in alcune leggi finanziarie che riguardano proprio la “valorizzazione del patrimonio residenziale pubblico”, prevedendo la definizione di accordi con le Regioni al fine di semplificare la vendita degli alloggi (art. 1, commi 597 e 598, legge n. 266/2005; art. 13, DL n. 112/2008). Secondo queste disposizioni, tra i criteri direttivi dei predetti accordi deve tenersi conto del vincolo di destinazione dei proventi delle vendite, che esse individuano: nella destinazione “alla realizzazione di nuovi alloggi, al contenimento degli oneri dei mutui sottoscritti da giovani coppie per l'acquisto della prima casa, a promuovere il recupero sociale dei quartieri degradati e per azioni in favore delle famiglie in particolare stato di bisogno” (art. 1, comma 598, legge n. 266/2005) e nella destinazione “alla realizzazione degli interventi volti ad alleviare il disagio abitativo” (art. 13, DL n. 112/2008).

Del resto, l'art. 1, commi 597 e 598, legge n. 266/2005, è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo dalla Corte (25), proprio in quanto relativo a una materia – la gestione amministrativa e organizzativa del patrimonio ERP – che è di esclusiva competenza regionale. Nel procedi-

(24) Il Ministero dei Lavori Pubblici nella Circ. 30 giugno 1995, n. 95, esplicativa della legge n. 560/1993, ha chiarito che “tali ricavi, infatti, sono vincolati alla realizzazione di programmi di edilizia residenziale pubblica e, pure restando nella materiale disponibilità degli enti proprietari, non possono essere utilizzati se non in seguito a una proposta dello IACP competente per territorio previa determinazione regionale della quota da destinare al reinvestimento ...”.

(25) Corte cost. n. 94/2007, cit.

mento dinanzi alla Corte costituzionale le Regioni ricorrenti hanno sostenuto che l'individuazione da parte dello Stato di una specifica destinazione per i proventi ricavati dalla cessione del patrimonio ERP è "lesiva dell'autonomia finanziaria e patrimoniale della Regione", costituendo "un'evidente intromissione nelle determinazioni regionali circa l'uso delle risorse a disposizione". Tale decisione conferma che l'alienazione degli immobili di proprietà degli IACP rientra nella materia dell'edilizia residenziale pubblica, di potestà residuale della Regione, e che, conseguentemente, i proventi derivanti dalla vendita degli alloggi ERP entrano nel circuito della finanza regionale, al cui interno vanno ricercate e individuate le reali modalità di utilizzo, essendo così sottratti al potere di disposizione degli stessi enti che li conseguono. La decisione della Corte costituzionale è stata ripresa dai giudici di merito anche al fine di riaffermare che le Aziende derivanti dalla trasformazione degli IACP sono soggetti "autonomi", dotati di personalità giuridica e di una propria struttura organizzativa distinta da quella dell'ente territoriale di riferimento. Si tratta di "enti pubblici, fisiologicamente legati alla regione, della quale restano enti strumentali...".

In sostanza, dunque, i proventi derivanti dalla cessione degli immobili ERP sono destinati a finalità "altrui" e, non essendo nella disponibilità effettiva dell'azienda, non concorrono alla formazione dell'imponibile Ires.

Tale soluzione sembra trovare conferma sotto il profilo costituzionale e sistematico.

È noto che in virtù del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) (26) l'imposta trova la sua giustificazione nella titolarità, da parte del

---

(26) Ricostruiscono la capacità contributiva in chiave solidaristica: MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in Enc. dir., agg. III, Milano, 1999, 345. Alla tesi classica si affianca un orientamento minoritario che definisce la funzione fiscale come funzione di "riparto" di carichi pubblici, imponendo, equi e ragionevoli criteri distributivi fra i consociati, per cui il riparto richiede l'individuazione di posizioni differenziate dei singoli contribuenti, cui collegare nell'an e nel quantum, il concorso alle pubbliche spese. Su tali profili si rinvia a: FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in questa Rivista, 1998, I, 472; GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in Rass. trib., 1998, 631; DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 102 ss., secondo cui, per i tributi paracommutativi l'equo e ragionevole criterio di riparto si ravvisa nella responsabilità individuale per la spesa pubblica specificamente causata, ovvero nella necessità di compensare la situazione di vantaggio che il contribuente ritrae dall'espletamento di un servizio pubblico o dal godimento di un bene pubblico.

soggetto passivo, di indici economicamente valutabili, e il dovere di concorrere alle pubbliche spese presuppone che il soggetto disponga dei mezzi economici per adempiere l'obbligazione tributaria.

Tale ricostruzione si è tradotta, in materia d'imposizione sui redditi, nell'articolazione della relazione tra reddito e soggetto passivo, al fine dell'imputabilità del primo al secondo, in termini di "possesso": è il "possesso di redditi in denaro o in natura" il presupposto dell'Irpef e dell'Ires (artt. 1 e 73, DPR n. 917/1986).

Il reddito in tanto rileva fiscalmente in quanto posseduto. Il significato dell'espressione ha fatto sorgere una pluralità di orientamenti: da un lato, vi è chi ha ritenuto che il termine possesso dovesse avere il medesimo significato attribuito allo stesso nel diritto civile là dove esso identifica una specifica relazione fra il soggetto e una cosa materiale (27); dall'altro, vi è chi ha fatto coincidere il possesso del reddito con la titolarità della fonte (28); dall'altro lato ancora, vi è chi ha ritenuto che il termine esprimesse la effettività dell'incremento patrimoniale, e quindi la effettiva disponibilità dei mezzi monetari per pagare il tributo (29).

Invero, il soggetto che possiede il reddito è colui che si trova nella effettiva possibilità di destinare l'incremento patrimoniale alla soddisfazione di propri bisogni e interessi, ottica, questa, che conferisce rilievo ai poteri decisionali circa la destinazione del reddito (30). Questi poteri, di regola, sono riferibili al titolare nell'interesse proprio, ma nulla esclude che essi debbano invece essere esercitati nell'interesse "altrui". Tale prospettiva, peraltro, trova conferma nell'esistenza di ipotesi in cui la riferibilità del reddito a un determinato soggetto prescinda dalla riferibilità giuridica dell'incremento patrimoniale e può essere giustificata solo con l'esistenza di una effettiva disponibilità del reddito da parte del soggetto cui esso è imputato. Nella sistematica del Tuir, il fenomeno dell'imputazione presenta un ambito di applicazione più esteso e corrisponde a tut-

(27) PUOTI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Trattato di Diritto tributario, diretto da A. Amato, cit., 7 ss.

(28) TOSI, *La nozione di reddito*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, cit., 47; NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 167; PAPARELLA, *Possesso di redditi e interposizione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie impositiva*, Milano, 2000, 157.

(29) MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1974, 371; BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, 345.

(30) In tal senso v. FEDELE, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo*, in Giur. cost., 1976, I, 2164.

te le ipotesi in cui vi è dissociazione fra la titolarità della fonte e riferibilità del presupposto. È il caso, ad esempio, del *trust* (art. 73, Tuir) (31) e dell'interposizione fittizia di cui all'art. 37, comma 3, DPR 29 settembre 1973, n. 600 (32), per i quali il principio generale è che non vi può essere possesso del reddito in capo al soggetto che non ne abbia l'effettiva disponibilità.

Nel caso di specie i proventi derivanti dalla vendita degli immobili ERP, come già ampiamente precisato, non concorrono alla formazione dell'imponibile Ires poiché l'ente che li percepisce non è l'effettivo possessore, avendo la Regione la disponibilità delle somme al fine di impiegarle per le specifiche finalità, quali lavori di incremento, acquisizione e manutenzione straordinaria del patrimonio ERP e per opere socialmente rilevanti.

Questa è l'impostazione seguita dal collegio giudicante secondo cui l'ATER ha operato correttamente, depositando l'80 per cento dei proventi incassati nel 2004, destinati per legge ad incremento del patrimonio ERP, nel conto corrente infruttifero acceso presso la Banca d'Italia, in attesa di ottenere la disponibilità per gli investimenti e i lavori specificamente approvati dalla Regione Abruzzo. La restante quota del 20 per cento, destinata alla copertura del deficit finanziario, è stata contabilizzata nel conto economico dell'esercizio 2005, come ricavi e proventi, quali componenti positivi del reddito.

Sul versante dell'Irap la soluzione è stata più semplice.

Ed infatti, secondo la normativa vigente all'epoca dei fatti, i proventi straordinari – quali erano, a seguito della classificazione dei beni

(31) Nel *trust* l'incremento patrimoniale rilevante ai fini del reddito manifestato dall'articolazione patrimoniale è – per effetto della destinazione – qualitativamente diverso rispetto a quello del titolare (il *trustee*), poiché soggiace ad uno specifico regime giuridico di utilizzo. In questi casi, il Legislatore tributario ha dato prevalenza al vincolo di destinazione rispetto alla titolarità formale sui beni, escludendo l'imputazione del reddito al soggetto che ne ha la titolarità. Su tali profili si rinvia a: MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trust ed attività fiduciarie*, 2000, 309; LAROMA JEZZI, *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006, 9; CONTRINO, *Spunti in tema di beneficiari "individuati", possesso dei redditi e imputazione dell'obbligazione tributaria nel trust*, in *Dialoghi trib.*, 2008, n. 3.

(32) La norma consente all'amministrazione finanziaria di imputare "al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona". Ciò che conta è quindi, non tanto la titolarità giuridica del reddito, quanto l'effettiva disponibilità dello stesso: se c'è dissociazione tra le due posizioni, il reddito deve essere assoggettato a tassazione in capo all'effettivo possessore.

postulata dalla stessa Agenzia, le plusvalenze conseguite dall'ATER con la vendita degli alloggi – non rientravano nel valore della produzione netta. Peraltro, la stessa amministrazione finanziaria aveva chiarito che le plusvalenze derivanti dalla cessione di un immobile patrimoniale non erano imponibili ai fini dell'Irap, concorrendo alla formazione del valore della produzione le sole plusvalenze realizzate dalla cessione di beni strumentali (art. 11, comma 3, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) (33).

Oggi – ferma restando la predetta classificazione dell'Agenzia – la soluzione sarebbe diversa, posto che, a seguito delle modifiche apportate con la “Finanziaria 2008” (34), le plusvalenze (e le minusvalenze) derivanti dalla cessione di immobili patrimoniali – che non sono, cioè, né beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa – concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione e, dunque, rientrano nella base imponibile Irap (art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 466/1997).

**4. Conclusioni.** - In definitiva, alla luce delle suesposte considerazioni, le conclusioni cui è giunta la Commissione tributaria provinciale di Pescara appaiono sostanzialmente condivisibili.

Affrontando il tema della natura giuridica delle ATER, è anzitutto condivisibile la qualificazione dell'Azienda come ente commerciale, riconoscendovi così l'identità propria degli IACP, che ha consentito l'applicazione sia dell'agevolazione prevista dall'art. 6, comma 1, lett. c) bis, DPR n. 601/1973, che prevede l'esenzione del 50 per cento dell'Ires per gli “Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati e loro consorzi”; sia di quella recata dall'art. 88, comma 3, lett. b), Tuir, concernente la detassazione delle sopravvenienze attive configurabili come contributi pubblici erogati dallo Stato o dagli altri enti pubblici territoriali per la costruzione e la manutenzione degli immobili ERP.

Per altro verso, dovendo essere contabilizzati dall'Azienda in una gestione speciale e versati in un fondo a destinazione vincolata per almeno l'80 per cento, i proventi derivanti dalla cessione degli alloggi del patrimonio ERP non sono nell'effettiva disponibilità degli enti proprie-

(33) Circ. 19 maggio 2000, n. 101/E-107598.

(34) Su tali modifiche, v., fra gli altri, MIELE, *Base imponibile Irap 2008 per società di capitali ed enti commerciali*, in Corr. trib., 2008, 2337 ss.; DAMIANI, *Base imponibile Irap e corretta applicazione dei principi contabili*, in Corr. trib., 2008, 1593 ss.; PIETRANGELI - PIETRANGELI, *La nuova Irap trova i primi chiarimenti*, in Corr. trib., 2008, 678 ss.

tari. Appare pertanto coerente ritenere – come in effetti ha ritenuto la Commissione – che il ricavato è in tale misura giuridicamente indisponibile per l'ente, determinando la Regione, di volta in volta, lo specifico utilizzo nell'ambito delle finalità identificate dal Legislatore statale e regionale. Da ciò il concorso dei proventi alla formazione del reddito imponibile di periodo dell'Azienda soltanto nella misura del 20 per cento effettivamente disponibile.

CATERINA VERRIGNI