

SETTEMBRE 2009

Pubblicazione trimestrale

Anno LXVIII - N. 3

Posto Italiano s.p.a. - Spedizioni in a.p. - D.E. 350/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46) art. 1, comma 1, DCB (VARESE)

ISSN 0013-6131

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da **BENVENUTO GRIZIOTTI**

(e **RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO**)

DIREZIONE

EMILIO GERELLI - GIULIO TREMONTI

COMITATO SCIENTIFICO

SILVIA CIPOLLINA - ENRICO DE MITA - ANDREA FEDELE
FRANCESCO FORTE - AMEDEO FOSSATI - FRANCO GALLO
SALVATORE LA ROSA - ALBERTO MAJOCCHI - IGNAZIO MANZONI
ANTONIO PEDONE

COMITATO DIRETTIVO

ROBERTO ARTONI - FILIPPO CAVAZZUTI - AUGUSTO FANTOZZI
G. FRANCO CAFFURI - DINO PIERO GIARDA - EZIO LANCELLOTTI
ITALO MAGNANI - GILBERTO MURARO - LEONARDO PERRONE
ENRICO POTITO - PASQUALE RUSSO - GIULIANO TABBET
FRANCESCO TESAURO - ROLANDO VALIANI



GIUFFRÈ EDITORE

INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

EZIO LANCELLOTTI - <i>Per un'imposta ordinaria sul patrimonio</i>	323
GIUSEPPE SOBBRIO - EMILIANO SIRONI - <i>Esami per avvocato in Italia: eterogeneità geografica ed impatto della riforma</i>	347
PAOLO PIANTAVIGNA - <i>Abuso del diritto e fiscalità nella giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio</i>	369
<i>APPUNTI E RASSEGNE</i>	
MATTEO BARBERO - <i>Rassegna della giurisprudenza costituzionale in materia di diritto tributario, diritto pubblico dell'economia e finanza pubblica (gennaio - giugno 2009)</i>	429
PAOLO PIANTAVIGNA - <i>Rubrica di diritto tributario comunitario. Focus su: Fiscalità d'impresa</i>	442
<i>RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI</i>	463

PARTE SECONDA

CATERINA VERRIGNI - <i>La soggettività Ici dei concessionari di aree demaniali</i>	38
STEFANO MORATTI - <i>La compatibilità dei requisiti per l'accesso all'Iva di gruppo con i principi comunitari</i>	57
<i>SENTENZE ANNOTATE</i>	
Tributi locali - Imposta comunale sugli immobili - Concessionario di area demaniale - Diritto di superficie - Edilizia - Soggettività passiva del concessionario in veste di proprietario - Sussistenza (Cass., 28 marzo 2008, n. 8057) (con nota di C. VERRIGNI)	37
Iva - Gruppi societari - Eccedenze di imposta - Detrazione da parte della controllante - Presupposti - Compatibilità con la normativa comunitaria - Sussistenza (Cass., 13 marzo 2009, n. 6105) (con nota di S. MORATTI) .	49

GIURISPRUDENZA

Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LXVIII, 3, II, 37-48 (2009)

CORTE DI CASSAZIONE, 28 marzo 2008, n. 8057 — Pres. PRESTIPINO — Rel. D'ALESSANDRO.

Tributi locali - Imposta comunale sugli immobili - Concessionario di area demaniale - Diritto di superficie - Edificazione - Soggettività passiva del concessionario in veste di proprietario - Sussistenza.

Il concessionario di area demaniale, in quanto titolare di situazioni giuridiche soggettive di natura reale configurabili come diritto di superficie, in caso di edificazione di un manufatto, resta soggetto passivo Ici, ai sensi degli artt. 1 e 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (anche nella formulazione in vigore prima delle modificazioni introdotte a decorrere dal 1 gennaio 1998 con l'art. 58 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), a prescindere dall'estensione della soggettività passiva anche ai concessionari demaniali, ancorché titolari di situazioni soggettive di natura obbligatoria, operata con la riforma di cui all'art. 18, L. 23 dicembre 2000 n. 388 (1).

(Omissis).

DIRITTO. — 1. Con l'unico motivo il Comune — lamentando la violazione del D.Lgs. n. 504/1992, artt. 1 e 3, dell'art. 952 c.e. e segg. e art. 978 c.e. e segg., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. ed il vizio di contraddittoria e insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia — censura la sentenza impugnata per avere ritenuto che la L. n. 388/2000, art. 18, abbia carattere innovativo, e non meramente ricognitivo, e che il concessionario non fosse, precedentemente, soggetto passivo dell'imposta. Secondo il ricorrente, il concessionario doveva invece ritenersi assoggettato ad Ici già in forza dell'originario tenore del D.Lgs. n. 504/1992, art. 3, coincidendo perfettamente il suo diritto con quello di usufrutto o di superficie.

1.1. *Il mezzo è fondato nei sensi di seguito precisati.*

La L. n. 388/2000, art. 18, cui fondatamente il giudice tributario riconosce efficacia non retroattiva, modificando il D.Lgs. n. 504/1992, art. 3, comma 2, ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai concessionari di aree demaniali.

La fattispecie considerata dalla norma riguarda tuttavia — come è reso palese dal tenore letterale della disposizione — il mero concessionario di area demaniale, precedentemente di certo non soggetto all'imposta, ma non il proprietario di un immobile costruito, in forza di concessione, su un'area demaniale, che invece — secondo la giurisprudenza di questa Corte — doveva ritenersi già soggetto ad Ici. Come si sottolinea infatti con chiarezza, da ultimo, nelle sentenze 22757/04 e 8637/05, il provvedimento amministrativo di concessione *ad aedificandum* su un'area demaniale può in astratto dare luogo sia ad un diritto di natura reale, riconducibile alla proprietà superficaria (cfr. Cass., 1718/07 e 21054/07, proprio con riferimento all'ipotesi di stabilimento balneare), sia ad un diritto di natura personale, che possa essere fatto valere nei

confronti del solo concedente, gravando sulla parte che invoca tale seconda configurazione giuridica l'onere di dedurre chiari indici rilevatori (Cass., 4402/98 e 7300/01), tra i quali rilievo decisivo deve essere attribuito alla destinazione dell'opera costruita dal concessionario al momento della cessazione del rapporto, "dato che è evidente che, se essa torna nella disponibilità del concedente, ci troviamo in presenza di un rapporto obbligatorio" (così Cass., 22757/04).

Premesso che il relativo accertamento, integrando una questione di fatto, va rimesso al giudice del merito, deve sottolinearsi che, nel caso di proprietà superficaria, l'assoggettamento dell'immobile all'Ict deriva dal testo originario del D.Lgs. n. 504/1992, art. 3 (v. Cass. 7273/99) e non dalla modifica apportata dal D.Lgs. n. 446/1997, art. 58, comma 1, che ha espressamente ricompreso tra i soggetti passivi il titolare del diritto di superficie, essendo pacifico nella giurisprudenza di questa Corte il carattere meramente interpretativo della norma del 1997 (Cass. 242/04, 17730/06 e altre).

2. La sentenza impugnata, ispirata ad un erroneo principio di diritto, va pertanto cassata, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche.

Il giudice di rinvio dovrà preliminarmente accertare, in punto di fatto, se il diritto del concessionario abbia, nella specie, natura reale (proprietà superficaria) o personale, alla stregua dei criteri indicati sub 1.1; nel caso in cui ritenga che abbia natura reale, farà applicazione del seguente principio di diritto: "con riguardo al concessionario di area demaniale cui il provvedimento amministrativo attribuisca un diritto reale di edificare e mantenere manufatti sull'area oggetto di concessione, l'edificazione del manufatto rende applicabile, ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, artt. 1 e 3 (anche nella formulazione in vigore prima delle modificazioni introdotte a decorrere dal 1 gennaio 1998 con il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 58), l'Ict a carico del concessionario stesso in veste di proprietario del manufatto". (*Omissis*).

(1) La soggettività Ict dei concessionari di aree demaniali.

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. La soggettività passiva nell'Ict. — 3. La problematica identificazione degli elementi indicatori della natura reale e/o obbligatoria. — 4. Conclusioni.

1. Premessa.

La sentenza giunge a riconoscere, ancora una volta (1), la soggettività passiva, ai fini dell'Ict, dei concessionari di beni demaniali, sin dall'originaria

(1) Cass., 12 giugno 1999, n. 5802, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1641; Cass., 2 luglio 1999, n. 6809, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1797, ribadite più recentemente da Cass., 2 agosto 2000, n. 10137 e Cass., 1 agosto 2002, n. 11460, entrambe in banca dati *Big Unico*; Cass., 26 aprile 2005, n. 8637, in *Fin. loc.*, 2005, p. 115. La teoria sulla quale si basa tale

formulazione dell'art. 3, D.Lgs. n. 504/1992. Nel caso *de quo* si tratta di un soggetto titolare di uno stabilimento balneare sovrastante un tratto di arenile oggetto di concessione demaniale.

Tale problematica ha dato vita ad un vivace dibattito in virtù dei diversi interventi legislativi, che hanno a più riprese modificato la lettera della norma. Infatti, ad una prima elencazione, che ricomprendeva tra i soggetti passivi dell'imposta soltanto il proprietario, l'usufruttuario ed il titolare del diritto di uso o di abitazione, con l'art. 58, D.Lgs. n. 446/1997, si è aggiunto il titolare del diritto di superficie; con l'art. 18, 3 co., L. n. 388/2000, infine, sono stati ricompresi *tout court* i concessionari demaniali.

La società contribuente, titolare di uno stabilimento balneare sovrastante un tratto di arenile, oggetto di concessione demaniale, riteneva il bene assoggettabile ad ICI solo a far data dal 2001, per effetto dell'art. 18, L. n. 388/2000, modificativo, appunto, dell'art. 3, D.Lgs. n. 504/1992.

A ragion veduta, invece, il Comune ricorrente ha accertato e calcolato l'imposta, tenendo conto dell'art. 3, D.Lgs. n. 504/1992, che, sin dalla iniziale enunciazione ha ricompreso tra i soggetti passivi del tributo il titolare di un diritto reale di godimento di un immobile costruito, in forza di un atto concessorio su area demaniale (2).

D'altra parte, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che l'art. 18, L. n. 388/2000, nell'ampliare l'ambito applicativo dell'art. 3, D.Lgs. n. 504/1992, ha esteso semplicemente la soggettività passiva dell'imposta a tutti i concessionari di aree demaniali. Tale intervento è giunto a ricomprendere fra i soggetti passivi anche il concessionario di area demaniale titolare di situazioni soggettive di natura obbligatoria, precedentemente non soggetto all'imposta; viceversa, in via interpretativa il "proprietario" di un immobile costruito in forza di concessione, su un bene demaniale, può ritenersi ricompreso *ab origine* tra i soggetti passivi dell'ICI, in quanto titolare di diritti concessori di natura reale.

orientamento è quella dell'assunzione, da parte di chi costruisce un edificio su area concessa in superficie, della qualificazione di proprietario superficario della costruzione.

(2) La "concessione" di beni pubblici è un provvedimento amministrativo attraverso il quale si conferiscono diritti di natura personale o reale, su un determinato bene appartenente alla Pubblica Amministrazione. Per la dottrina amministrativa v.: VIRGA, *Diritto amministrativo*, Milano, 2002; SORACE - MARZUOLI, *Concessioni amministrative*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, 1999, p. 282. La concessione demaniale è fattispecie complessa, in cui al provvedimento amministrativo concessorio accede un vero e proprio rapporto contrattuale, al quale si applica la disciplina codicistica dei contratti, salve le deroghe di carattere pubblicistico, su tali profili si rinvia a: ANGELONE, *Le concessioni demaniali marittime ad uso turistico ricreativo: diritti del concessionario, situazioni concessorie, competenze*, in *Regioni e demanio marittimo*, Milano, 1999, p. 24; DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 270; ID., *La natura giuridica dei canoni demaniali*, in AA.VV., *La gestione del demanio marittimo*, Milano, 2002, p. 63; BASILAVECCHIA, *Le problematiche tributarie nella gestione del demanio marittimo*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1 ss.

2. La soggettività passiva nell'Ici.

Per definire il presupposto dell'Ici occorre avere riguardo non solo alla situazione giuridica considerata dal Legislatore quale fatto imponible (art. 1, D.Lgs. n. 504/1992), ma anche alla individuazione dei soggetti passivi (art. 3).

Sotto il primo profilo, presupposto del tributo è «il possesso di fabbricati, di aree edificabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati», compresi pertanto gli immobili strumentali o quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa.

Quanto alla soggettività passiva, è attribuita, nel testo attuale, al proprietario dell'immobile, a chi abbia la titolarità dei diritti di superficie, usufrutto, enfiteusi, uso e abitazione, nonché al concessionario demaniale, a prescindere da ogni criterio di collegamento di carattere territoriale, che non sia quello dell'ubicazione dell'immobile (3).

Si è sostenuto, al riguardo, che l'esclusione della soggettività passiva del nudo proprietario attenui in qualche modo il carattere patrimoniale del tributo, assegnando rilevanza non al bene patrimoniale in sé, ma alla potenziale produttività di reddito (4). L'osservazione coglie certamente nel segno, ma la scelta legislativa sembra da spiegare anche con un'esigenza di semplificazione che consigliava di individuare la relazione tra presupposto e soggetto non tanto nella specifica proprietà dell'immobile, quanto nell'accezione di "possesso" già accolta dal sistema delle imposte sui redditi, nel quale i redditi immobiliari sono appunto generalmente imputati al titolare di diritti reali di godimento, e non al proprietario.

Orbene, proprio i successivi interventi legislativi, che hanno a più riprese modificato la formulazione letterale dell'art. 3, D.Lgs. n. 504/1992, sembrerebbero, almeno in apparenza, giustificare la tesi di chi vorrebbe i concessionari di superfici demaniali soggetti ad Ici sui fabbricati esistenti su dette superfici soltanto a far data dall'1.1.2001: ma la ricostruzione non può essere condivisa.

Come si è detto nella formulazione originaria della disposizione, i soggetti passivi dell'imposta erano elencati mediante la designazione dei rispettivi titoli di "possesso" — costitutivi di altrettante situazioni di soggettività passiva dell'Ici — specificati nel diritto di proprietà degli immobili (fabbricati).

(3) Gran parte della dottrina riteneva che nel testo originario dell'art. 3, D.Lgs. n. 504/1992, né il superficiario, né l'enfiteuta erano considerati soggetti passivi, potendo essi al più subire la rivalsa del concedente. (v.: PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva: che delusione!*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994; TOSI, *I tributi locali*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amateucci, IV, Padova, 1994, p. 346; TRIMELONI, *Ici: diritto di superficie costituito dal comune a favore di cooperative*, in *Giur. trib.*, 1995, p. 389; GIOVANNARDI, *Diritto di superficie costituito dal comune a favore di cooperative e imposta comunale sugli immobili*, in *Giur. trib.*, 1998, p. 180).

(4) Su tali profili si rinvia alle considerazioni di MARINI, *Imposta comunale sugli immobili*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1995; ID., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, p. 9 ss.; BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'Ici*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1354 ss.

eati, aree edificabili, terreni agricoli) e nei diritti reali di usufrutto, uso o di abitazione sugli stessi. Figuravano, inoltre, soggetti passivi il concedente del diritto di superficie e di enfiteusi sugli immobili ed il locatore/concedente, nella locazione finanziaria (di immobili); con diritto di rivalsa dei soggetti/concedenti, rispettivamente nei confronti del superficiario, dell'enfiteuta e del locatario.

Successivamente l'art. 58, 1 co., lett. a), D.Lgs. n. 446/1997, ha riformulato il testo originario dell'art. 3, D.Lgs. cit., con la rielencazione dei singoli titoli costitutivi di soggettività passiva dell'Ici: diritto di proprietà, diritto di usufrutto, uso, abitazione, superficie, enfiteusi e locazione finanziaria di immobili in capo rispettivamente al titolare di diritti reali ed al locatario. Infine, l'art. 18, 3 co., L. n. 388/2000, ha designato come soggetto passivo dell'Ici anche i concessionari su aree demaniali (5), individuandosi nel (rilascio del) provvedimento amministrativo di concessione un titolo specifico costitutivo della soggettività passiva dell'imposta.

Dal combinato disposto degli artt. 1 e 3 del D.Lgs. n. 504/1992, emerge, per quanto interessa in questa sede, che sono soggetti ad Ici i proprietari di fabbricati ed i titolari di diritti reali di godimento (6) sugli stessi (una precisazione s'impone per i titolari del diritto di superficie, dei quali si dirà *infra*).

Una volta individuato il presupposto del tributo nella titolarità di un diritto reale di godimento, è evidente che l'Ici era applicabile al concessionario demaniale anche prima della L. n. 388/2000, sempreché fosse configurabile un diritto reale (successivamente sono diventati soggetti passivi anche i concessionari demaniali titolari di meri diritti obbligatori).

L'art. 18, L. n. 388/2000, non ha fatto altro che estendere la soggettività passiva dell'Ici, *tout court*, a tutti i concessionari di aree demaniali.

La fattispecie considerata dalla norma riguarda, quindi, anche il mero concessionario di bene demaniale, precedentemente non assoggettato all'imposta.

La Corte, sulla scia di alcuni significativi precedenti (7), si è pronunciata

(5) Sulla soggettività passiva dei concessionari v. per tutti TRIMELONI, *Imposta comunale sugli immobili e regime delle concessioni su aree demaniali*, in *Fin. loc.*, 2005, p. 13, secondo cui l'art. 18, L. n. 388/2000, ha introdotto una fattispecie nuova, designando il provvedimento di concessione su aree demaniali, come titolo costitutivo di soggettività passiva dell'Ici, facendone derivare l'inapplicabilità della disposizione ai rapporti sorti nella vigenza delle norme preesistenti.

(6) Ogni diritto reale di godimento consiste in una o più facoltà che il suo titolare può esercitare sulla cosa e che, nel loro insieme, compongono il cosiddetto contenuto del diritto. L'orientamento tradizionale ritiene che i diritti reali su cosa altrui formino un numero chiuso: sono soltanto quelli previsti come tali dalla legge; i privati non possono crearne di altri; (su tali profili si rinvia a GALGANO, *Diritti reali*, in *Dizionario enciclopedico del diritto*, Padova, 1996, pp. 552-555). Tuttavia risulta evidente la particolarità dei diritti del concessionario demaniale, da vagliarsi in base al Codice della Navigazione.

(7) Cass., 3 dicembre 2004, n. 22757, in *Fisco*, 2005, p. 1625 e Cass., 26 aprile 2005, n. 8637, cit.

in merito alla circostanza che «il provvedimento amministrativo di concessione *ad aedificandum* su una area demaniale può in astratto dare luogo sia ad un diritto di natura reale, riconducibile alla proprietà superficiaria (8), sia ad un diritto di natura personale, che possa essere fatto valere nei confronti del solo concedente, gravando sulla parte che invoca tale seconda configurazione giuridica l'onere di dedurre chiari indici rilevatori» (9); a tal fine «rilevo decisivo deve essere attribuito alla destinazione dell'opera costruita dal concessionario al momento della cessazione del rapporto, dato che è evidente che, se essa torna nella disponibilità del concedente, ci troviamo in presenza di un rapporto obbligatorio».

Inoltre, sempre per la giurisprudenza di legittimità, la natura demaniale di un bene non rappresenta un ostacolo giuridico alla costituzione in favore di privati, mediante concessione, di diritti di natura reale che abbiano ad oggetto la fruizione del bene medesimo. Ne deriva che è compito dell'interprete «procedere all'esegesi dell'atto di concessione del godimento di bene pubblico, che deve essere condotta alla stregua del suo contenuto come risulta esplicitato nella sua regolamentazione nelle clausole in cui si articola, di modo che possa verificarsi se il suddetto atto rappresenti in concreto titolo costitutivo del diritto reale suddetto ovvero di un diritto di natura obbligatoria» (10).

3. *La problematica identificazione degli elementi indicatori della natura reale e/o obbligatoria.*

Nella concreta fattispecie, il Comune ha accertato e determinato l'imposta nei confronti della società contribuente, tenendo presente il solo presupposto rappresentato dalle costruzioni realizzate sull'arenile da parte del concessionario e sul quale quest'ultimo vanta un diritto di proprietà o altro diritto reale.

Orbene, non può essere posto in dubbio l'assoggettamento di tali costruzioni all'Ici.

Secondo l'art. 2, 3 co., D.M. 2.1.1998, n. 28 (Regolamento recante norme in tema di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale) il concetto di unità immobili-

(8) In tal senso Cass., 26 gennaio 2007, n. 1718, in *Fin. loc.*, 2007, p. 73; Cass., 8 ottobre 2007, n. 21054, in banca dati *De Jure*, proprio con riferimento all'ipotesi di stabilimento balneare.

(9) La stessa sentenza in rassegna richiama le decisioni Cass., 4 maggio 1998, n. 4402, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 23; e Cass., 29 maggio 2001, n. 7300, in banca dati *fisconline*.

(10) Così Cass., 26 aprile 2005, n. 8637, cit. Tale decisione ha il pregio di ribadire il principio di carattere generale secondo cui è configurabile come diritto di superficie la situazione giuridica soggettiva del concessionario di aree demaniali, sussistendo determinati requisiti tali da configurare profili di realtà; conforme a Cass., Sez. Un. 13 febbraio 1997, n. 1324, in *Giust. civ.*, 1997, p. 236, secondo cui «la natura demaniale del bene in concessione, non esclude la sua possibile qualificazione in termini di diritto di superficie».

liare comprende anche «...le costruzioni ovvero le porzioni di esse, ancorate o infisse al suolo, di qualunque materiale costruite nonché gli edifici sospesi e galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risultino verificate le condizioni funzionali e reddituali Del pari, sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati, ancorché semplicemente appoggiati al suolo quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale».

Tali principi sono confermati dalla prassi ministeriale (11), secondo cui «alcuni beni in concessione, ad es. gli stabilimenti balneari, sono iscritti in catasto ed inseriti nella categoria catastale "D/12 — unità immobiliari caratterizzate da concessione demaniale per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile", e quindi con rendita catastale regolarmente attribuita».

È chiaro che un conto è il dato catastale, altro è il diritto reale; tuttavia anche secondo l'orientamento fatto proprio dalla giurisprudenza e dalla dottrina prevalenti il titolare di una concessione su beni demaniali gode di un diritto pieno ed incondizionato nei confronti della generalità dei soggetti e di uno affievolito verso la Pubblica Amministrazione (12).

In particolare si è ritenuto (13) possano concretare un'ipotesi di uso eccezionale, implicante il conferimento di un diritto assimilabile, nei rapporti con gli altri privati, alla categoria dei diritti reali su cosa altrui, le concessioni di occupazione di suolo pubblico per fini di utilità esclusivamente privata, effettuate mediante costruzioni o manufatti, dato che il potere attribuito al concessionario si estrinseca direttamente sulla cosa che ne costituisce l'oggetto immediato e può essere fatto valere *erga omnes*, ancorché nei limiti posti dalla natura e dalla funzione della cosa stessa (14).

Diviene allora indispensabile verificare, attraverso l'interpretazione delle clausole del provvedimento concessorio, sia la natura, sia gli effetti delle facoltà attribuite al concessionario; in altri termini, occorre stabilire se sussistono indici rivelatori del conferimento di facoltà aventi "consistenza

(11) Risoluzione 6 marzo 2003, n. 1/DPF, in banca dati *fisconline*. Sul punto v.: LA ROCCA, *Ici: l'estensione della soggettività passiva al concessionario di aree demaniali alla luce della risoluzione n. 1/DPF del 6 marzo 2003*, in *Fisco*, 2003, p. 2591; BASILAVECCHIA, *Profili eccentrici di soggettività passiva nell'Ici: l'utilizzatore nel leasing, i concessionari demaniali, il diritto di abitazione, il fallimento, l'eredità giacente*, in *Fin. loc.*, 2004, p. 70 ss.; MARINI, *Presupposti e soggetti passivi dell'Ici*, in *Fin. loc.*, 2004, p. 30; CIANFROCCA, *Questioni aperte in materia di imposta comunale sugli immobili*, in *Fin. loc.*, 2005, p. 45.

(12) In tal senso v.: Cass., SS.UU., 16 marzo 1960 n. 539; CdS 19 gennaio 1988 n. 11, in *Foro amm.*, 1988, p. 35; e, da ultimo, Cass., 9.3.2004 n. 4769, in *Foro amm.*, 2004, p. 638.

(13) Cass., 6 giugno 1968 n. 1711, in *rev. finanze.it*.

(14) Al riguardo v. Cass., 4 maggio 1998 n. 4402, *cit.*, che in tema di imposta di registro ha ritenuto applicabile, al provvedimento di concessione di beni demaniali, l'imposta prevista per gli "atti costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento", pari all'8% del valore venale del diritto, e non la diversa imposta di registro prevista per le "concessioni su beni demaniali" pari al 2%, proprio in ragione del fatto che sono configurabili sia concessioni demaniali costitutive di diritti reali, sia concessioni demaniali costitutive di diritti obbligatori (aventi, quindi, natura paraloativa).

reale” su costruzioni già esistenti sull’area demaniale, accatastate o da accatastare (ad es., in ordine a stabilimenti balneari, impianti sportivi, posti barca, autorimesse, ecc.); oppure delle facoltà di realizzare sull’area demaniale fabbricati aventi i requisiti di costruzioni stabili, di qualunque materiale costituiti; (costruzioni da iscrivere in catasto fabbricati) (15).

Nel caso trattato dalla sentenza in rassegna, anche se non è dato conoscere il contenuto specifico del titolo concessorio, emergono molteplici elementi sintomatici della natura reale del diritto configurabile in capo al concessionario.

La concreta fattispecie, verosimilmente, riguarda la costituzione di un diritto reale, in quanto:

(i) sussiste la facoltà per il concessionario demaniale marittimo di costituire ipoteca (ex art. 41 cod. nav. R.D. 30 marzo 1942, n. 327) sulle opere realizzate: infatti — dal momento che normalmente l’ipoteca volontaria può essere concessa soltanto dal proprietario del bene — a ciò consegue che la previsione della predetta facoltà rappresenta la riprova della costituzione in capo al concessionario di un diritto di superficie, dal quale deriva la proprietà dell’opera realizzata sull’arenile o quanto meno l’esistenza di un altro diritto di tipo reale (superficie, usufrutto, uso, etc.);

(ii) altro profilo determinante si desume dalla disciplina prevista dagli artt. 46 cod. nav. e 30 reg. es. nav. mar. D.P.R. 15 febbraio 1952, n. 328; infatti, la previsione sia della vendita, sia della esecuzione forzata, aventi ad oggetto le costruzioni insistenti sull’arenile presuppone che il venditore, ovvero il debitore esecutato, sia “proprietario” di dette opere;

(iii) la circostanza che, salvo diversa previsione dell’atto di concessione, alla fine del rapporto, le opere non amovibili costruite sull’area demaniale debbano essere devolute allo Stato senza indennizzo, non è di per sé risolutiva sotto alcun profilo; al riguardo si deve infatti distinguere tra normali concessioni costitutive di diritti reali (e quindi oggetto di ipoteca, vendita ed esecuzione forzata) — v. *retro* — e concessioni in deroga al regime codicistico, che proprio in virtù di specifiche clausole contemplino meri diritti

(15) Sul punto v.: BASILAVECCHIA, *Profili eccentrici di soggettività passiva nell’Ici* ..., cit., p. 70, il quale osserva che il concessionario è soggetto al pagamento dell’Ici, quando «... l’immobile appartenga a quelli il cui possesso realizza il presupposto dell’imposta e pertanto ... oggetto dell’imposta sono sostanzialmente i fabbricati realizzati o comunque fruiti, nell’ambito del rapporto di concessione, rimanendo escluse le aree scoperte demaniali, quali quelle del litorale, ecc.»; MARINI, *Presupposti e soggetti passivi nell’Ici*, cit., p. 30, ritiene necessario che, nei casi di concessione su aree demaniali, ricorra l’elemento oggettivo del presupposto dell’Ici, cioè il “possesso” di un bene immobile iscrivibile in catasto ed esclude dall’ambito del presupposto le aree scoperte demaniali e fa rientrare nell’ambito oggettivo dell’Ici i fabbricati realizzati o comunque fruiti dal concessionario. Secondo CIANFROCCA, *Questioni aperte* ..., cit., p. 45, l’art. 18, 3 co., L. n. 388/2000, integrando l’art. 3, 2 co., D.Lgs. n. 504/1992, con l’inclusione tra i soggetti passivi dell’Ici i concessionari su aree demaniali, avrebbe privilegiato essenzialmente la «funzione di godimento del bene immobile, che costituisce una delle caratteristiche del rapporto concessorio».

personali/obbligatori tali da comportare come puro e semplice effetto naturale la devoluzione dell'opera allo Stato;

(iv) il profilo della gratuita devoluzione allo Stato delle opere realizzate dal concessionario demaniale assume comunque indubbio rilievo sotto il profilo dell'ammortamento civilistico e fiscale dei relativi costi di costruzione; è infatti evidente che soltanto a fronte di un cespite afferente al patrimonio del concessionario questi potrà dedurre le quote di ammortamento.

Ciò posto, le sopra richiamate disposizioni consentono di affermare almeno in via presuntiva che l'atto concessorio normalmente (ovvero nel naturale assetto del Codice della navigazione) comporta la costituzione di un diritto di superficie (ovvero di usufrutto, o di uso, ma comunque pur sempre un diritto di natura reale), avente ad oggetto il diritto di realizzare e/o mantenere ed utilizzare le opere esistenti sull'arenile.

Per quanto riguarda i limiti temporali al diritto reale derivanti dalla durata della concessione è sufficiente considerare l'art. 953 c.c., che prevede la possibilità di costituire il diritto di superficie per un tempo determinato, ovvero l'art. 979 c.c., secondo cui la durata dell'usufrutto non può eccedere la vita dell'usufruttuario e comunque, ove sia costituito a favore di persona giuridica, non può durare più di trent'anni (nulla osta alla costituzione di un diritto di superficie o di usufrutto per anni quattro, otto, etc.).

Ciò premesso, deve sottolineare che gli interventi legislativi succedutisi nel tempo sull'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992 non hanno in alcun modo inciso sulla soggettività passiva ai fini Ici del concessionario demaniale che, in forza dell'atto di concessione, sia titolare di diritti reali di godimento.

Nulla quaestio ove in capo al concessionario si configuri un diritto di usufrutto sulle costruzioni esistenti sull'arenile, giacché sin dalla sua originaria formulazione l'art. 3 cit. inseriva tra i soggetti passivi dell'imposta il titolare del diritto di usufrutto.

Le conclusioni non mutano anche ove si ritenga (ed è questa la configurazione giuridica che ormai prevale) che il concessionario sia titolare di un diritto di superficie in forza del quale, diviene inequivocabilmente proprietario di quanto insiste sull'area demaniale, e, proprio in quanto tale, soggetto passivo dell'imposta, dovendosi riconoscere alla novella di cui al D.Lgs. n. 446/1997 natura interpretativa e non innovativa (16).

A conferma di ciò basti considerare quanto ritenuto dal Ministero delle Finanze (17) (prima della novella introdotta dal D.Lgs. n. 446/1997), secondo cui: «per effetto della costituzione del diritto di superficie la proprietà della costruzione rimane distinta e separata rispetto alla proprietà del suolo

(16) In tal senso Cass., 12 gennaio 2004, n. 242, in *Fin. loc.*, 2004, p. 59. Tuttavia, la dottrina era orientata in senso più restrittivo (v. *retro* nota 3). La legge delega (art. 3, 149 co., L. 23 dicembre 1996, n. 662 — Misure di razionalizzazione della finanza pubblica) prevedeva l'integrazione della disciplina riguardante l'Ici, stabilendo, ai fini degli artt. 1 e 3 del D.Lgs. n. 504/1992, che presupposto dell'imposta è la proprietà o la titolarità di diritti reali di godimento (sul punto si trattava, quindi, di esplicitare le tipologie) nonché del diritto di utilizzazione del bene nei rapporti di locazione finanziaria (questo era il dato innovativo).

(17) Circ. min. 9 giugno 1993, n. 4/154, in www.finanze.it.

sottostante alla costruzione medesima. Durante il periodo che va dalla data di costituzione del diritto di superficie fino alla data di ultimazione della costruzione e, quindi, anche nel corso dei lavori di costruzione, la base imponibile Ici è costituita soltanto dal valore venale in comune commercio del suolo sul quale si sta costruendo, il quale è considerato comunque area fabbricabile; il soggetto passivo Ici, ovvero sia colui che è obbligato alla presentazione della dichiarazione ed al versamento dell'imposta, è, per detto periodo, il proprietario del suolo. Nel periodo successivo, che inizia a decorrere dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione, la base imponibile Ici è costituita dal valore del fabbricato; il soggetto passivo Ici, a decorrere da tale data, è il soggetto proprietario del fabbricato. A decorrere dalla data stessa il soggetto proprietario del suolo sottostante alla costruzione realizzata, non è più soggetto passivo Ici, per tale suolo, in quanto trattasi di immobile non avente le caratteristiche né di area edificabile né di terreno adibito all'esercizio di attività agricole e, quindi, al di fuori del campo di applicazione dell'Ici».

Del resto, come chiarito dallo stesso Ministero delle Finanze (18) (prima della novella del 1997), «il secondo comma dell'art. 3, nei riflessi del diritto di superficie, è destinato ad operare dalla data di costituzione del diritto di superficie fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione», giacché a decorrere da tale momento, in base alla regola generale di cui all'art. 3, 1 co., D.Lgs. n. 504 cit., soggetto passivo dell'imposta sul fabbricato sarà il proprietario dello stesso, che è — giova ribadirlo — soggetto diverso dal proprietario dell'area sottostante. Prosegue, infatti, la richiamata circolare «a decorrere dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione (ovvero, se antecedente, a decorrere dalla data di utilizzo) l'oggetto della tassazione Ici è rappresentato dal fabbricato; e, pertanto, obbligato al pagamento dell'Ici per il fabbricato stesso è il suo proprietario ovvero, il soggetto che su di esso abbia il diritto reale di usufrutto, uso od abitazione (il diritto di superficie, ai sensi del codice civile, comporta che la proprietà della costruzione rimane distinta e separata dalla proprietà del suolo sottostante alla costruzione medesima)».

Anche la Corte di Cassazione non ravvisa differenze sostanziali tra il testo originario dell'art. 3, D.Lgs. n. 504/1992 e quello risultante dalla modifica apportata con il D.Lgs. n. 446/1997. Invero, secondo l'originaria formulazione, soggetto passivo dell'imposta era il proprietario degli immobili, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso abitazione; per gli immobili concessi in superficie, obbligato era il concedente, con diritto di rivalsa sul superficiario.

La norma come modificata dal D.Lgs. n. 446/1997, precisa che soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario ovvero il superficiario. Non rileva più la distinzione tra diritto di superficie (sul terreno) e diritto di proprietà (sul fabbricato). La norma sopravvenuta non è innovativa, ma semplicemente esplicativa e chiarificatrice della portata originaria dell'art. 3, D.Lgs. n.

(18) Dip. Entrate, Dir. centr. fiscalità locale, Circ. min. 14 giugno 1995, n. 172/E, in *www.finanze.it*.

504/1992 (19); tale rilievo risulta assorbente anche per quanto riguarda il concessionario demaniale titolare di diritti reali, ciò in quanto l'art. 18, L. n. 388/2000, ha esteso la soggettività passiva anche al mero concessionario di aree demaniali, precedentemente non soggetto all'imposta in quanto titolare di diritti obbligatori (v. *retro* nota 16).

Pertanto i concessionari demaniali titolari di diritti reali di godimento, ivi compreso il diritto di superficie, debbono considerarsi soggetti passivi dell'Ici anche prima della novella di cui al D.Lgs. n. 446/1997, proprio in virtù delle norme che disciplinano il presupposto e la soggettività passiva (artt. 1 e 3 del D.Lgs. n. 504), in termini di situazioni giuridiche soggettive di tipo reale.

4. Conclusioni.

Alla luce delle suesposte considerazioni appare ragionevole la soluzione per la quale ha optato la Corte di Cassazione che si è posta sulla strada tracciata sia dalla pregressa giurisprudenza di legittimità, sia dalla prassi ministeriale, secondo cui la soggettività passiva ai fini dell'Ici del concessionario titolare di diritti reali di godimento era configurabile *ab origine*.

A partire dal 1 gennaio 1998, per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 58, D.Lgs. n. 446/1997, sono diventati soggetti passivi dell'Ici anche i titolari del diritto di enfiteusi, nonché i locatari, per gli immobili concessi in locazione finanziaria. Fino all'entrata in vigore della norma, per gli immobili concessi in enfiteusi e in locazione finanziaria, il soggetto passivo era rappresentato dal concedente, il quale aveva la facoltà (non l'obbligo) di rivalersi rispettivamente sull'enfiteuta o sul locatario.

Viceversa, per quanto riguarda il diritto di superficie si deve ritenere ormai acclarata la natura meramente interpretativa dell'art. 58 cit.

L'ulteriore modifica legislativa, di cui all'art. 18, L. n. 388/2000, ha esteso la soggettività passiva dell'imposta ai concessionari demaniali titolari di meri diritti obbligatori.

Il problema resta, quindi, aperto per i periodi di imposta anteriori al 2001, laddove si tratta di acclarare la natura reale o personale dei diritti configurabili in capo al concessionario demaniale.

Al riguardo, la sentenza in rassegna, afferma inequivocabilmente che grava sulla parte che invoca la configurabilità di un diritto di natura personale l'onere di dedurre gli indici rilevatori di tale natura.

Sotto tale profilo la sentenza prospetta quindi, una connotazione ordinaria (naturalistica) del diritto concessorio come diritto reale, laddove sia stata realizzata un'opera dal concessionario in base ad un provvedimento amministrativo abilitativo all'intervento edilizio.

Lascia tuttavia, perplessi il riferimento effettuato dalla stessa sentenza alla destinazione dell'opera costruita dal concessionario al momento della cessazione del rapporto.

Rischia di essere fuorviante valorizzare la devoluzione dell'opera nella

(19) Cass., 12 gennaio 2004, n. 242, cit.

fase terminale del rapporto concessorio senza considerare che nella fase attiva del rapporto l'opera poteva essere fatta oggetto di ipoteca (art. 41 cod. nav.), di vendita (art. 46 cod. nav.), di esecuzione coattiva (art. 46 cod. nav.), di ammortamento dei costi. Tutti profili questi che evidenziano indiscontabilmente la natura reale del diritto del concessionario demaniale sull'opera.

Pertanto, la sentenza non può che aver fatto riferimento ad una ipotesi in cui l'atto di concessione, in deroga all'ordinario regime del codice della navigazione, risulti tale da non consentire al concessionario l'ipoteca, la vendita, l'ammortamento, ecc. Ipotesi certamente compatibile con il sistema del codice della navigazione, ma che risponde ad un peculiare assetto del rapporto concessorio da vagliarsi attentamente nelle diverse fattispecie concrete.

DOTT. CATERINA VERRIGNI
Università di Chieti - Pescara