

28160/08



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vincenzo	CARBONE	- Primo Presidente -
Dott. Salvatore	SENESE	- Pres. di sezione -
Dott. Antonino	ELEFANTE	- Pres. di sezione -
Dott. Mario Rosario	MORELLI	- Pres. di sezione -
Dott. Mario	FINOCCHIARO	- Consigliere -
Dott. Lucio	MAZZIOTTI DI CELSO	- Consigliere -
Dott. Salvatore	SALVAGO	- Consigliere -
Dott. Renato	RORDORF	- Consigliere -
Dott. Raffaele	BOTTA	- Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

ISTITUTO AUTONOMO CASE POPOLARI DELLA PROVINCIA DI NAPOLI, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, PIAZZA AUGUSTO IMPERATORE 22, presso lo studio dell'avvocato ANDREA CUCCIA, rappresentato e difeso dall'avvocato, prof. ERMANNO BOCCHINI giusta delega a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI ERCOLANO, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA FOGLIANO 35, presso lo studio dell'avvocato ALFREDO PIERETTI, rappresentato e difeso dagli avvocati ANDREA SCOGNAMIGLIO e SERGIO SORIA giusta delega a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della

ESCLUSIONE

Oggetto

ICI. Esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), D.Lgs. n. 504 del 1992. Spettanza agli IACP. Esclusione

R.G.N. 26094/06

Cron. 28160

Rep.

Ud. 11/11/08

2008

1022



Campania (Napoli), Sez. 7, n. 317/7/05, dell'11 luglio 2005, depositata 12 luglio 2005, non notificata;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 11 novembre 2008 dal Consigliere Raffaele BOTTA;
uditi gli avvocati ERMANNO BOCCHINI, per la parte ricorrente, e SERGIO SORIA, per la parte resistente;
udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. Domenico IANNELLI che ha concluso per il rigetto del ricorso

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO.

La controversia ha origine dall'impugnazione da parte dello IACP di Napoli dell'avviso di liquidazione relativo all'ICI 1993 notificato ad istanza del Comune di Ercolano per il complesso di alloggi costruiti, per la quasi totalità, su aree di proprietà del Comune nell'ambito dei programmi di edilizia residenziale pubblica.

La Commissione adita rigettava il ricorso. L'appello dello IACP era rigettato con la sentenza in epigrafe, la quale dichiarava non spettante all'ente la pretesa esenzione ex art. 7, lettera *i*), D.Lgs. n. 504 del 1992.

Avverso tale sentenza la IACP propone ricorso per cassazione con quattro motivi, cui resiste il Comune con controricorso. Entrambi le parti hanno depositato memoria. La difesa della parte ricorrente ha anche depositato note di udienza in risposta alle conclusioni del P.G.

La quinta Sezione della Corte di Cassazione, con ordinanza del 24 gennaio – 21 febbraio 2008, ha trasmesso gli atti al Primo Presidente, per questione di massima di particolare importanza, per cui oggi la causa è chiamata alla odierna udienza innanzi a queste Sezioni Unite.

MOTIVAZIONE

1. L'ordinanza a seguito della quale la causa è chiamata all'odierna udienza innanzi a queste Sezioni Unite pone la questione se spetti agli IACP l'esenzione prevista dalla lettera *i*) dell'art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 504 del 1992, la cui disposizione esenta dall'ICI «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera *c*) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazio-



ni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera *a*), della legge 20 maggio 1985, n. 222». Gli IACP, afferma l'ordinanza, sono da considerarsi enti pubblici non economici con finalità di costruire e porre a disposizione dei cittadini meno abbienti e bisognosi appartamenti economici senza fine di lucro e con modalità non mercantili, sicché essi possono definirsi veri e propri enti assistenziali: essi, assegnando gli appartamenti ai cittadini che ne abbiano titolo, pongono in essere una diretta utilizzazione a fini assistenziali degli immobili *de quibus*, mentre il canone percepito a seguito dell'assegnazione, non rappresenta un corrispettivo del godimento dell'immobile ma sopprime alle spese di manutenzione e di gestione e l'eventuale residuo va versato alla Cassa depositi e prestiti. L'ordinanza, quindi, pur prendendo atto dell'assenza di un contrasto all'interno dell'orientamento della Corte in ordine alla non spettanza dell'esenzione motivata principalmente per difetto dell'utilizzo diretto dell'immobile da parte dell'ente, invita ad una rimediazione del problema, in particolare alla luce della disposizione di interpretazione autentica dettata dall'art. 7-*bis*, comma 2-*bis*, D.L. n. 203 del 2005, a norma del quale «l'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera *i*) del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale».

2. La premessa fondamentale per una corretta soluzione della questione prospettata è che la norma di cui si discute prevede una esenzione, ossia un trattamento agevolato in materia tributaria, che l'orientamento consolidato della giurisprudenza ritiene debba essere di "stretta interpretazione" (in questo senso v. Cass. n. 6328 del 2008 – con riferimento all'agevolazione prevista in materia successoria dall'art. 13, L. n. 346 del 1990 –, n. 381 del 2006 – con riferimento all'esenzione dall'INVIM decennale per i benefici ecclesiastici –, n. 26106 del 2005 – con riferimento all'INVIM straordinaria per gli immobili classificati in categoria "D" o "E", la quale «si fonda sulla classificazione formale



dell'immobile, e non può quindi essere estesa ad unità immobiliari ascrivibili solo potenzialmente ad una delle predette categorie»). Per il caso specifico che qui interessa, il principio è stato ribadito da Cass. n. 10646 del 2005, la quale ha affermato che l'art. 7, comma 1, lettera *i*), D.Lgs. n. 504 del 1992 «ha natura speciale e derogatoria della norma generale, ed è perciò di stretta interpretazione, non può essere applicata al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate, stante il divieto non solo di applicazione analogica, ma anche di interpretazione estensiva, posto in riferimento alla legge speciale dall'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile».

3. Ciò stabilito è agevole comprendere come rimanga insuperabile uno dei capisaldi sui quali si fonda l'interpretazione giurisprudenziale della norma sin qui affermatasi senza incertezze: l'uso diretto dell'immobile da parte dell'ente, quale condizione dell'esenzione concessa dalla norma in esame. E' stato, infatti, precisato che l'esenzione dall'imposta che l'art. 7, comma 1, lett. *i*), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, prevede per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, primo comma, lett. *c*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio d'attività commerciali), purché destinati esclusivamente – fra l'altro – allo “svolgimento d'attività assistenziali”, esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito» (v. Cass. n. 5485 del 2008, con riferimento ad un'IPAB; n. 20776 del 2006, con riferimento ad un ente gestore di un asilo infantile; 18838 del 2006, con riferimento ad una società costituita col fine di adibire beni immobili ed immobili a scopi sociali; 10646 del 2005 con riferimento ad un'associazione sportiva; 10827 del 2005, con riferimento ad uno IACP).

4. Sulla base di queste premesse il consolidato orientamento di questa Corte ha escluso che l'esenzione *de qua* spetti nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse (Cass. nn. 18838 del 2006; 10827 del 2005; 8054 del 2005; 142 del 2004; 18549



del 2003), come è nella ipotesi dell'attività di locazione degli immobili a terzi da parte dello IACP. Equiparare questo tipo di utilizzazione del bene proprio dello IACP all'utilizzazione diretta di un immobile da parte dell'ente, come richiede l'esenzione *de qua* perché la medesima sia concedibile, postulerebbe un intervento interpretativo che per quanto già detto è impraticabile in materia di agevolazioni fiscali riservata alla discrezionalità del legislatore.

In questa prospettiva è irrilevante la "modifica normativa" introdotta alla lettera *i*) del comma 1 dell'art. 7, D.Lgs. n. 504 del 1992 dall'art. 7-bis, D.L. n. 203 del 2005, a norma del quale l'esenzione disposta dalla ricordata lettera *i*) dell'art. 7 «si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale»: infatti, la predetta "interpretazione autentica" della lettera *i*) dell'art. 7 – funzionale alla soluzione delle ipotesi in cui nell'immobile oggetto di esenzione l'ente svolga anche attività che potrebbero essere ritenute di natura commerciale – non influisce sulla condizione, sempre necessaria, che il bene sia utilizzato direttamente e immediatamente dall'ente.

5. Una conferma per altra via che effettivamente non spetti agli IACP l'esenzione prevista dalla lettera *i*) dell'art. 7, D.Lgs. n. 504 del 1992 è data dal fatto che per tali enti è prevista dall'art. 8, comma 4, del medesimo decreto una riduzione di imposta: tale previsione mal si concilierebbe con una esenzione di carattere generale a fronte della quale sarebbe del tutto incomprensibile attribuire all'ente, se detta esenzione fosse allo stesso applicabile, una riduzione di imposta.

Vero è che è stata proposta una interpretazione dell'agevolazione prevista dal citato art. 8 come circoscrivibile ai soli immobili IACP di edilizia agevolata, mentre per gli alloggi di edilizia sovvenzionata dovrebbe valere l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera *i*). Tuttavia, nel silenzio della norma, si tratterebbe ancora una volta di una estensione per via esegetica di una agevolazione fiscale, cui osta il carattere derogatorio e straordinario della prevista esenzione.

6. Comunque risolutiva in proposito è l'innovazione legislativa introdotta con il D.L. n. 93 del 2008, convertito con modificazioni con L.



n. 126 del 2008, a norma del cui art. 1, comma 1, «a decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo». Il comma 3 del medesimo articolo dispone che «l'esenzione si applica altresì nei casi previsti dall'art. 6, comma 3-*bis*, e dall'articolo 8, comma 4, del decreto legislativo n. 504 del 1992, e successive modificazioni; sono conseguentemente abrogati il comma 4 dell'articolo 6 ed i commi 2-*bis* e 2-*ter* dell'articolo 8 del citato decreto n. 504 del 1992». Il chiaro carattere innovativo della norma – la quale, sulla base di una “logica” (che non è quella della strumentalità dell'immobile all'esercizio nel medesimo di una determinata attività da parte dell'ente, e che è, quindi) diversa da quella sottesa all'esenzione riconosciuta dall'art. 7, comma 1, lettera *i*), D.Lgs. n. 504 del 1992, esclude dall'imposta gli immobili IACP con decorrenza 1 gennaio 2008 –, comprova che tali immobili non godevano di alcuna esenzione nel previgente regime del D.Lgs. n. 504 del 1992, ma solo di una riduzione di imposta riconosciuta in ragione del valore sociale della attività svolta da tali enti, che, per insindacabile scelta del legislatore, “attutiva” il rilievo dell'economicità della gestione.

7. Conseguentemente, devono ritenersi infondati i primi tre motivi di ricorso, con i quali, sotto diversi profili, si censura la sentenza impugnata per non aver riconosciuto la pretesa esenzione *ex art. 7, comma 1, lettera i*), D.Lgs. n. 504 del 1992, e deve affermarsi il seguente principio di diritto:

«Agli immobili degli IACP non spetta l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera *i*), D.Lgs. n. 504 del 1992 – la quale esige la duplice condizione, insussistente per questa speciale categoria di immobili, dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito –, ma spetta esclusivamente la riduzione di imposta prevista dall'art. 8, comma 4, del medesimo decreto. Detti immobili, a decorrere dal 1 gennaio 2008, sono esclusi dall'imposta comunale sugli immobili per effetto della disposizione di cui all'art. 1, comma 3,



D.L. n. 93 del 2008, convertito con modificazioni con L. n. 126 del 2008».

8. Resta da esaminare il quarto motivo di ricorso, con il quale l'ente ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 504 del 1992 e dell'art. 58, L. n. 446 del 1997, affermando che lo IACP per gli immobili costruiti su terreni di proprietà dei Comuni sui quali era stata concesso il diritto di superficie non è soggetto passivo di imposta.

Si tratta di una tesi respinta, con orientamento consolidato, dalla giurisprudenza di questa Corte la quale ha affermato il seguente principio che le Sezioni Unite condividono: «In tema di imposta comunale sugli immobili e con riguardo al terreno comunale concesso in superficie a favore di un istituto o di una cooperativa edilizia per la costruzione di alloggi economici e popolari, l'edificazione del fabbricato rende applicabile l'ICI a carico di detti enti (e successivamente dei loro assegnatari), in veste di proprietari del manufatto che insiste sul suolo (o di parti di esso). Questo principio si sottrae ai dubbi di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto il carattere temporaneo dell'acquisizione in proprietà di detti alloggi fino al momento della traslazione del diritto dominicale in favore dei singoli compratori, non interferisce sui presupposti impositivi, né crea ingiustificate disparità di trattamento, trattandosi di prelievo tributario che è correlato all'obiettiva esistenza del fabbricato, non al profitto ricavabile con il suo godimento o con la sua cessione e che, inoltre, gravando sul proprietario, segue l'eventuale temporaneità del suo diritto, automaticamente trasferendosi, in caso di alienazione, sull'acquirente» (Cass. nn. 10137 del 2000; 18062 del 2002; 19246 del 2003; 2269 del 2004). Siffatta posizione è stata condivisa anche dalla Corte costituzionale la quale nella sentenza n. 200 del 1999 ha affermato, con riferimento all'art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 504 del 1992, che il legislatore con tale norma, colmando una lacuna della legge delega, ha inteso assoggettare all'ICI, e non già escludere dalla stessa, il titolare del diritto di superficie: «Mancando nella legge delega un qualsiasi riferimento al superficiario quale soggetto passivo dell'ICI, il legisla-



tore delegato ha ritenuto di individuare nel concedente il soggetto passivo dell'imposta, accordandogli al tempo stesso un diritto di rivalsa nei confronti del superficiario che in tal modo viene a risultare il soggetto effettivamente inciso dal tributo. Occorre, tuttavia, precisare che il diritto di superficie cui ha riguardo il legislatore delegato è una situazione diversa dalla proprietà superficiaria che nasce successivamente alla esecuzione della costruzione. In tale ipotesi, infatti, pur esistendo due beni, la costruzione ed il suolo, oggetto di distinti diritti di proprietà, l'ICI ..., sarà dovuta, ai sensi di quanto disposto dal numero 1 del citato art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992, soltanto dal proprietario superficiario del fabbricato, restandone, invece, escluso il concedente proprietario del suolo. E ciò per l'ovvia ragione che il suolo sul quale insiste il fabbricato, non essendo qualificabile né come area edificabile, né come terreno agricolo (cfr. lettere *b*) e *c*) dell'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992), non rientra nel novero di quei beni che l'art.1 dello stesso decreto legislativo dichiara tassabili ai fini ICI».

9. Peraltro l'art. 58, comma 1, D.Lgs. n. 446 del 1997, sostituendo l'art. 3, D.Lgs. n. 504 del 1992, ha definitivamente chiarito che il titolare del diritto di superficie è soggetto passivo di imposta. Non si tratta di una norma a carattere innovativo come questa Corte ha affermato enunciando il seguente principio, condiviso dalle Sezioni Unite: «In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), e con riguardo al terreno comunale concesso in superficie in favore di un istituto o di una cooperativa edilizia per la costruzione di alloggi di edilizia residenziale pubblica, l'art. 58, comma primo, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che ha sostituito l'art. 3 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nella parte in cui individua il soggetto passivo dell'imposta nel titolare del diritto di superficie, eliminando sostanzialmente ogni distinzione tra diritto del superficiario sul terreno e diritto di proprietà sul fabbricato, non ha carattere innovativo, ma meramente esplicativo e chiarificatore della portata originaria della norma modificata» (Cass. n. 17730 del 2006; v. anche n. 9935 del 2008).



Pertanto il ricorso deve essere rigettato. La rilevanza delle questioni affrontate ed il mutato quadro normativo giustificano la compensazione delle spese.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Rigetta il ricorso. Compensa le spese

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'11 novembre 2008.

Il Consigliere estensore

Dott. Raffaele Botta

Il Presidente

Dott. *Vincenzo Carbone*

IL CANCELLIERE
Giovanni Giambattista

Depositata in Cancelleria



oggi, **26 NOV 2008**
IL CANCELLIERE
Giovanni Giambattista