

## Risoluzione del 06/03/2003 n. 1 - Dipartimento Politiche Fiscali - Federalismo Fiscale

Imposta comunale sugli immobili (ICI) - Riconoscimento della soggettività passiva ai concessionari di aree demaniali - Quesiti.

**Sintesi:** I soggetti concessionari di aree demaniali sono soggetti passivi ai fini I.C.I. e non possono considerarsi detentori delle aree stesse. In ogni caso ai fini della soggettività passiva bisogna prescindere da ogni considerazione in ordine alle modalità con cui si verifica in concreto il possesso del bene, rilevando la funzione di godimento del bene quale caratteristica del rapporto concessorio.

### Testo:

Con la nota in riferimento sono stati posti vari quesiti in ordine alla corretta interpretazione dell'art. 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come modificato dall'art. 18, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria per l'anno 2001), che a decorrere dal 1 gennaio 2001 ha incluso tra i soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili i concessionari di aree demaniali. Si chiede, in particolare, se possa essere riconosciuta la soggettività passiva ai fini Ici al concessionario che non sia possessore, ma semplice detentore del bene oggetto della concessione; cioè in quanto in tal caso non si realizzerebbe il presupposto impositivo dell'ICI che l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504 del 1992, individua nel solo "possesso" dei beni immobili, vale a dire nel potere sulla cosa che, a norma dell'art. 1140 del codice civile, si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale.

Al riguardo, occorre innanzitutto sottolineare che il legislatore ha riconosciuto espressamente la soggettività passiva ai fini dell'ICI al concessionario di aree demaniali prescindendo da ogni considerazione in ordine alle modalità con cui si verifica in concreto il possesso del bene; infatti, così come è avvenuto in passato con il locatario finanziario (in testa al quale non è ravvisabile un diritto reale), è stata privilegiata la funzione di godimento del bene, che costituisce una delle caratteristiche del rapporto concessorio.

La suddetta constatazione fa perdere di significato alle indagini sulla natura reale od obbligatoria del rapporto sottostante, nonché sul titolo giuridico in base al quale il concessionario di aree demaniali utilizza il bene immobile. Comunque, anche a voler analizzare più compiutamente la questione, si deve sottolineare che, secondo l'orientamento prevalente in dottrina ed in giurisprudenza, la concessione d'uso del bene demaniale da luogo, di regola, alla costituzione di diritti reali, in quanto il potere attribuito al concessionario si esercita direttamente sulla cosa che ne forma l'oggetto e può essere fatto valere erga omnes, sia pure nei limiti imposti dalla natura e dalla funzione del bene. A tal proposito, la Corte di Cassazione con varie sentenze (tra tutte la n. 1711 del 6 giugno 1968, la n. 130 del 21 gennaio 1970 e la n. 2308 dell'11 giugno 1975), ha chiarito che la concessione di un uso eccezionale su bene demaniale fa sorgere in capo al privato concessionario facoltà configuranti diritti soggettivi assimilabili ai diritti reali di godimento su cosa altrui - sia pure con le peculiarità derivanti dall'interesse pubblico che ne disciplina le modalità di esercizio - e limita l'autonomia del concessionario, fino all'eventuale revoca della concessione da parte della pubblica amministrazione.

Ne può ritenersi che il diritto nascente dalla concessione sia un diritto di natura obbligatoria, assimilabile ad un contratto di locazione, in base al quale il concessionario non avrebbe il possesso dell'area ma soltanto la detenzione. La stessa Corte di Cassazione ha costantemente affermato (si vedano le sentenze n. 2030 del 24 luglio 1964; n. 8 del 9 gennaio 1973; n. 1225 dell'8 aprile 1976; n. 6916 del 15 dicembre 1982 e da ultimo n. 12831 del 23 dicembre 1998), che i negozi relativi all'utilizzazione dei beni facenti parte del demanio pubblico "non possono...dar luogo che ad atti di concessione in godimento temporaneo, atti revocabili e come tali incompatibili con la disciplina legale propria delle locazioni degli immobili urbani". Ciò in quanto con il contratto di locazione si verifica un semplice rapporto di scambio a fronte di un corrispettivo per il godimento dato ad altri del proprio bene, mentre nella concessione è sempre presente e preminente l'interesse pubblico sul quale si basa il provvedimento stesso.

Fatte queste preliminari osservazioni, occorre affrontare le varie fattispecie che nella pratica possono verificarsi, ed in particolare il caso in cui oggetto della concessione siano fabbricati già esistenti o sia, invece, il diritto di costruirne di nuovi.

Nell'ipotesi di concessioni riguardanti fabbricati demaniali

gia' esistenti sull'area, in base alle considerazioni innanzi svolte, e' indubbio che non puo' parlarsi di locazione e quindi di un rapporto di natura obbligatoria da cui scaturirebbe una semplice detenzione del bene oggetto della concessione come di recente ha affermato nella risoluzione n. 272/E del 7 agosto 2002, l'Agenzia delle entrate che, modificando il proprio precedente orientamento, ha fatto propria la tesi, ormai consolidata della Corte di Cassazione.

Ne', sotto altro profilo, puo' affermarsi che il discorso sia sostanzialmente diverso nel caso in cui l'autorita' pubblica regolamenti il rapporto con il privato attraverso una licenza, in quanto si deve osservare, conformemente all'orientamento di autorevole dottrina e giurisprudenza, che anche questa tipologia di provvedimento amministrativo, utilizzata nel caso di stabilimenti balneari gia' esistenti, non puo' essere fatta rientrare tra gli atti costitutivi di rapporti obbligatori ma deve essere considerata come una particolare specie di concessione amministrativa, per il cui rilascio e' previsto un procedimento piu' snello rispetto a quello relativo alle concessioni vere e proprie. Infatti, l'art. 8 del regolamento della navigazione marittima dispone che le licenze vengono rilasciate ove la natura del rapporto non sia superiore al quadriennio e non vi siano impianti di difficile rimozione. Al riguardo, anche la Corte dei Conti nella deliberazione n. 138 del 23 ottobre 1996, pur sottolineando che la normativa di riferimento ha differenziato le due figure in modo sostanziale, rileva che ad entrambe le fattispecie vada riconosciuto il carattere concessorio.

Diversa e' l'ipotesi in cui la concessione preveda la costituzione di un diritto di superficie a vantaggio del concessionario, in quanto detta circostanza comporta che questi era comunque tenuto al pagamento dell'ICI ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. n. 504 del 1992, anche in epoca antecedente al 1 gennaio 2001, non in quanto concessionario di area demaniale ma in qualita' di superficiario.

In ordine, poi alle richieste di chiarimenti sull'esatta determinazione della base imponibile, occorre osservare che la formulazione della norma, riferendosi all'applicazione dell'imposta sulle aree demaniali, puo' di per se' dare adito ad interpretazioni contrastanti. Infatti, la fattispecie "area demaniale" non rientra nell'oggetto del tributo che, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992, e' costituito dai fabbricati, dalle aree fabbricabili e dai terreni agricoli; cio' porta ragionevolmente ad escludere l'applicazione dell'ICI alle aree demaniali come tali, facendo invece ritenere che l'intento del legislatore fosse quello di assoggettare ad imposizione i fabbricati eventualmente esistenti sulle aree in questione.

Al riguardo, va osservato che alcuni beni in concessione, ad esempio gli stabilimenti balneari, sono iscritti in catasto ed inseriti nella categoria catastale "D/12 - Unita' immobiliari caratterizzate da concessione demaniale per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile", e quindi con rendita catastale regolarmente attribuita.

Qualora, pero', il fabbricato in questione non fosse fornito di rendita, trova applicazione la disposizione recata dall'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504 del 1992, in base alla quale per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore e' determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, sulla base delle scritture contabili, applicando i coefficienti aggiornati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

In alternativa, il soggetto passivo puo' esperire la procedura DOC-FA di cui al D.M. 19 aprile 1994, n. 701, con la quale e' esso stesso che propone una rendita all'Ufficio locale del Territorio che puo' modificarla entro i successivi 12 mesi.

Se, invece, si dovesse considerare come base imponibile l'area, ad esempio l'arenile, non si avrebbe alcun valore di riferimento nell'ipotesi in cui dette aree non fossero ne' accatastate ne' accatastabili, con la conseguente inapplicabilita' della norma in esame. Alle medesime conclusioni si arriva nel caso di fabbricati non stabilmente infissi al suolo che per loro natura non rientrano nella tipologia di fabbricati assoggettabili ad imposizione, in quanto non risultano ne' accatastati ne' accatastabili.

RISOLUZIONE N. 1/DPF



Roma, 6 marzo 2003

*Ministero dell'Economia e delle Finanze*

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE FISCALI  
UFFICIO FEDERALISMO FISCALE  
REPARTO V

Prot. n. 20528/2002/DPF/UFF

Allo Studio Legale  
XXX

**OGGETTO:** Imposta comunale sugli immobili (ICI) – Riconoscimento della  
soggettività passiva ai concessionari di aree demaniali – Quesiti.

Con la nota in riferimento sono stati posti vari quesiti in ordine alla corretta interpretazione dell'art. 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come modificato dall'art. 18, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria per l'anno 2001), che a decorrere dal 1° gennaio 2001 ha incluso tra i soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili i concessionari di aree demaniali. Si chiede, in particolare, se possa essere riconosciuta la soggettività passiva ai fini ICI al concessionario che non sia possessore, ma semplice detentore del bene oggetto della concessione; ciò in quanto in tal caso non si realizzerebbe il presupposto impositivo dell'ICI che l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504 del 1992, individua nel solo "possesso" dei beni immobili, vale a dire nel potere sulla cosa che, a norma dell'art. 1140 del codice civile, si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale.

Al riguardo, occorre innanzitutto sottolineare che il legislatore ha riconosciuto espressamente la soggettività passiva ai fini dell'ICI al concessionario di aree demaniali prescindendo da ogni considerazione in ordine alle modalità con cui si verifica in concreto il possesso del bene; infatti, così come è avvenuto in passato con il locatario finanziario (in testa al quale non è ravvisabile un diritto reale), è stata privilegiata la funzione di godimento del bene, che costituisce una delle caratteristiche del rapporto concessorio.

La suddetta constatazione fa perdere di significato alle indagini sulla

natura reale od obbligatoria del rapporto sottostante, nonché sul titolo giuridico in base al quale il concessionario di aree demaniali utilizza il bene immobile. Comunque, anche a voler analizzare più compiutamente la questione, si deve sottolineare che, secondo l'orientamento prevalente in dottrina ed in giurisprudenza, la concessione d'uso del bene demaniale dà luogo, di regola, alla costituzione di diritti reali, in quanto il potere attribuito al concessionario si esercita direttamente sulla cosa che ne forma l'oggetto e può essere fatto valere *erga omnes*, sia pure nei limiti imposti dalla natura e dalla funzione del bene. A tal proposito, la Corte di Cassazione con varie sentenze (tra tutte la n. 1711 del 6 giugno 1968, la n. 130 del 21 gennaio 1970 e la n. 2308 dell' 11 giugno 1975), ha chiarito che la concessione di un uso eccezionale su bene demaniale fa sorgere in capo al privato concessionario facoltà configuranti diritti soggettivi assimilabili ai diritti reali di godimento su cosa altrui - sia pure con le peculiarità derivanti dall'interesse pubblico che ne disciplina le modalità di esercizio - e limita l'autonomia del concessionario, fino all'eventuale revoca della concessione da parte della pubblica amministrazione.

Né può ritenersi che il diritto nascente dalla concessione sia un diritto di natura obbligatoria, assimilabile ad un contratto di locazione, in base al quale il concessionario non avrebbe il possesso dell'area ma soltanto la detenzione. La stessa Corte di Cassazione ha costantemente affermato (si vedano le sentenze n. 2030 del 24 luglio 1964; n. 8 del 9 gennaio 1973; n. 1225 dell'8 aprile 1976; n. 6916 del 15 dicembre 1982 e da ultimo n. 12831 del 23 dicembre 1998), che i negozi relativi all'utilizzazione dei beni facenti parte del demanio pubblico *"non possono...dar luogo che ad atti di concessione in godimento temporaneo, atti revocabili e come tali incompatibili con la disciplina legale propria delle locazioni degli immobili urbani"*. Ciò in quanto con il contratto di locazione si verifica un semplice rapporto di scambio a fronte di un corrispettivo per il godimento dato ad altri del proprio bene, mentre nella concessione è sempre presente e preminente l'interesse pubblico sul quale si basa il provvedimento stesso.

Fatte queste preliminari osservazioni, occorre affrontare le varie fattispecie che nella pratica possono verificarsi, ed in particolare il caso in cui oggetto della concessione siano fabbricati già esistenti o sia, invece, il diritto di costruirne di nuovi.

Nell'ipotesi di concessioni riguardanti fabbricati demaniali già esistenti sull'area, in base alle considerazioni innanzi svolte, è indubbio che non può parlarsi

di locazione e quindi di un rapporto di natura obbligatoria da cui scaturirebbe una semplice detenzione del bene oggetto della concessione come di recente ha affermato nella risoluzione n. 272/E del 7 agosto 2002, l'Agenzia delle entrate che, modificando il proprio precedente orientamento, ha fatto propria la tesi, ormai consolidata della Corte di Cassazione.

Né, sotto altro profilo, può affermarsi che il discorso sia sostanzialmente diverso nel caso in cui l'autorità pubblica regolamenti il rapporto con il privato attraverso una licenza, in quanto si deve osservare, conformemente all'orientamento di autorevole dottrina e giurisprudenza, che anche questa tipologia di provvedimento amministrativo, utilizzata nel caso di stabilimenti balneari già esistenti, non può essere fatta rientrare tra gli atti costitutivi di rapporti obbligatori ma deve essere considerata come una particolare specie di concessione amministrativa, per il cui rilascio è previsto un procedimento più snello rispetto a quello relativo alle concessioni vere e proprie. Infatti, l'art. 8 del regolamento della navigazione marittima dispone che le licenze vengono rilasciate ove la natura del rapporto non sia superiore al quadriennio e non vi siano impianti di difficile rimozione. Al riguardo, anche la Corte dei Conti nella deliberazione n. 138 del 23 ottobre 1996, pur sottolineando che la normativa di riferimento ha differenziato le due figure in modo sostanziale, rileva che ad entrambe le fattispecie vada riconosciuto il carattere concessorio.

Diversa è l'ipotesi in cui la concessione preveda la costituzione di un diritto di superficie a vantaggio del concessionario, in quanto detta circostanza comporta che questi era comunque tenuto al pagamento dell'ICI ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. n. 504 del 1992, anche in epoca antecedente al 1° gennaio 2001, non in quanto concessionario di area demaniale ma in qualità di superficiario.

In ordine, poi alle richieste di chiarimenti sull'esatta determinazione della base imponibile, occorre osservare che la formulazione della norma, riferendosi all'applicazione dell'imposta sulle aree demaniali, può di per sé dare adito ad interpretazioni contrastanti. Infatti, la fattispecie "*area demaniale*" non rientra nell'oggetto del tributo che, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992, è costituito dai fabbricati, dalle aree fabbricabili e dai terreni agricoli; ciò porta ragionevolmente ad escludere l'applicazione dell'ICI alle aree demaniali come tali, facendo invece ritenere che l'intento del legislatore fosse quello di assoggettare ad imposizione i fabbricati eventualmente esistenti sulle aree in questione.

Al riguardo, va osservato che alcuni beni in concessione, ad esempio gli stabilimenti balneari, sono iscritti in catasto ed inseriti nella categoria catastale *“D/12 - Unita' immobiliari caratterizzate da concessione demaniale per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile”*, e quindi con rendita catastale regolarmente attribuita.

Qualora, però, il fabbricato in questione non fosse fornito di rendita, trova applicazione la disposizione recata dall'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504 del 1992, in base alla quale per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, sulla base delle scritture contabili, applicando i coefficienti aggiornati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

In alternativa, il soggetto passivo può esperire la procedura DOC-FA di cui al D.M. 19 aprile 1994, n. 701, con la quale è esso stesso che propone una rendita all'Ufficio locale del Territorio che può modificarla entro i successivi 12 mesi.

Se, invece, si dovesse considerare come base imponibile l'area, ad esempio l'arenile, non si avrebbe alcun valore di riferimento nell'ipotesi in cui dette aree non fossero né accatastate né accatastabili, con la conseguente inapplicabilità della norma in esame. Alle medesime conclusioni si arriva nel caso di fabbricati non stabilmente infissi al suolo che per loro natura non rientrano nella tipologia di fabbricati assoggettabili ad imposizione, in quanto non risultano né accatastati né accatastabili.

IL CAPO DEL DIPARTIMENTO