

Al Sindaco

Al Responsabile dell'Ufficio Tributi

del Comune di _____

STABILIMENTI BALNEARI ED ICI

La Cassazione civile si è recentemente occupata (16 aprile 2008, n.9935) della soggettività passiva all'imposta del concessionario di area demaniale sulla quale lo stesso abbia ottenuto l'autorizzazione ad edificare uno stabilimento balneare, materia che era venuta in evidenza a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 18 della legge 23 dicembre 2000 n. 388, articolo che ha previsto che, nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo sia il concessionario.

Era stato posto in dubbio, infatti, se detto soggetto fosse obbligato al pagamento dell'imposta anche per il periodo precedente al 1° gennaio 2001 (data di entrata in vigore del citato art.18). E' opportuno precisare, tuttavia, che la fattispecie considerata dalla norma riguarda - 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 (vedasi al riguardo Cass. civ., sez. trib., 28 marzo 2008 n.8057).

La Cassazione, tenuto conto che il contribuente in quest'ultimo caso risulta titolare di una vera e propria proprietà superficiaria, sia pure avente natura temporanea e soggetta ad una peculiare regolamentazione in ordine al momento della sua modificazione, estinzione o cessazione, ha chiarito che risulta soggetto all'imposta anche prima del 1° gennaio 2001, considerato che l'art. 3, c. 1, D.Lgs. n. 504/1992 stabilisce (anche nella formulazione

anteriore all'art. 58, c.1, D.Lgs. n. 446/1997), che sono soggetti passivi anche i titolari del diritto di superficie e degli altri diritti reali.

Occorre tuttavia evidenziare che ai fini della soggezione all'Ici nel caso di concessione amministrativa su un bene appartenente al demanio marittimo, per stabilire se il provvedimento amministrativo sia costitutivo del diritto reale di superficie o di diritti aventi natura obbligatoria risulta decisiva la complessiva interpretazione dell'atto - di competenza del giudice di merito, trattandosi di apprezzamenti di fatto - che deve essere condotta alla stregua del suo contenuto e delle clausole in cui si articola, come precisato dalla stessa Corte con altra recente pronuncia (Cass. civ., sez. trib., 16 aprile 2008 n.9938).

Occorre cioè procedere all'interpretazione dell'atto di concessione del godimento del bene pubblico, che deve essere condotta alla stregua del suo contenuto come risulta esplicitato nella sua regolamentazione, verificando se l'atto rappresenti in concreto titolo costitutivo del diritto reale suddetto, ovvero di un diritto di natura obbligatoria. Nella specifica tematica della possibile soggezione ad Ici questa prospettiva è stata ribadita dalla stessa Cassazione (pronuncia n. 22757 del 2004) che ha dato particolare rilievo alla "destinazione dell'opera costruita dal concessionario al momento della cessazione del rapporto, atteso che, se essa torna nella disponibilità del concedente, si è in presenza di un rapporto obbligatorio, mentre, se essa passa in proprietà del concessionario, il diritto in virtù del quale questi l'ha realizzata ha sicuramente la natura reale del diritto di superficie".

L'ESENZIONE ICI PER GLI IMMOBILI ONLUS E DI ALTRE PA

La Corte di Cassazione ha recentemente (16 aprile 2008 n.9948) chiarito i termini applicativi dell'esenzione di cui all'art.7, c.1, lett.i), inerente gli immobili posseduti ed utilizzati da soggetti non profit e destinati ad alcune particolari attività.

Ai fini dell'applicazione dell'esenzione è possibile individuare due condizioni, la cui ricorrenza è richiesta dalla norma citata:

a) una prima, fa riferimento all'"utilizzo" dell'immobile da parte di uno dei soggetti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, c.1, lett. c);

b) una seconda, fa riferimento alla "destinazione" esclusiva dell'immobile allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui alla legge n. 222/1985, art. 16, lett.a).

Queste due condizioni debbono coesistere, non essendo l'una senza l'altra sufficiente ad integrare la fattispecie meritevole di esenzione. Non basta, cioè, che l'immobile sia strumentale, in via esclusiva, allo svolgimento delle attività tassativamente indicate dalla norma, se il soggetto che si avvale dell'immobile per lo svolgimento di tali attività non sia un ente pubblico o privato, diverso dalle società, residente nel territorio dello Stato, che non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

La fattispecie è, in buona sostanza, simile a quella considerata dalla lett.a) dello stesso art.7: in tale disposizione l'esenzione dall'imposta viene condizionata al fatto che l'immobile si trovi nella "sfera di disponibilità" di determinati soggetti elencati dalla norma medesima - enti pubblici territoriali (Stato, regioni, province, comuni, comunità montane) e loro consorzi ed enti pubblici non territoriali (unità sanitarie locali, istituzioni sanitarie pubbliche autonome, camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura) - ed al fatto che si tratti di immobili destinati "esclusivamente ai compiti istituzionali" dei predetti enti. Anche qui, come nel caso considerato dalla lett. i), la norma richiede che l'immobile (per essere esentato dall'imposta) si collochi in una posizione che lo relazioni, da un lato, ad un determinato soggetto e, dall'altro, ad un determinato scopo.

La "destinazione" dell'immobile è comunque la ragione fondamentale assunta dal legislatore a giustificazione della disposta esenzione. Sicché il *quid pluris* che le norme di cui alle lettere a) ed i) sembrano richiedere è la riconducibilità dell'immobile esentato alla sfera di disponibilità di determinati soggetti: in particolare, per quanto riguarda la disposizione di cui alla lett. i), il legislatore valutata meritevoli dell'esenzione l'esercizio delle attività ivi considerate solo se svolte da soggetti non profit.

In buona sostanza l'esenzione dall'imposta prevista dalla lett. i), è subordinata alla compresenza di un *requisito oggettivo*, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione, e di un *requisito soggettivo*,

costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

E' stato chiarito che la sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale (cfr. Cass. Civ., sez. trib., 29 febbraio 2008 n. 5485).

LE ENTRATE TRIBUTARIE ED EXTRATRIBUTARIE NEI BILANCI COMUNALI

Nel quadro complessivo delle statistiche sulla finanza locale l'Istat ha recentemente (8 maggio 2008) reso noti i risultati delle elaborazioni sui certificati del conto del bilancio dei Comuni relativi all'anno 2006.

Da tali dati (tab. 1) risulta che:

- le entrate tributarie sono in leggera diminuzione (-0,3%);
- quelle di natura extratributaria aumentano in misura significativa (*4,4%);
- i trasferimenti erariali sono in sensibile diminuzione (-3%);

elementi che determinano, comunque, un ammontare di entrate correnti sostanzialmente stabile.

Anche le riscossioni delle entrate correnti sono stabili, anche se al loro interno quelle da entrate tributarie diminuiscono dell'1,6% a fronte di un aumento sostenuto delle entrate extratributarie (+5,6%).

Si evidenzia che nel 2006 la capacità di riscossione, misurata dal rapporto tra le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti, è pari al 65,6%, in diminuzione rispetto al 2005.

Tabella 1 - Accertamenti, riscossioni (in milioni di euro) e capacità di riscossione (in percentuale) delle Amministrazioni comunali per voce - Anni 2005 e 2006 (dati provvisori; valori assoluti in milioni di euro)

VOCI	ACCERTAMENTI	RISCOSSIONI (a)	CAPACITA' DI RISCOSSIONE (b)
------	--------------	-----------------	------------------------------

Procedendo all'analisi delle entrate correnti per valori pro capite (tab.3) si evidenzia che l'importo delle entrate tributarie pro capite aumenta al crescere dell'ampiezza demografica dei comuni, mentre a livello territoriale si registra una marcata variabilità.

Tabella 3 - Entrate correnti delle Amministrazioni comunali per categoria, regione e classe di ampiezza demografica. Anno 2006 - Accertamenti (dati provvisori; valori assoluti in milioni di euro; valori pro-capite in euro)

REGIONI	ENTRATE TRIBUTARIE		CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI		ENTRATE EXTRA-TRIBUTARIE		TOTALE	
	Valori assoluti	Valori pro-capite	Valori assoluti	Valori pro-capite	Valori assoluti	Valori pro-capite	Valori assoluti	Valori pro-capite
Piemonte	2.229	512,08	575	132,10	801	184,02	3.605	828,20
Valle d'Aosta	56	448,67	118	945,42	37	296,45	211	1690,54
Lombardia	5.007	524,54	768	80,46	2.197	230,16	7.972	835,16
Trentino-Alto Adige	248	249,32	754	758,02	417	419,22	1.419	1426,56
<i>Bolzano-Bozen</i>	114	233,76	358	734,10	203	416,26	675	1384,12
<i>Trento</i>	134	264,28	396	781,02	214	422,07	744	1467,37
Veneto	2.291	479,94	485	101,60	781	163,61	3.557	745,15
Friuli-Venezia Giulia	414	341,41	599	493,98	288	237,51	1.301	1072,90
Liguria	1.080	671,69	318	197,78	368	228,87	1.766	1098,34
Emilia-Romagna	2.296	543,66	346	81,93	984	233,00	3.626	858,58
Toscana	1.907	524,16	449	123,41	936	257,27	3.292	904,84
Umbria	381	436,44	194	222,23	150	171,83	725	830,50
Marche	700	455,70	230	149,73	304	197,90	1.234	803,33
Lazio	2.993	544,84	855	155,64	1.770	322,21	5.618	1022,70
Abruzzo	558	426,02	196	149,64	188	143,53	942	719,20
Molise	114	356,17	92	287,43	49	153,09	255	796,69
Campania	2.096	361,99	1.718	296,71	726	125,38	4.540	784,09
Puglia	1.544	379,37	829	203,69	276	67,82	2.649	650,88
Basilicata	172	290,87	198	334,83	71	120,07	441	745,77
Calabria	563	281,77	561	280,77	287	143,64	1.411	706,19
Sicilia	1.184	236,00	2.573	512,87	502	100,06	4.259	848,94
Sardegna	514	309,74	822	495,35	199	119,92	1.535	925,01
ITALIA	26.347	445,57	12.680	214,44	11.331	191,62	50.358	851,63
CLASSI DI AMPIEZZA DEMOGRAFICA								
Fino a 5.000	3.788	364,55	2.771	266,68	1.996	192,09	8.555	823,33
da 5.001 a 10.000	3.180	377,12	1.261	149,54	1.238	146,81	5.679	673,47
da 10.001 a 20.000	3.627	399,44	1.390	153,08	1.328	146,25	6.345	698,77
da 20.001 a 60.000	5.511	419,30	2.315	176,14	1.902	144,71	9.728	740,15
Oltre 60.000	10.241	566,28	4.943	273,33	4.867	269,12	20.051	1108,73

Infine, sono stati presi in esame alcuni indicatori economico-strutturali di rilievo per valutare l'andamento gestionale delle amministrazioni comunali (tab. 4).

Fra di esse assume particolare rilievo il grado di autonomia impositiva, che a livello nazionale è pari al 52,3%, con le regioni settentrionali (ad eccezione di quelle a statuto speciale) e centrali che raggiungo livelli sopra la media; nel Mezzogiorno spicca, peraltro, il dato afferente la Puglia che registra un grado di autonomia nel 2006 pari al 58,3%, in aumento di 2,5 punti percentuali rispetto al 2005.

Venendo ad esaminare il dato per classi demografiche risulta evidente come sia i comuni di minori dimensioni (sotto i 5mila abitanti) sia quelli di maggiori dimensioni (sopra i 60mila abitanti) raggiungono un minor grado di autonomia impositiva.

Tabella 4 - Indicatori economico strutturali delle Amministrazioni comunali per regione e classe di ampiezza demografica. Anni 2005 e 2006 (dati provvisori; valori percentuali)

REGIONI	Grado di autonomia impositiva		Grado di autonomia finanziaria		Grado di dipendenza erariale		Grado di rigidità strutturale		Incidenza spese di personale	
	2005	2006	2005	2006	2005	2006	2005	2006	2005	2006
Piemonte	60,9	61,8	84,2	84,1	10,2	10,2	43,2	44,9	31,7	32,6
Valle d'Aosta	24,0	26,4	40,7	44,0	0,9	1,2	30,7	31,1	26,8	27,0
Lombardia	63,0	62,8	90,4	90,4	5,6	5,2	59,6	37,6	27,6	28,5
Trentino-Alto Adige	19,1	17,4	46,4	46,8	0,7	0,3	39,7	37,9	31,1	27,5
<i>Bolzano-Bozen</i>	<i>19,0</i>	<i>16,8</i>	<i>46,2</i>	<i>46,9</i>	<i>0,7</i>	<i>0,1</i>	<i>39,8</i>	<i>37,7</i>	<i>31,3</i>	<i>25,5</i>
<i>Trento</i>	<i>19,1</i>	<i>18,0</i>	<i>46,6</i>	<i>46,8</i>	<i>0,7</i>	<i>0,4</i>	<i>39,6</i>	<i>38,0</i>	<i>30,9</i>	<i>29,4</i>
Veneto	63,4	64,4	85,8	86,4	7,4	6,6	41,3	45,6	28,9	29,1
Friuli-Venezia Giulia	33,0	31,8	55,2	54,0	2,0	1,8	49,5	39,2	29,7	30,2
Liguria	63,3	61,2	82,5	82,0	10,0	9,6	37,1	42,3	30,1	31,9
Emilia Romagna	62,0	63,3	89,6	90,5	5,5	5,2	45,5	45,1	32,5	34,1
Toscana	58,3	57,9	86,2	86,4	7,9	7,5	60,9	50,0	31,5	33,0
Umbria	54,2	52,6	73,6	73,2	15,0	14,9	49,5	41,8	30,7	33,1
Marche	55,5	56,7	79,6	81,3	11,3	9,8	45,0	45,8	31,6	32,1
Lazio	56,7	53,3	80,0	84,8	14,1	10,6	48,2	45,0	32,2	29,2
Abruzzo	57,9	59,2	77,8	79,2	16,8	15,7	56,0	47,0	31,3	32,0
Molise	42,6	44,5	60,8	63,9	23,5	21,7	35,9	38,1	30,7	33,0
Campania	44,2	46,2	60,0	62,2	33,8	31,7	48,4	45,8	32,8	34,3
Puglia	55,8	58,3	66,1	68,7	26,1	23,8	61,2	39,6	28,3	28,8
Basilicata	38,7	39,0	53,6	55,1	34,4	32,3	63,9	42,9	32,2	33,5
Calabria	39,7	39,9	59,1	60,2	35,0	34,3	47,3	50,9	32,7	33,6
Sicilia	27,6	27,8	38,9	39,6	37,6	35,9	64,5	71,0	39,5	39,3
Sardegna	33,4	33,5	48,3	46,5	24,2	23,8	36,3	31,1	27,4	27,3
ITALIA	52,5	52,3	74,0	74,8	15,4	14,4	51,0	45,4	31,2	31,6
CLASSI DI AMPIEZZA DEMOGRAFICA										
Fino a 5.000	43,8	44,3	66,8	67,6	18,3	17,2	42,4	41,6	30,7	30,4
Da 5.001 a 10.000	55,7	56,0	77,7	77,8	11,7	11,1	42,6	41,9	29,8	30,6
Da 10.001 a 20.000	56,8	57,2	78,6	78,1	11,6	11,5	45,8	43,3	30,0	30,8

Da 20.001 a 60.000	56,7	56,7	76,7	76,2	13,0	13,1	47,6	44,3	29,9	30,9
Oltre 60.000	51,7	51,1	73,3	75,3	17,7	15,8	60,4	49,1	32,9	33,0

1. Grado di autonomia impositiva = entrate tributarie / entrate correnti
2. Grado di autonomia finanziaria = (entrate tributarie + entrate extra-tributarie) / entrate correnti
3. Grado di dipendenza erariale = contributi e trasferimenti statali correnti / entrate correnti
4. Grado di rigidità strutturale = (spese di personale + rimborso prestiti) / entrate correnti
5. Incidenza spese di personale = spese di personale / entrate correnti

Cordiali saluti.

Giugno 2008