Corte di Cassazione Civile ordinanza 4/1/2025 n. 118

1. Il ricorso è affidato a due motivi.

2. Con il primo motivo, si denunciano, al contempo, violazione e/o falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, lett. a, del d.lgs. 30 novembre 1992, n. 504, 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, 279, 280, 281, 282 del d.lgs. 15 marzo 2010, n. 66, 313 del d.P.R. 15 marzo 2010, n. 90, nonché falsa applicazione degli artt. 278, 286 e 231, comma 4, del d.P.R. 15 marzo 2010, n. 90, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che il Ministero della Difesa non avesse diritto all'esenzione prevista per gli immobili utilizzati per compiti istituzionali in relazione agli alloggi di servizio in uso al personale della Marina Militare.

2.1 Il predetto motivo è infondato.

2.2. Su tale questione, non vi sono ragioni per disattendere l'orientamento formatosi in controversie - del tutto sovrapponibili alla presente, avendo ad oggetto la pretesa all'esenzione dall'ICI in relazione ad alloggi di servizio per il personale militare - tra lo stesso Ministero della Difesa ed altre amministrazioni comunali (in termini: Cass., Sez. 5^, 30 settembre 2011, nn. 20041 e 20042; Cass., Sez. 5^, 6 ottobre 2011, n. 20466; Cass., Sez. 5^, 8 novembre 2017, n. 26453; Cass., Sez. 5^, 5 febbraio 2019, n. 3268; Cass., Sez. 5^, 16 febbraio 2021, n. 3974; Cass., Sez. Trib., 14 febbraio 2023, n. 4572; Cass., Sez. Trib., 21 settembre 2023, nn. 27025 e 27035). Difatti, le esenzioni previste per l'ICI dall'art. 7, comma 1, del d.lgs. 30 novembre 1992, n. 504, sono espressamente richiamate e confermate per l'IMU dall'art. 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23. L'orientamento interpretativo così emerso muove dai seguenti fondamentali passaggi:

- la disciplina dell'ICI è riconducibile al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e, per quanto segnatamente concerne le esenzioni di natura soggettiva ed oggettiva qui rilevanti, all'art.7, comma 1, lett. a, del medesimo;

- le norme introducenti esenzioni, in quanto eccezionali, sono di stretta interpretazione (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 25 febbraio 2020, n. 4997; Cass., Sez. Trib., 7 dicembre 2022, nn. 36028 e 36032; Cass., Sez. Trib., 20 febbraio 2024, n. 4530; Cass., Sez. Trib., 9 agosto 2024, nn. 22601 e 22613), trattandosi di disposizioni tributarie speciali idonee a prevalere sulla disciplina classificatoria degli immobili di servizio; - l'art. 7, comma 1, lett. a, del d.lgs. 30 novembre 1992, n. 504, prevede, in effetti, l'esenzione da ICI degli immobili posseduti (tra gli altri) dallo Stato, ma soltanto se essi siano «destinati esclusivamente ai compiti istituzionali»;

- quest'ultima destinazione presuppone non qualsivoglia impiego dell'immobile per finalità latamente ed anche indirettamente riconducibili all'oggetto istituzionale ed alla funzione o al servizio pubblico dell'ente possessore, bensì la sua utilizzazione "diretta" ed "immediata" per l'assolvimento della finalità d'istituto, tale non potendosi considerare

l'affidamento o la concessione del bene al godimento personale e privato di terzi a fronte del pagamento di un canone (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 11 giugno 2010, n. 14094; Cass., Sez. 5^, 30 dicembre 2011, n. 30731; Cass., Sez. 5^, 17 luglio 2015, n. 15025; Cass., Sez. 5^, 8 novembre 2017, n. 26453; Cass., Sez. 5^, 5 febbraio 2019, n. 3268; Cass., Sez. 5^, 16 febbraio 2021, n. 3974; Cass., Sez. Trib., 14 febbraio 2023, n. 4572; Cass., Sez. Trib., 21 settembre 2023, nn. 27025 e 27035). Nella specie, a ben vedere, si tratta di utilizzazione semplicemente indiretta per fini istituzionali, in quanto il godimento del bene stesso è stato ceduto per il preminente soddisfacimento di esigenze di carattere privato (quali quelle abitative proprie del cessionario e della relativa famiglia) e della quale è certo sintomo il pagamento di un canone. Ed è, difatti, lo stesso Ministero della Difesa a chiarire che gli immobili in questione sono costituiti dagli alloggi per l'abitazione del personale di servizio e delle relative famiglie e che tale uso è conseguente ad una concessione amministrativa del bene a fronte del pagamento di un canone. Peraltro, ai fini dell'applicazione della norma tributaria, non può dirsi dirimente che gli immobili stessi siano classificabili ex art. 5, comma 1, della legge 18 agosto 1978, n. 497 (ora abrogata dall’art. 2268, comma 1, n. 745, del d.lgs. 15 marzo 2010, n. 66), quali «infrastrutture militari», né che il canone concessorio così percepito abbia carattere non di corrispettivo da attività lucrativa, ma essenzialmente di rimborso dei soli costi di manutenzione. Aggiungasi l’irrilevanza della collocazione degli immobili all’interno di una base militare al fine di ospitare il personale adibito alla gestione ed al funzionamento delle relative infrastrutture ed installazioni.

2.3 Tali conclusioni non mutano in relazione alle eterogenee tipologie degli alloggi di servizio in uso al personale dell'Esercito Italiano, della Marina Militare e dell'Aeronautica Militare e al personale civile del Ministero della Difesa. Invero, l’art. 313 del d.P.R. 15 marzo 2010, n. 90, prevede che: «1. Gli alloggi di servizio sono oggetto di concessione amministrativa e sono classificati nelle seguenti categorie: a) alloggi di servizio gratuiti per consegnatari e custodi (ASGC): per il personale militare e civile al quale sia affidata, in modo continuativo, la custodia dell'edificio o dell'impianto in cui sia compreso l'alloggio; per il personale militare e civile al quale siano affidate, in modo continuativo, mansioni di consegnatario di deposito o magazzino isolato e che alloggi sul posto. Rientrano in tale categoria anche gli alloggi che, per motivi di funzionalità e di sicurezza, siano ubicati all'esterno degli edifici e degli impianti; b) alloggi di servizio connessi con l'incarico, con annessi locali di rappresentanza (ASIR): per i titolari di incarichi che comportino obblighi di rappresentanza inerenti alle proprie funzioni; c) alloggi di servizio connessi con l'incarico (ASI): per il personale al quale siano affidati incarichi che richiedano la costante presenza del titolare nella sede di servizio per il soddisfacimento delle esigenze di funzionalità e sicurezza del servizio medesimo; d) alloggi di servizio di temporanea sistemazione per le famiglie dei militari (AST): a rotazione, per il personale con carico di famiglia che presti servizio nel presidio ovvero nella circoscrizione alloggiativa o nell'ambito dell'organizzazione periferica territoriale, determinata con direttiva degli Stati maggiori, in cui sia ubicato l'alloggio; e) alloggi di servizio per le esigenze logistiche del personale militare in transito e dei familiari di passaggio (APP); f) alloggi di servizio per le esigenze logistiche del personale militare imbarcato e dei familiari di passaggio (SLI)».

2.4 Tale classificazione è confermata dall'art. 279 del d.lgs. 15 marzo 2010, n. 66 (c.d. "Codice dell'ordinamento militare"), a tenore del quale: «In relazione alle esigenze da soddisfare, gli alloggi della presente sezione sono così classificati: a) alloggi di servizio gratuito per consegnatari e custodi (ASGC); b) alloggi di servizio connessi all'incarico con o senza annessi locali di rappresentanza (ASIR-ASI); c) alloggi di servizio di temporanea sistemazione per le famiglie dei militari (AST); d) alloggi di servizio per esigenze logistiche del personale militare in transito (APP) o imbarcato (SLI) e relativi familiari di passaggio; e) alloggi collettivi di servizio nell'ambito delle infrastrutture militari per ufficiali, sottufficiali e volontari in servizio permanente destinati nella sede (ASC)». Per le varie tipologie, gli artt. 279, 280, 281, 282, 283, 284 e 285 del medesimo d.lgs. 15 marzo 2010, n. 66, dispongono che: «Art. 280 Alloggi ASGC 1. L'alloggio gratuito di cui al comma 1, lettera a), dell'articolo 279 può essere concesso unicamente al personale dipendente cui è affidata, in modo continuativo, la custodia dell'edificio o dell'impianto nel quale insiste l'alloggio, nonché al personale militare e civile cui siano affidate in modo continuativo, con provvedimento formale, mansioni di consegnatario di deposito o magazzino isolato e che alloggia sul posto. 2. La concessione dell'alloggio è disposta dai comandi militari territoriali, dai ((Comandi marittimi)) e dai comandi di regione aerea, secondo le direttive impartite al riguardo dagli organi centrali del Ministero della difesa. 3. Della concessione è data notizia al Ministero dell'economia e delle finanze. 4. La concessione scade con la cessazione dell'incarico dal quale l'utente trae titolo. 5. Sono a carico dell'amministrazione militare le spese per l'illuminazione, l'acqua, il canone telefonico, il riscaldamento e per eventuali altri servizi necessari. Art. 281 Alloggi ASI

1. Gli alloggi di cui al comma 1, lettera b), dell'articolo 279 sono assegnati al personale dipendente cui sono affidati incarichi che richiedono l'obbligo di abitare presso la località di servizio.

2. Con il regolamento il Ministro della difesa stabilisce, in base alle esigenze operative con uniforme indirizzo interforze, gli incarichi che per necessità funzionali richiedono l'assegnazione dell'alloggio di servizio.

3. La concessione decade con la cessazione dell'incarico dal quale l'utente trae titolo. Art. 282 Alloggi ASIR

1. Gli alloggi di cui al comma 1, lettera b), dell'articolo 279, quando sono assegnati a titolari di incarichi che comportano obblighi di rappresentanza, sono dotati di locali appositamente predisposti, annessi agli alloggi stessi.

2. Tali locali rimangono nella disponibilità dell'amministrazione militare cui fanno carico tutte le relative spese.

3. Gli incarichi che comportano obblighi di rappresentanza sono i seguenti: a) Capo di Stato maggiore della difesa, Capo di Stato maggiore di Forza armata, incluso il Comandante generale dell'Arma dei carabinieri, ((Direttore nazionale degli armamenti)); (...) Art. 283 Alloggi AST 1. Gli alloggi di servizio di temporanea sistemazione per le famiglie dei militari di cui al comma 1, lettera c), dell'articolo 279, sono assegnati in base a criteri di rotazione e secondo modalità stabilite con il regolamento, al personale che presta

servizio nella località in cui e' situato l'alloggio. Art. 284 Alloggi APP e SLI 1. Gli alloggi di servizio di cui al comma 1, lettera d), dell'articolo 279, sono predisposti in funzione di motivate esigenze di servizio. Art. 285 Alloggi ASC. 1. Gli ufficiali, i sottufficiali e i volontari in servizio permanente possono usufruire dei locali che, nell'ambito delle infrastrutture militari, sono destinati ad alloggiamenti collettivi di servizio. 2. Non sono considerati alloggi collettivi di servizio quelli costituiti in baracche, attendamenti o in altre sistemazioni analoghe, come pure le sistemazioni predisposte per il personale che ha l'obbligo di alloggiare in caserma».

2.5 Come è evidente dalla precedente analisi della disciplina vigente in materia, la predetta differenziazione attiene soltanto alla particolare destinazione dell'alloggio ed alla specifica regolamentazione della concessione amministrativa. Per cui, le precedenti conclusioni sul rapporto collaterale ed accessorio rispetto al pubblico ufficio valgono anche per gli alloggi (ASI, ASIR, ASGC, SLI) che sono più strettamente connessi all'esercizio di determinate funzioni, giacché lo scopo è pur sempre quello di offrire una sistemazione abitativa nel luogo di esercizio delle funzioni, ma non si tratta di immobili utilizzati per lo svolgimento di compiti istituzionali (secondo il requisito richiesto dall'art. 7, comma 1, lett. a, del d.lgs. 30 novembre 1992, n. 540) 3. Con il secondo motivo, si denunciano, al contempo, violazione e/o falsa applicazione dell'art. 3, comma 2, del d.lgs. 30 novembre 1992, n. 504, 9, comma 8, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, e 290 del d.lgs. 15 marzo 2010, n. 66, nonché violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 319, lett. b, d.P.R. 15 marzo 2010, n. 90, 22 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e 120 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la situazione dei militari utilizzatori degli immobili non corrisponderebbe ad un rapporto concessorio, bensì a un diritto personale di godimento di carattere atipico, in quanto tale non soggetto alla previsione di cui all'invocato art. 9, comma 1, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

3.1 Il predetto motivo è infondato.

3.2 La censura attinge il secondo capo della sentenza, che contiene le statuizioni di rigetto del secondo motivo di appello circa la questione della soggettività passiva di imposta con riferimento agli immobili AST non esenti. Il Ministero della Difesa aveva denunciato in appello la violazione o falsa applicazione dell'art. 3, comma 2, del d.lgs. 30 novembre 1992, n. 504, e l'erronea affermazione della titolarità passiva dell'obbligazione di imposta dell'appellante in luogo di quella dei militari utilizzatori di tali immobili. 3.3 Secondo la valutazione del giudice di appello: «Ciò induce a ritenere che la previsione normativa della imposizione I.M.U.- I.C.I. in capo al concessionario non faccia riferimento alle ipotesi in discorso (e, neppure, alle ipotesi di concessione in godimento degli immobili ASGC, ASIR, ASI e SLI, per i quali, peraltro, la relativa eccezione di difetto di titolarità dell'obbligazione tributaria, dal lato passivo, non è stata sollevata dal MINISTERO). Ipotesi in cui il militare in servizio diviene titolare di un diritto personale di godimento atipico ed assume una posizione analoga a quella del conduttore nel rapporto di locazione o del comodatario, a seconda dei casi. Posizione certamente più acconcia alla fattispecie di quella del concessionario di aree demaniali, di cui agli artt. 3, comma 2, d.lgs. 504/1992 e 9, comma

1, d.lgs. 23/2011. Inutile ricordare che conduttore e comodatario sono soggetti esclusi dall'imposizione in parola».

3.4 A ben vedere, la sentenza impugnata si è limitata ad accostare la posizione soggettiva dell'utilizzatore dell'alloggio di servizio a quella del locatario o del comodatario in ragione della sua assimilabilità ad un diritto personale di godimento, anche per la comune esclusione della soggettività passiva ai fini del tributo. Tuttavia, tale considerazione non contraddice la qualificazione del rapporto concessorio, che, peraltro, è stata espressamente prescelta dal legislatore per disciplinare la relazione corrente tra il Ministero della Difesa ed il personale delle Forze Armate in relazione agli alloggi di servizio. Ad ogni modo, tenendo anche conto dell'inscindibile collegamento al conferimento di particolari incarichi ad appartenenti alle Forze Armate, si osserva che la concessione amministrativa dell'alloggio di servizio è strumentale all'interesse prevalente del Ministero della Difesa a semplificare ed agevolare l'esercizio delle funzioni attribuite al personale delle Forze Armate mediante l'offerta di una sistemazione abitativa a condizioni meno onerose (rispetto a quelle di mercato) all'interno o in prossimità della struttura militare e non è riconducibile alla previsione dell'art. 9, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, che riguarda la sola «concessione di aree demaniali» e mira a soddisfare il prevalente interesse di un operatore economico ad appropriarsi delle utilità potenzialmente ritraibili dal bene pubblico attraverso un uso di tipo imprenditoriale con la finalità di conseguire un profitto, senza escludere il contemporaneo perseguimento, ancorché mediato, di un interesse pubblico.

4. Il ricorso incidentale (condizionato) è affidato a quattro motivi. 4.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 18, 19 e 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per non essere stata dichiarata dal giudice di secondo grado – nonostante l'eccezione proposta dall'ente impositore - l'inammissibilità del ricorso originario per carenza di specificità. 4.2 Con il secondo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 18, 19 e 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essersi pronunciato nel merito il giudice di secondo grado con il rigetto dell'appello proposto dal contribuente, nonostante l'inammissibilità del ricorso originario per carenza di specificità. 4.3 Con il terzo motivo, si denunciano, al contempo, violazione e/o falsa applicazione dell'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché violazione e/o falsa applicazione dell'art. 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per non essere stata dichiarata dal giudice di secondo grado – nonostante l'eccezione proposta dall'ente impositore - l'inammissibilità dell'atto di appello per carenza di specificità. 4.4 Con il quarto motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per essersi pronunciato nel merito il giudice di secondo grado con il rigetto dell'appello proposto dal contribuente, nonostante la sua inammissibilità per carenza di specificità. 4.5 I predetti motivi sono unitariamente assorbiti dal rigetto del ricorso principale, rendendosene superfluo ed ultroneo lo scrutinio in questa sede. Difatti, tali censure si risolvono nella mera riproposizione – sub condicione dell'accoglimento del ricorso principale - delle eccezioni di inammissibilità che la "********** S.p.A." aveva

proposto avverso la formulazione del ricorso di primo grado e di appello presentati dal Ministero della Difesa rispettivamente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale della Spezia e dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria. Per cui, l'esito negativo del ricorso principale fa venir meno l'interesse del ricorrente incidentale ad una pronuncia in merito.

5. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi la infondatezza del ricorso incidentale e l'assorbimento del ricorso incidentale (condizionato), il ricorso principale deve essere rigettato ed il ricorso incidentale dichiarato assorbito.

6. Quanto alla regolamentazione delle spese giudiziali: - nei rapporti tra ricorrente e controricorrente, esse seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo; - nei rapporti tra ricorrente ed intimato, nulla deve essere disposto, non essendosi costituita la parte vittoriosa nel presente procedimento.

7. Nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228), un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 28 gennaio 2022, n. 2615; Cass., Sez. 5^, 3 febbraio 2022, n. 3314; Cass., Sez. 5^, 7 febbraio 2022, nn. 3814 e 3831; Cass., Sez. 5^, 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. Trib., 27 ottobre 2023, n. 29956; Cass., Sez. Trib., 15 ottobre 2024, n. 26720).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e dichiara l'assorbimento del ricorso incidentale; condanna il ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore del controricorrente, liquidandole nella misura di € 200,00 per esborsi e di € 10.000,00 per compensi, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge. Così deciso a Roma nella camera di consiglio del 4 dicembre 2024.