Numero registro generale 21825/2021
Numero sezionale 6746/2022
Numero di raccolta generale 23111/2022
Data pubblicazione 25/07/2022

L A C O R T E D I C A S S A Z I O N E

SESTA SEZIONE CIVILE TRIBUTARIA

Composta da

Avviso accertamento omesso parziale pagamento IMU – Cartolarizzazione beni demaniali

Lucio Luciotti	· Presidente -	Oggetto
Roberto Succio	· Consigliere -	R.G.N. 21825/2021
Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera	· Consigliere -	Cron.
Lorenzo Delli Priscoli	· Consigliere-	CC – 22/06/2022
Andrea Penta	· Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 21825/2020 proposto da:

(omissis) s.p.a., con sede legale in (omissis) (C.F. e P.IVA: (omissis)), in persona del Procuratore speciale Dott. (omissis) , nato a (omissis) (C.F.: (omissis)), nella qualità di società di gestione del FIP FONDO IMMOBILI PUBBLICI - FONDO COMUNE DI INVESTIMENTO IMMOBILIARE DI TIPO CHIUSO, rappresentate e difesa dall'Avv. (omissis) (C.F.: (omissis)) ed elettivamente domiciliata presso il suo studio sito in (omissis) , giusta procura in calce al ricorso;

- **ricorrente** -

contro

Comune di (omissis) ;

- **intimato –**

-avverso la sentenza n. 39/2021 emessa dalla CTR Basilicata l'01/02/2021

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

e non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 22/06/2022 dal Consigliere relatore dott. Andrea Penta.

Ritenuto in fatto

1. La (omissis) (d'ora in poi "(omissis)") s.p.a. proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Potenza avverso l'avviso di accertamento con cui, per l'anno d'imposta 2012, il Comune di Potenza le contestava l'omesso parziale pagamento dell'IMU su una serie di immobili per l'importo complessivo di euro 159.417,00.

2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso.

3. Sull'appello della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale Basilicata rigettava il gravame, evidenziando che l'esenzione ICI espressamente prevista dall'art. 2, comma 6, d.l. n. 351/2001 non era applicabile in via analogica all'IMU (trattandosi di tributi differenti) e che, in ogni caso, la detta esenzione riguardava immobili conferiti nel fondo, e non anche le società di gestione come era la contribuente.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione la contribuente sulla base di due motivi. Il Comune di (omissis) non ha svolto difese.

5. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Ritenuto in diritto

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 4 del d.l. n. 351/2001 e 14 delle preleggi, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR ritenuto non applicabile al caso di specie la normativa invocata ai fini esentivi.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 6, del d.l. n. 351/2001 e 7, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 504/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR applicato correttamente l'esenzione prevista dalle

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

predette norme a favore degli immobili del FIP destinati a finalità istituzionali e/o pubbliche.

3. Il ricorso è fondato.

Il comma 6 dell'art. 2 del d.l. n. 351/2001 prevede che: "*Ciascun patrimonio separato di cui al comma 2 non e' soggetto alle imposte sui redditi ne' all'imposta regionale sulle attivita' produttive. Le operazioni di cartolarizzazione di cui al comma 1 e tutti gli atti, contratti, trasferimenti e prestazioni posti in essere per il perfezionamento delle stesse, nonche' le formalita' ad essi connesse, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta nonche' da ogni altro tributo o diritto. Ai fini dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, i trasferimenti di beni immobili alle societa' costituite ai sensi del comma 1 non si considerano atti di alienazione. Soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili sono i gestori individuati ai sensi del comma 1, lettera d), dell'articolo 3 per tutta la durata della gestione, nei limiti in cui l'imposta era dovuta prima del trasferimento di cui al comma 1 dell'articolo 3. Non si applica la ritenuta prevista dai commi 2 e 3 dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, sugli interessi ed altri proventi dei conti correnti bancari delle societa' di cui al comma 1. Sono escluse dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto le locazioni in favore di amministrazioni dello Stato, enti pubblici territoriali e altri soggetti pubblici*".

3.1. Quanto all'applicabilità dell'esenzione ICI anche agli immobili che, all'esito della cartolarizzazione, sono stati conferiti ad un fondo comune di investimento (FIP: fondo comune di investimento immobiliare di tipo chiuso), a sua volta affidato ad una società veicolo (omissis), vanno richiamate le analitiche considerazioni già sostenute in passato da questa Sezione, dalle quali, in assenza di valide ragioni in senso contrario, non vi è motivo per discostarsi (Sez. 5, Ordinanza n. 16059 del 2021; conf. Cass. nn. 17564/2021 e 17124/2021).

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

Il d.l. n. 351 del 2001, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 410 del 2001, allo scopo di semplificare le modalità di dismissione di beni immobili, ha introdotto una procedura di privatizzazione del patrimonio immobiliare pubblico articolata essenzialmente in due passaggi.

In primo luogo, è stata affidata (articolo 1, comma 2) all'Agenzia del demanio la ricognizione: 1) dei beni immobili di proprietà dello Stato, distinti tra beni demaniali e beni facenti parte del patrimonio disponibile e indisponibile; 2) dei beni immobili di proprietà degli enti pubblici non territoriali; 3) dei beni immobili non strumentali in precedenza attribuiti a società a totale partecipazione pubblica, riconosciuti di proprietà dello Stato; 4) dei beni immobili di proprietà dello Stato ubicati all'estero. I decreti adottati dall'Agenzia del demanio hanno valore dichiarativo della proprietà (articolo 1, comma 3). La ricognizione è estesa anche ai beni di regioni, province, comuni e altri enti locali che ne facciano richiesta e ai beni utilizzati per uso pubblico, ininterrottamente da oltre venti anni, con il consenso del proprietario (articolo 1, comma 6).

In secondo luogo, si è previsto il ricorso alla tecnica della cartolarizzazione attraverso il trasferimento degli immobili da cedere a delle società veicolo, che a ciò devono provvedere (articolo 2, commi 1 e 2). In particolare, gli immobili sono ceduti ad una o più società a responsabilità limitata (c.d. società veicolo), appositamente costituite, che ne finanziano l'acquisto attraverso l'emissione di titoli o mediante finanziamenti acquisiti da terzi (articolo 2, commi 1 e 2). La società veicolo versa l'importo raccolto con tali operazioni, a titolo di prezzo iniziale, agli enti che hanno trasferito gli immobili. Per ogni operazione di cartolarizzazione sono individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, i beni immobili destinati al soddisfacimento dei diritti dei portatori dei titoli e dei concedenti i finanziamenti. Questi beni e ogni altro diritto acquisito nell'ambito dell'operazione costituiscono patrimonio separato a tutti gli effetti da quello della società veicolo. Delle obbligazioni nei confronti dei portatori dei titoli, dei soggetti concedenti finanziamenti e di ogni altro creditore, risponde

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

esclusivamente il patrimonio separato (articolo 2, comma 2). La società veicolo gestisce gli immobili e li rivende sul mercato. I flussi derivanti dalla gestione e dalla vendita degli immobili sono utilizzati per il rimborso del debito e degli interessi e oneri accessori, delle commissioni ai soggetti terzi e degli altri costi. L'eventuale residuo costituisce il cosiddetto prezzo differito da retrocedere all'originario titolare del diritto di proprietà. Per l'esattezza, i beni immobili individuati ai sensi dell'articolo 1 possono essere trasferiti a titolo oneroso alle società costituite ai sensi del comma 1 dell'articolo 2 con uno o più decreti di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. L'inclusione nei decreti produce il passaggio dei beni al patrimonio disponibile. Il Ministro dell'economia e delle finanze è pure autorizzato a promuovere la costituzione di uno o più fondi comuni di investimento immobiliare, conferendo o trasferendo beni immobili a uso diverso da quello residenziale dello Stato, dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato e degli enti pubblici non territoriali, individuati con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

Per quel che qui rileva, gli immobili in uso governativo, conferiti o trasferiti ai sensi dell'articolo 4, comma 1, sono concessi in locazione all'Agenzia del demanio, che li assegna ai soggetti che li hanno in uso, per periodi di durata fino a nove anni rinnovabili, secondo i canoni e le altre condizioni fissate dal Ministero dell'economia e delle finanze sulla base di parametri di mercato (articolo 4, comma 2).

Inoltre, per il disposto dell'articolo 2, comma 6, ciascun patrimonio separato di cui al comma 2 non è soggetto alle imposte sui redditi né all'imposta regionale sulle attività produttive. Le operazioni di cartolarizzazione di cui al comma 1 e tutti gli atti, contratti, trasferimenti e prestazioni posti in essere per il perfezionamento delle stesse, nonché le formalità ad essi connesse, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta, nonché da

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

ogni altro tributo o diritto.

Ai fini dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, i trasferimenti di beni immobili alle società costituite ai sensi del comma 1 non si considerano atti di alienazione. Soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili sono i gestori individuati ai sensi del comma 1, lettera d), dell'articolo 3 per tutta la durata della gestione, nei limiti in cui l'imposta era dovuta prima del trasferimento di cui al comma 1 dell'articolo 3 del d.l. n. 351 del 2001, convertito.

3.2. Da quanto esposto nel ricorso introduttivo, nella specie viene in rilievo un immobile conferito ad un fondo comune di investimento (FIP: fondo comune di investimento immobiliare di tipo chiuso), a sua volta affidato ad una società veicolo ((omissis)). Questo immobile è poi stato concesso in locazione all'Agenzia del demanio, affinché lo assegnasse ai soggetti che già li avevano in uso (Agenzia delle Dogane).

In particolare, l'articolo 1 del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15 dicembre 2004 ha previsto che "L'Agenzia del demanio provvede, ai sensi del comma 2-ter dell'art. 4, ad assegnare gli immobili ricevuti in locazione ai soggetti che li avevano in uso, sulla base dei canoni e delle altre condizioni indicate nei decreti. I soggetti assegnatari, in relazione agli immobili loro assegnati, assumono gli impegni e rilasciano le manleve di cui all'allegato 2 in favore dell'Agenzia del demanio e a tal fine sottoscrivono con la medesima...apposito disciplinare di assegnazione...". L'allegato 1 al decreto del 15 dicembre 2004, che regola i contenuti del rapporto fra il Fondo e l'Agenzia del demanio, dispone, alla lettera a), che gli immobili in questione sono concessi in locazione dal Fondo all'Agenzia del demanio e che "il contratto di locazione prevede l'assegnazione da parte dell'Agenzia del demanio degli immobili locati ai soggetti che li avevano in uso prima dell'apporto ovvero del trasferimento al Fondo; gli immobili sono utilizzati conformemente all'uso cui sono stati destinati sino alla data di efficacia...". Invece, la lettera g) dell'allegato 1 del medesimo decreto del 15 dicembre 2004 stabilisce che è a carico dell'Agenzia del demanio "ogni

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

spesa, costo e/o onere di qualsiasi genere connesso agli immobili ed al loro utilizzo, ivi comprese le utenze..., le tasse di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, le concessioni di passi carrabili e le altre tasse, oneri e contributi locali, diversi dall'ICI, riferibili agli immobili". L'allegato 2 al decreto del 15 dicembre 2004, che concerne il disciplinare di assegnazione in uso degli immobili da parte dell'Agenzia del demanio, prevede, poi, alla lettera a), che gli immobili siano assegnati dall'Agenzia del demanio ai soggetti che li avevano in uso prima del trasferimento, nello stesso stato di fatto e di diritto nel quale si trovavano in precedenza. La lettera e) del menzionato allegato 2, invece, chiarisce che "è a carico di ciascun soggetto assegnatario ogni spesa, costo e/o onere di qualsiasi genere connessi agli immobili ed al loro utilizzo, ivi comprese le utenze...le tasse di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, le concessioni di passi carrabili e le altre tasse, oneri e contributi locali riferibili agli immobili". Infine, l'articolo 4 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 23 dicembre 2004 dispone che "Con la stipula del disciplinare di assegnazione, i soggetti assegnatari assumono nei confronti dell'Agenzia del demanio, ed in relazione agli immobili apportati, gli obblighi e le manleve indicati nel decreto operazione" (ovvero il decreto del 15 dicembre 2004).

3.3. La vicenda è disciplinata dall'articolo 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 410 del 2001, in base al quale soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili sono i gestori individuati ai sensi del comma 1, lettera d), dell'articolo 3 per tutta la durata della gestione, nei limiti in cui l'imposta era dovuta prima del trasferimento di cui al comma 1 dell'articolo 3.

Questa disposizione introduce, quindi, ai fini ICI, una disciplina speciale che deroga ai normali criteri di individuazione dei soggetti passivi dell'imposta, in genere coincidenti con i titolari di diritti reali nel possesso dell'immobile, precisando che, nella specie, viene in rilievo, invece, la posizione dei "gestori individuati ai sensi del comma 1, lettera d), dell'articolo 3". Per l'esattezza, come precisato dalle decisioni della Cass., Sez. V, n. 25152 e

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

n. 25153 del 7 dicembre 2016, in tema di ICI concernente la diversa, ma simile, operazione (omissis), che coinvolgeva la società veicolo (omissis) s.r.l., le società di cartolarizzazione, che sono mere società veicolo incaricate degli adempimenti necessari alla proficua vendita degli immobili, non sono soggette all'imposta, che continua a gravare sull'ente proprietario e gestore, come si desume dal combinato disposto degli articoli 2, commi 2 e 6, e 3, comma 1, del d.l. n. 351 del 2001 (conv., con modif., dalla legge n. 410 del 2001), e del d.m. n. 18765 del 3 novembre 2001.

Sul punto, l'indirizzo appena richiamato ha fatto propria l'impostazione della Risoluzione del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 22 maggio 2007 n. 1/DPF, la quale ha affermato che la disposizione di cui all'articolo 2, d.l. n. 351 del 2001 aveva introdotto: "un'eccezione rispetto alle ordinarie regole di definizione della soggettività passiva ai fini ICI, operando una netta distinzione tra il soggetto proprietario degli immobili, vale a dire la (omissis) s.r.l., ed i soggetti gestori, e cioè gli Enti ex proprietari degli immobili in questione. Solo questi ultimi, infatti, a norma dei decreti adottati in attuazione dell'art. 3 del d.l. n. 351 del 2001, convertito, sono i soggetti cui è affidata la gestione degli immobili, ai sensi della lettera d), comma 1, dello stesso art. 3 e che, quindi, per effetto del menzionato comma 6 dell'art. 2, sono i soggetti passivi ai fini ICI. L'espressa previsione di legge non lascia, dunque, alcun dubbio sulla circostanza che alla (omissis) s.r.l. non può essere attribuita la soggettività passiva dell'ICI".

La logica sottesa alle citate Cass., Sez. V, n. 25152 e n. 25153 del 7 dicembre 2016 deve essere condivisa, pur dovendosi tenere conto delle differenze del caso in esame, considerato che, nella presente controversia, diversamente da quanto avvenuto nelle fattispecie che hanno portato a Cass., Sez. V, n. 25152 e n. 25153 del 7 dicembre 2016, vengono in rilievo beni conferiti ad un fondo immobiliare e non trasferiti direttamente alla società che si occupa della cartolarizzazione, la quale non è la (omissis) s.r.l., ma la (omissis) s.p.a.. L'intero sistema delle privatizzazioni immobiliari che fa

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

capo al d.l. n. 351 del 2001 si fonda sull'individuazione di una società veicolo (prima la (omissis) s.r.l., ora la (omissis) s.p.a.) che è incaricata di occuparsi del collocamento sul mercato di alcuni immobili, direttamente o tramite dei titoli. I compiti della detta società veicolo sono, quindi, specifici. Nell'eventualità in cui gli immobili siano conferiti ad un fondo, la stessa società veicolo si limita a rappresentare formalmente all'esterno il fondo *de quo*, che ha la titolarità sostanziale dei beni, tanto che questi non entrano del tutto nel patrimonio della medesima società, ma restano separati. La concreta gestione dei cespiti, pertanto, non spetta alla (omissis) s.p.a., la quale, al massimo, si occupa della gestione, all'esterno, del fondo nel suo complesso, ma non delle sue singole componenti, così come la (omissis) s.r.l. procedeva alla cartolarizzazione, ma non seguiva i singoli immobili.

Per l'esattezza, nell'operazione (omissis), con il d.m. n. 18765 del 3 novembre 2001, n. 18765 (pubblicato sulla G.U. n. 290 del 14 dicembre 2001), recante "Trasferimento alla società di cartolarizzazione, all'uopo costituita, dei beni immobili appartenenti a enti soggetti a vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, individuati dai decreti dell'Agenzia del demanio", era stato stabilito, al comma 4 dell'articolo unico, che "La gestione degli immobili trasferiti alla società di cartolarizzazione ai sensi dell'art. 1 e la vendita degli immobili trasferiti alla società di cartolarizzazione, fatta eccezione, per la sola vendita, per quelli a carattere commerciale facenti parte del piano straordinario di dismissioni di cui all'art. 7 del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, sono affidate *pro-tempore*, sino alla data di stipula del contratto di gestione degli immobili di cui all'ultimo capoverso del presente articolo, agli enti individuati quali proprietari dei beni immobili ai sensi dei decreti dell'Agenzia del demanio, a favore dei quali la società di cartolarizzazione rilascia apposita procura generale ... Gli enti individuati quali proprietari dei beni immobili ai sensi dei decreti dell'Agenzia del demanio, nella persona dei relativi presidenti o sostituti, stipulano con la società di cartolarizzazione, in relazione all'operazione di cartolarizzazione, il contratto di gestione degli immobili, assumendo in

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

relazione ad esso gli obblighi riportati nell'allegato 4".

Nel caso in esame, invece, per come prospettato dalla (omissis) s.p.a. e desumibile dai decreti del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 e del 23 dicembre 2004, vengono in rilievo, ai sensi dell'articolo 4, comma 2 ter, del d.l. n. 351 del 2001, degli immobili concessi in locazione all'Agenzia del demanio, che li ha assegnati, poi, ai soggetti che li hanno in uso, secondo i canoni e le altre condizioni fissate dal Ministero dell'economia e delle finanze sulla base di parametri di mercato.

Da quanto esposto emerge che presupposto per l'applicazione dell'articolo 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001, in tema di individuazione dei soggetti passivi ai fini ICI, non è la semplice costituzione della società veicolo e il trasferimento dei beni a quest'ultima o al fondo ad essa collegato, ma l'individuazione dei soggetti cui è affidata la gestione degli immobili, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera d), del d.l. n. 351 del 2001. Nella vicenda della (omissis) s.r.l., questa individuazione è avvenuta in capo agli enti ex proprietari dei cespiti in base al comma 4 dell'articolo unico del d.m. n. 18765 del 3 novembre 2001; in quella presente, invece, come rilevabile dai decreti del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 e del 23 dicembre 2004, essa avrebbe interessato i "soggetti che li hanno in uso, per periodi di durata fino a nove anni rinnovabili, secondo i canoni e le altre condizioni fissate dal Ministero dell'economia e delle finanze sulla base di parametri di mercato", come indicati dall'Agenzia del Demanio, in base al disposto dell'articolo 4, comma 2 ter, del d.l. n. 351 del 2001, che riguarda specificamente i fondi comuni.

Pertanto, al fine di individuare il soggetto passivo di imposta ai fini ICI nelle operazioni come quelle *de quibus*, occorre verificare se i singoli beni oggetto dell'accertamento siano rimasti nella disponibilità dell'ente proprietario o di quello utilizzatore e con quale impiego, in modo da potere così stabilire se trovi applicazione il disposto dell'articolo 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001, per il quale "Soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili sono i gestori individuati ai sensi del comma 1, lettera d), dell'articolo 3 per

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

tutta la durata della gestione, nei limiti in cui l'imposta era dovuta prima del trasferimento di cui al comma 1 dell'articolo 3".

Questa interpretazione dell'articolo 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001, che esclude la società veicolo dal novero dei gestori individuati ai sensi del comma 1, lettera d), ha il pregio di essere coerente: - con l'indirizzo giurisprudenziale in tema di operazioni (omissis) e con quello che ha escluso la qualifica di soggetto passivo ICI dell'Agenzia del Demanio (Cass., Sez. 5, n. 10655 del 17 aprile 2019); - con la lettera dell'articolo 3, comma 1, lettera d), del di. n. 351 del 2001, che chiaramente distingue il trasferimento dei beni dalla loro gestione, rendendo palese come non basti il primo perché si abbia automaticamente pure la seconda; - con la parte dell'articolo 2, comma 6, del d.l. in questione, ove è scritto che "Soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili sono i gestori individuati ai sensi del comma 1, lettera d), dell'articolo 3 per tutta la durata della gestione, nei limiti in cui l'imposta era dovuta prima del trasferimento di cui al comma 1 dell'articolo 3", atteso che la frase "nei limiti in cui l'imposta era dovuta prima del trasferimento di cui al comma 1 dell'articolo 3" non avrebbe senso compiuto se non si riferisse all'occupazione dei cespiti da parte dei soggetti, pubblici, che, prima della privatizzazione, erano proprietari ed utilizzatori degli stessi e che, quindi, in ragione della loro attività istituzionale, non erano tenuti a corrispondere l'ICI; - con la circostanza che, quando nel medesimo articolo 2 del d.l. n. 351 del 2001 il legislatore ha voluto riferirsi, ai commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6, alle società veicolo, le ha indicate espressamente come "società", "società costituite ai sensi del comma 1" e "società di cui al comma 1", ma mai come "gestori" o "gestori individuati ai sensi del comma 1, lettera d), dell'articolo 3"; - con il fatto che, ai sensi della lettera a) dell'allegato 1 al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 dicembre 2004, che regola i contenuti del rapporto fra il Fondo e l'Agenzia del demanio, gli immobili in questione sono concessi in locazione dal Fondo all'Agenzia del demanio e "il contratto di locazione prevede l'assegnazione da parte dell'Agenzia del demanio degli

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

immobili locati ai soggetti che li avevano in uso prima dell'apporto ovvero del trasferimento al Fondo; gli immobili sono utilizzati conformemente all'uso cui sono stati destinati sino alla data di efficacia..."; - con la lettera a) dell'allegato 2 del menzionato decreto del 15 dicembre 2004, che concerne il disciplinare di assegnazione in uso degli immobili da parte dell'Agenzia del demanio, per cui gli immobili sono assegnati in uso dall'Agenzia del demanio ai soggetti che avevano in uso prima del trasferimento, nello stesso stato di fatto e di diritto nel quale si trovavano in precedenza; - con la lettera e) dell'allegato 2 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 dicembre 2004, per il quale "è a carico di ciascun soggetto assegnatario ogni spesa, costo e/o onere di qualsiasi genere connessi agli immobili ed al loro utilizzo, ivi comprese le utenze...le tasse di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, le concessioni di passi carrabili e le altre tasse, oneri e contributi locali riferibili agli immobili".

In pratica, l'articolo 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001 ha introdotto una deroga ai comuni criteri di selezione dei soggetti passivi ICI, che non sono i titolari di diritti reali sugli immobili, ma i loro gestori-utilizzatori, come individuati ai sensi della normativa sopra citata. D'altronde, l'articolo 2, comma 6, del di. n. 351 del 2001, nel derogare ai criteri generali di individuazione dei soggetti passivi ICI, ha introdotto una regolamentazione generale concernente le privatizzazioni immobiliari disciplinate dal medesimo d.l. n. 351 del 2001, in base alla quale gli enti in origine titolari degli immobili dismessi mantengono, fino alla cessione definitiva, la gestione degli stessi e, qualora continuino ad avvalersene per i loro scopi istituzionali o per le altre ragioni indicate dalla normativa, sono considerati soggetti passivi per l'ICI, nonostante la proprietà degli stessi sia ormai riferibile alla società vettore e/o al fondo immobiliare. Ciò perché la società vettore è solo titolare formale del diritto reale, mentre il fondo, titolare sostanziale del diritto, è un patrimonio separato privo di soggettività giuridica esterna (v. Cass. n 4138 del 17/02/2021).

Nessun problema può derivare dall'applicazione dell'articolo 2, comma 6,

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

del d.l. n. 351 del 2001 all'operazione *de qua*, che coinvolge fondi immobiliari, atteso il richiamo contenuto nell'articolo 4, comma 2, del d.l. n. 351 del 2001, per il quale "Le disposizioni di cui agli articoli da 1 a 3 si applicano, per quanto compatibili, ai trasferimenti dei beni immobili ai fondi comuni di investimento di cui al comma 1".

3.4. Resta da scrutinare se l'esenzione espressamente prevista in tema di ICI sia estensibile in via analogica allorquando il regime di imposizione è, come nel caso di specie, quello dell'IMU.

Ebbene, sul punto, questa Sezione ha, di recente (Sez. 5, Ordinanza n. 4138 del 17/02/2021), inequivocamente affermato che le disposizioni che, come l'art. 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001, conv., con modif., dalla l. n. 410 del 2001, prevedono un regime speciale in tema di ICI devono intendersi riferite anche all'IMU, in ragione delle rilevanti similitudini esistenti fra i due tributi. In questa occasione è stato altresì ribadito che, in tema di privatizzazione del patrimonio immobiliare pubblico, sono soggetti passivi dell'imposta comunale sugli immobili e dell'imposta municipale propria, ai sensi dell'art. 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001, conv., con modif., dalla l. n. 410 del 2001, non già le società veicolo costituite in base al disposto del comma 1 del citato art. 2 o i fondi a tali società collegati, ma i soggetti che hanno in uso i beni e che li hanno ricevuti in assegnazione dall'Agenzia del demanio ex art. 4, comma 2 ter, del menzionato d.l. n. 351 del 2001; pertanto, è nei confronti di questi ultimi soggetti che va accertata la sussistenza dei requisiti per godere delle esenzioni dai detti tributi previste dalla normativa vigente.

L'articolo 2, comma 6 citato è disposizione chiaramente concernente l'ICI, mentre la controversia ha ad oggetto un accertamento IMU. Pertanto, bisogna stabilire se una regola che individua il soggetto passivo, derogando, peraltro, al regime ordinario, in tema di ICI, sia applicabile in materia di IMU. In particolare, deve considerarsi che, per l'IMU, la normativa attuale ha mantenuto il criterio di selezione dei soggetti passivi già applicato per l'ICI, vale a dire quello che dà rilievo, salvo specifiche eccezioni, alla

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

titolarità di un diritto reale (l'articolo 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 dispone che "Soggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto").

Non è in dubbio che la normativa IMU preveda un sistema di esenzioni dal tributo sovrapponibile a quello stabilito per l'ICI all'epoca, atteso che, ai sensi dell'articolo 9, comma 8, del d.lgs. n. 23 del 2011, per quanto qui rileva, "Sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992....".

Quel che si deve stabilire è se una deroga ai criteri generali di imputazione del tributo ICI possa essere applicata, sempre mantenendo il suo carattere di eccezionalità pure con riguardo alla nuova imposta, in accertamenti relativi all'IMU.

Questo Collegio ritiene di potere estendere gli effetti dell'articolo 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001 anche all'IMU. Infatti, secondo l'articolo 8, comma 1 del d.lgs. n. 23 del 2011 "L'imposta municipale propria è istituita, a decorrere dall'anno 2014, e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili". Da ciò si evince che l'IMU si pone in ideale linea di continuità

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

con l'ICI. Pertanto, le disposizioni che prevedevano un regime speciale in tema di ICI, come l'articolo 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001, devono intendersi come riferite, ormai, non più all'ICI, ma all'IMU. D'altronde, l'articolo 2, comma 6, del di. n. 351 del 2001, nel derogare ai criteri generali di individuazione dei soggetti passivi ICI, ha introdotto una regolamentazione generale concernente le privatizzazioni immobiliari disciplinate dal medesimo d.l. n. 351 del 2001, in base alla quale gli enti in origine titolari degli immobili dismessi mantengono, fino alla cessione definitiva, la gestione degli stessi e, qualora continuino ad avvalersene per i loro scopi istituzionali - o per le altre ragioni indicate dalla normativa -, sono considerati soggetti passivi per l'ICI, nonostante la proprietà degli stessi sia ormai riferibile alla società vettore e/o al fondo immobiliare. Ciò perché la società vettore è solo titolare formale del diritto reale, mentre il fondo, titolare sostanziale del diritto, è un patrimonio separato privo di soggettività giuridica esterna. Questo sistema, per la sua natura di regola generale, ben si presta ad essere applicato pure ai tributi che, come l'IMU, presentino rilevanti similitudini con l'ICI e, soprattutto, abbiano mantenuto un analogo sistema di esenzione dal tributo.

Non può trovare accoglimento la considerazione della CTR Basilicata, per la quale, venendo in rilievo un'esenzione, questa non potrebbe essere oggetto di interpretazione estensiva e, quindi, concernendo l'ICI, non potrebbe essere estesa all'IMU. Al riguardo, si rileva che, come sopra esposto, l'articolo 2, comma 6, del d.l. n. 351 del 2001 non ha introdotto un'esenzione (che, per ciò che riguarda l'IMU, è contenuta, invece, nell'articolo 9, comma 8, del d.lgs. n. 23 del 2011), ma semplicemente uno speciale criterio di individuazione dei soggetti passivi ICI in un settore particolare, come quello dei beni pubblici privatizzati, ove la proprietà di questi è attribuita, in senso sostanziale, ad un fondo immobiliare e, in via formale, ad una società vettore, mentre l'utilizzo concreto spetta, tramite l'intermediazione dell'Agenzia del demanio, all'amministrazione che prima se ne avvaleva e che continua a svolgervi la propria attività istituzionale.

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9

Pertanto, non si pongono questioni di interpretazione estensiva (od analogica) di una norma generale sulle esenzioni in materia tributaria.

4. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata con rinvio della causa, anche per le spese del presente giudizio, alla CTR della Basilicata in differente composizione.

P.Q.M.

La Corte

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, in diversa composizione.

Cosi deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 giugno 2022.

Il Presidente
Lucio Luciotti

Firmato Da: LUCIOTTI LUCIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 74b7000609e8e33093a73baa4ef8c8d3 - Firmato Da: VALIA CARMELA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 66bf9cd43a6925ca2d07459038f4bbe9