



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea Magistrale  
in  
Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

## **LA NUOVA IMU**

Analisi della nuova normativa e dei principali casi  
particolari di soggettività passiva

**Relatore**

Ch. Prof. Antonio Viotto

**Laureanda**

Anna Battiston

Matricola 861837

**Anno Accademico**

2021 / 2022



*A conclusione di questo elaborato,  
ringrazio tutte quelle persone  
che mi hanno permesso di arrivare fin qui.*

*Al professor Viotto ed alla dottoressa De Carlo,  
sempre pronti a darmi le giuste indicazioni  
per poter realizzare al meglio l'elaborato.*

*A mamma, papà e Alberto  
al loro costante sostegno ed ai loro insegnamenti.*

*Ai miei amici e parenti,  
per essere stati sempre presenti.*

*Ai colleghi di lavoro,  
per aver contribuito ad accrescere le mie conoscenze.*

*A me stessa,  
all'impegno e alla determinazione che mi hanno permesso di arrivare fin qui.*



<b>INTRODUZIONE</b> .....	<b>1</b>
<b>DALLA VECCHIA ICI ALLA NUOVA IMU E LA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE</b> .....	<b>3</b>
1.1 <b>Excursus storico: le principali modifiche che si sono susseguite nel tempo in merito alla tassazione patrimoniale sugli immobili</b> .....	<b>3</b>
1.1.1 <b>Cenni sul federalismo fiscale</b> .....	<b>12</b>
1.2 <b>Profili di costituzionalità dell'ICI</b> .....	<b>16</b>
1.2.1 <b>La questione degli estimi catastali</b> .....	<b>17</b>
1.2.2 <b>La questione ICI in relazione alla sua natura patrimoniale</b> .....	<b>19</b>
1.2.3 <b>La conformità dell'ICI rispetto alla capacità contributiva</b> .....	<b>21</b>
1.2.4 <b>Il principio del beneficio</b> .....	<b>24</b>
1.3 <b>Profili di costituzionalità dell'IMU</b> .....	<b>26</b>
1.3.1 <b>L'IMU e la compatibilità con l'art. 3 della Costituzione</b> .....	<b>28</b>
1.3.2 <b>L'IMU e la compatibilità con l'art. 23 della Costituzione</b> .....	<b>28</b>
1.3.3 <b>La compatibilità con l'art. 47 della Costituzione</b> .....	<b>29</b>
1.3.4 <b>La questione sulla legittimità costituzionale della legge istitutiva dell'IMU in relazione agli articoli 2, 3, 42, 47, 53 della Costituzione</b> .....	<b>30</b>
1.3.5 <b>La legittimità costituzionale in relazione all'art. 119 Costituzione</b> .....	<b>33</b>
<b>INQUADRAMENTO GENERALE DELL'IMPOSTA MUNICIPALE UNICA</b> .....	<b>35</b>
2.1 <b>Il presupposto impositivo</b> .....	<b>38</b>
2.1.1 <b>La definizione di "possesso"</b> .....	<b>38</b>
2.1.2 <b>Gli immobili soggetti ad IMU</b> .....	<b>41</b>
2.1.3 <b>La definizione di fabbricato</b> .....	<b>42</b>
2.1.4 <b>La definizione di area edificabile</b> .....	<b>44</b>
2.1.5 <b>La definizione di terreno agricolo</b> .....	<b>46</b>
2.2 <b>I soggetti passivi</b> .....	<b>47</b>
2.3 <b>I soggetti attivi</b> .....	<b>47</b>
2.4 <b>La base imponibile e il calcolo dell'imposta</b> .....	<b>48</b>
2.4.1 <b>Unità immobiliari iscritte al catasto e aventi rendita catastale</b> .....	<b>49</b>
2.4.2 <b>Unità immobiliari non iscritte al catasto e quindi prive di rendita catastale</b> .....	<b>51</b>
2.4.3 <b>Unità immobiliari non iscritte al catasto e classificabili nel gruppo D</b> .....	<b>51</b>
2.4.4 <b>Unità immobiliari in corso di costruzione o di ristrutturazione</b> .....	<b>52</b>
2.4.5 <b>Aree fabbricabili</b> .....	<b>52</b>
2.4.6 <b>Terreni agricoli</b> .....	<b>53</b>
2.5 <b>Le aliquote, le modalità e i termini di versamento</b> .....	<b>53</b>
2.5.1 <b>Le aliquote</b> .....	<b>54</b>
2.5.2 <b>Detrazioni ed esenzioni</b> .....	<b>56</b>
2.5.3 <b>Le modalità e i termini di versamento</b> .....	<b>59</b>
2.6 <b>La dichiarazione IMU</b> .....	<b>62</b>
<b>LA NUOVA IMU</b> .....	<b>65</b>

3.1	L'abolizione della IUC e nuova IMU .....	65
3.2	Il presupposto dell'imposta e le nuove definizioni di immobili .....	66
3.2.1	Il nuovo testo normativo sul presupposto d'imposta .....	66
3.2.2	Le definizioni di fabbricato e di pertinenza .....	67
3.2.3	La definizione di terreno agricolo secondo la "nuova IMU" .....	69
3.2.4	La definizione di area fabbricabile nella nuova disciplina .....	70
3.3	Le esenzioni Imu per l'emergenza COVID-19 .....	72
3.3.1	C.d. "Decreto Rilancio" .....	72
3.3.2	C.d. "Decreto Agosto" .....	73
3.3.3	C.d. "Decreto Ristori" .....	74
3.3.4	C.d. "Decreto Ristori <i>bis</i> " .....	75
3.3.5	C.d. "Decreto Ristori <i>ter e quater</i> " .....	76
3.3.6	C.d. "Legge di Bilancio 2021" .....	77
3.3.7	C.d. "Decreto Sostegni" .....	77
3.3.8	C.d. "Decreto Sostegni <i>bis</i> " .....	78
3.4	Il potere regolamentare dei Comuni .....	79
3.4.1	La gestione delle entrate locali .....	81
3.5	La riforma della riscossione dei tributi locali .....	82
3.5.1	L'accertamento esecutivo .....	83
3.5.2	La dilazione dei pagamenti .....	85
3.5.3	Attività di recupero e di accertamento prorogate a seguito del Covid-19 .....	86
3.6	La possibile riforma del catasto .....	87
<b>CASI PARTICOLARI DI SOGGETTIVITÀ PASSIVA IMU .....</b>		<b>91</b>
4.1	Alloggi sociali/IACP .....	91
4.2	Fabbricati di coniugi residenti in Comuni diversi .....	95
4.3	Fabbricati di coniugi legalmente separati .....	101
4.4	Fabbricati concessi in comodato .....	104
4.5	Fabbricati di interesse storico o artistico .....	108
4.6	Fabbricati inagibili o inabitabili .....	112
4.7	Fabbricati collabenti .....	115
4.8	Fabbricati di cittadini residenti all'estero .....	120
4.9	Fabbricati concessi in locazione finanziaria .....	122
4.10	Fabbricati destinati all'esercizio del culto e della Santa sede .....	129
4.11	Fabbricati di enti non commerciali .....	136
<b>CONCLUSIONE .....</b>		<b>142</b>

**APPENDICE A) .....145**

**BIBLIOGRAFIA.....148**

**Manuali, monografie e articoli ..... 148**

**Sentenze..... 166**

**Circolari e risoluzioni ..... 168**

**Sitografia ..... 169**

## INTRODUZIONE

Tra le novità fiscali che hanno interessato i contribuenti a partire dall'anno 2020, vi è sicuramente l'introduzione delle novità in materia di Imposta Municipale Unica (o Propria), la cosiddetta IMU.

Proprio per il fatto che si tratta di una materia ancora attuale, sebbene la sua introduzione sia avvenuta ancora a partire dal 2012, in sostituzione della precedente imposta ICI, nonché per la sua rilevanza nella vita quotidiana di molti contribuenti, si è scelto di approfondire tale tematica nel seguente elaborato.

L'obiettivo sarà, pertanto, quello di spiegare in maniera più esaustiva possibile di cosa tratta l'IMU, di quali sono i criteri e le modalità per determinare la base imponibile e di conseguenza l'imposta, al fine di trovare un coordinamento delle diverse norme che nel corso degli anni sono state oggetto di varie modifiche e/o integrazioni.

L'elaborato, pertanto, sarà così strutturato: a seguito di un breve *excursus* storico delle principali modifiche che si sono susseguite nel tempo in merito alla tassazione patrimoniale sugli immobili e all'evoluzione che ha avuto il federalismo fiscale in Italia, con particolare riferimento a quelle che sono state le modifiche a seguito dell'introduzione della riforma del Titolo V della Costituzione, nel primo capitolo ci si focalizzerà sull'analisi delle diverse questioni che sono sorte negli anni in merito alla costituzionalità sia dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), sia sull'Imposta Comunale Unica (IMU), in quanto molti profili sono stati oggetto di trattazione per entrambe le imposte, dato che sono una *alter ego* dell'altra.

Nel secondo capitolo, invece, oggetto della trattazione sarà l'inquadramento generale della disciplina. Nel dettaglio, verranno affrontati il tema del presupposto, con particolare riferimento alla definizione della nozione di "possesso" e di quelle di immobili soggetti all'imposta, le tematiche dei soggetti passivi ed attivi, oltre che alle procedure di individuazione della base imponibile e alle modalità di calcolo dell'imposta, delle aliquote, delle principali detrazioni ed esenzioni previste dalla normativa e, infine, delle modalità e i termini per il pagamento della stessa.

Successivamente, verrà affrontata nel terzo capitolo la tematica dell'abolizione della IUC e dell'introduzione della recente nuova normativa IMU, con particolare riguardo a quelle che sono state le modifiche sostanziali della materia. Verranno, inoltre, esaminate le diverse esenzioni che sono state previste dal legislatore, ai fini IMU, in favore soprattutto



di quei settori che sono stati maggiormente colpiti a causa delle restrizioni che sono state imposte per il contenimento dei contagi a seguito dello scoppio dell'Emergenza Covid-19. Inoltre, sarà oggetto di trattazione nel presente capitolo la riforma della riscossione dei tributi locali che ha previsto l'introduzione della possibilità di procedere con il ravvedimento operoso lungo anche per l'IMU e, infine, alcuni cenni in merito alla possibile riforma sul catasto che è stata proposta in tempi recenti.

Nell'ultimo capitolo, successivamente, verranno esaminati vari casi particolari, alcuni derivanti persino dall'ICI, che nel corso degli anni sono stati oggetto di approfondimenti e di chiarimenti sia da parte della giurisprudenza, sia da parte della prassi amministrativa. Si tratta di alcune situazioni specifiche di soggettività passiva IMU per le quali è interessante vedere come si è evoluta la prassi e come per alcune la questione risulti essere ancora oggi aperta.

Nel dettaglio, verranno affrontate le questioni relative agli alloggi sociali, ai fabbricati di coniugi residenti in comuni diversi, ai fabbricati di coniugi legalmente separati, ai fabbricati concessi in comodato, quelli di interesse storico o artistico o dichiarati inagibili/inabitabili, per poi proseguire con i cosiddetti fabbricati collabenti e quelli di proprietà dei cittadini residenti all'estero, con i fabbricati concessi in locazione finanziaria e, infine, con i fabbricati appartenenti agli enti non commerciali, con particolare riguardo a quelli destinati all'esercizio del culto e di proprietà della Santa Sede.

Al termine del presente elaborato si troverà il capitolo relativo alle conclusioni in cui si cercherà di esprimere alcune considerazioni personali in merito a quanto affrontato nel corso dei diversi capitoli.

## **DALLA VECCHIA ICI ALLA NUOVA IMU E LA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE**

### **1.1 Excursus storico: le principali modifiche che si sono susseguite nel tempo in merito alla tassazione patrimoniale sugli immobili**

Con la Legge di Bilancio 2020 sono state introdotte alcune novità in ambito fiscale. In modo particolare, per ciò che concerne l'argomento trattato in questo elaborato, facciamo riferimento alla riforma che ha avuto per oggetto la disciplina sulla tassazione immobiliare municipale, la cosiddetta IMU ("Imposta Municipale Unica").

Prima di cominciare con l'analisi di quelle che sono state le modifiche apportate alla normativa, procediamo con un *excursus storico* dei principali cambiamenti che ha subito la disciplina nel corso dei vari anni, fino ad arrivare all'attuale modalità di imposizione patrimoniale sugli immobili.

Siamo nel 1981, quando per la prima volta viene esaminata la possibilità di introdurre un'imposta locale sugli immobili da parte dell'allora Ministro delle Finanze Franco Reviglio, nel suo "Libro bianco", dove egli stesso argomentava il fatto che i servizi offerti dalle case in cui viviamo rappresentano un reddito e un consumo. L'obiettivo era quello di avere una distribuzione più equa del carico fiscale, favorire la mobilità della proprietà immobiliare, agevolare l'acquisto di case di proprietà, contenere l'andamento dei prezzi delle abitazioni, rilanciare l'attività edilizia e dare un ruolo agli enti locali<sup>1</sup>.

Inizialmente l'imposta immobiliare, denominata allora ILCI (Imposta Locale sui Cespiti Immobiliari), era stata proposta con due diversi prototipi: uno reddituale e uno patrimoniale. Nel primo caso, il presupposto del tributo era fondato sul "*godimento di redditi continuativi in denaro o in natura*" prodotti dagli immobili e la base imponibile era determinata con gli stessi criteri adottati dalla disciplina dell'IRPEF. Nel secondo caso, invece, il presupposto era individuato prendendo in considerazione il possesso, mediante proprietà o altro diritto reale, di immobili; in questa seconda ipotesi l'imposta era calcolata sulla base del valore attribuito agli immobili stessi.

---

<sup>1</sup> MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

All'epoca si valutarono i relativi pro e contro delle due versioni proposte<sup>2</sup> e molti erano i punti a favore riguardo all'introduzione del modello patrimoniale ma, nonostante ciò, non fu mai introdotta.

Passarono più di una decina d'anni, quando per superare una forte crisi finanziaria, l'allora Presidente del Consiglio dei ministri Giuliano Amato, decise di introdurre con il D.L. n. 333 del 11 luglio 1992 l'Imposta Straordinaria sugli Immobili (ISI). L'aggettivo "straordinaria" stava ad indicare che l'introduzione di questa imposta era prevista solo *una tantum*, ossia solo per quell'anno in modo che l'Italia potesse superare quella situazione congiunturale.

L'ISI aveva come soggetti passivi i possessori di immobili (fabbricati e aree edificabili) o coloro che godevano del diritto di usufrutto, uso o abitazione e prevedeva alcuni casi di esonero. Le aliquote previste erano del 3 per mille sul valore degli immobili, del 2 per mille, abbattuto di un punto, per quanto concerne la tassazione delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale.

Bastarono pochi mesi dall'introduzione dell'ISI per far sì che la cosiddetta imposta "straordinaria" divenisse definitiva. Il D.Lgs. 504 del 1992 fece diventare concreta quella che era inizialmente solo un'ipotesi riformatrice: infatti venne istituita l'Imposta Comunale sugli Immobili, comunemente chiamata con l'acronimo ICI.

Con l'entrata in vigore dell'ICI, il legislatore scelse come modalità di tassazione degli immobili una versione simile a quella che in precedenza era stata proposta con l'ISI, ossia la versione patrimoniale che però fu rivisitata nei punti che inizialmente era stati individuati come sfavorevoli, come ad esempio l'individuazione del valore degli immobili. L'ICI gravava sui proprietari o titolari di altri diritti reali di godimento di fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli situati nel territorio dello Stato, oltre che sui locatari, in caso di locazione finanziaria, e sui concessionari di aree demaniali. La base imponibile era determinata tenendo in considerazione il valore dell'immobile e su di essa venivano applicate aliquote e detrazioni che venivano stabilite annualmente a seguito di apposita delibera da parte dei Comuni.

---

<sup>2</sup> In MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 2 - 3, viene evidenziato come nella proposta della versione patrimoniale risultino esserci delle difficoltà sia dal punto di vista dell'accertamento dei valori, sia sul pericolo di incidere sul capitale stesso nel lungo periodo, ma allo stesso tempo vengono evidenziati i punti a favore di questa metodologia di tassazione. In particolare, viene sottolineato il fatto che in questa versione sarebbero state colpite anche le aree edificabili, che la difficoltà dell'accertamento sarebbero state facilmente superate mediante indici di tipo catastale o similari e che, inoltre, l'introduzione di questa imposta non era un disincentivo alla circolazione degli immobili.

Proprio per questo motivo, con l'istituzione dell'Imposta Comunale sugli Immobili, si introdusse un'ulteriore novità: il gettito raccolto era di esclusiva competenza dei Comuni. In questo modo, quindi, veniva espansa l'autonomia tributaria degli enti locali, sia dal punto di vista politico, con la responsabilizzazione degli enti locali, sia dal punto di vista economico, con l'allocazione delle risorse raccolte.

In particolare, fu la Legge delega al Governo n. 421 del 23 ottobre 1992<sup>3</sup> con la quale il legislatore decise di adeguare il sistema tributario all'introduzione della nuova imposizione immobiliare.

Seppur da una parte vi era la volontà di attribuire autonomia tributaria agli enti locali, dall'altra si può constatare come con l'introduzione dell'Imposta Comunale sugli Immobili, in realtà, questa autonomia non era propriamente conferita ai singoli Comuni. Quest'ultimi, infatti, erano limitati nel potere di determinare l'aliquota da applicare annualmente: ai singoli enti locali, di fatto, veniva attribuita solo la possibilità di determinare l'aliquota scegliendola in un range prestabilito dalla Stato, senza possibilità di decidere se istituire o meno il tributo o comunque non disponevano della capacità di decisione sulla determinazione della base imponibile o di eventuali aliquote diversificate. Originariamente, infatti, il potere da parte dei Comuni di deliberare le aliquote ICI era ricondotto a due limiti:

- il primo definito dall'art. 6 del D.Lgs. n. 504, con il quale veniva istituito il divieto di determinare l'aliquota impositiva al di sotto o al di sopra del range stabilito dallo Stato;
- in secondo luogo, implicitamente, era richiesto che ciascun Comune, a seguito della delibera con la quale venivano determinate le aliquote, definisse le ragioni per cui erano state indicate suddette aliquote giustificandole con una precedente individuazione delle spese future che sarebbero state finanziate con il gettito derivante dall'ICI<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Si veda l'art. 4 c.1 Legge n. 421 del 23 ottobre 1992:

“Al fine di consentire alle regioni, alle province ed ai comuni di provvedere ad una rilevante parte del loro fabbisogno finanziario attraverso risorse proprie, il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, salvo quanto previsto al comma 7 del presente articolo, uno o più decreti legislativi, diretti:

a) all'istituzione, a decorrere dall'anno 1993, dell'imposta comunale immobiliare (ICI), con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi [...].

<sup>4</sup> Analisi tratta da autori vari citati in MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

Solo successivamente, a seguito della decisione da parte del Consiglio di Stato<sup>5</sup>, fu rimosso l'obbligo di dare motivazione, mediante rappresentazione del fabbisogno economico e finanziario del singolo ente locale, se non nel caso di delibere che prevedevano l'aumento dell'aliquota ICI.

L'ICI, negli anni a seguire, fu oggetto di numerosi provvedimenti giurisdizionali e fu sottoposta a diverse interpretazioni da parte della Corte Costituzionale per poter risolvere quelle criticità che inizialmente erano sorte, diventando, così, una delle entrate più rilevanti per gli enti locali.

In questo periodo, più precisamente fino al 2011 quando venne istituita l'IMU, la disciplina dell'ICI fu oggetto di importanti modifiche normative.

Innanzitutto, con la legge n. 488 del 23 dicembre 1999<sup>6</sup>, vennero definiti:

- i termini per la notifica degli avvisi di liquidazione e accertamento relativi all'ICI (art. 30);
- le modalità di tassazione delle pertinenze che risultavano escluse dalla riduzione dell'aliquota applicata, invece, alle abitazioni principali<sup>7</sup>;
- i termini per la proposizione del ricorso in merito all'attribuzione di una diversa rendita catastale agli immobili<sup>8</sup>.

Successivamente si aggiunse un'ulteriore modifica della disciplina ICI; in particolare, con la Legge n. 388 del 2000 (Finanziaria 2001), al capo IV vennero introdotte nuove *"Disposizioni in materia di fiscalità sugli immobili"* riguardanti modifiche in merito alle modalità di versamento dell'imposta<sup>9</sup>, altre riguardanti il versamento nel caso di immobili

---

<sup>5</sup> Cfr. Consiglio di Stato, sez. V, n. 135 del 2 febbraio 1996.

<sup>6</sup> Si tratta della legge finanziaria 2000 intitolata "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato".

<sup>7</sup> L'art. 30 c. 12 della Legge 488/1999 stabilisce un'aliquota ridotta per gli immobili adibiti ad abitazione principale e, invece, in merito alle pertinenze enuncia che: "Fino all'anno di imposta 1999 compreso, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili l'aliquota ridotta di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556, si applica soltanto agli immobili adibiti ad abitazione principale, con esclusione di quelli qualificabili come pertinenze, ai sensi dell'articolo 817 del codice civile".

<sup>8</sup> L'art. 30 c. 11 della Legge 488/1999 stabilisce che: "Il termine per la proposizione del ricorso avverso la nuova determinazione della rendita catastale dei fabbricati decorre dalla data in cui il contribuente abbia avuto conoscenza piena del relativo avviso. A tale fine, gli uffici competenti provvedono alla comunicazione dell'avvenuto classamento delle unità immobiliari a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantire l'effettiva conoscenza da parte del contribuente, garantendo altresì che il contenuto della comunicazione non sia conosciuto da soggetti diversi dal destinatario. Fino alla data dell'avvenuta comunicazione non sono dovuti sanzioni e interessi per effetto della nuova determinazione della rendita catastale".

<sup>9</sup> Inizialmente la disciplina (art. 10 D.Lgs. 504/1992) stabiliva che il versamento dell'imposta doveva essere effettuato in due rate in cui la prima, versata a giugno, comprendeva il 90% dell'intera imposta dovuta, mentre la seconda, versata a dicembre, si riferiva al saldo restante. Con l'art. 18 della Legge 388/200, invece,

con diritti di godimento a tempo parziale dove l'adempimento veniva richiesto da parte dell'amministratore di condominio, e, infine, una variazione sulle modalità di determinazione delle rendite catastali e dei trasferimenti erariali ai Comuni, con particolare riferimento ai fabbricati di categoria D.

In seguito, si arrivò al 3 marzo 2006, quando, a seguito di un decreto-legge, venne emanata la Legge n. 86 con la quale venne stabilito che tutti i Comuni, a patto che rispettassero l'equilibrio del bilancio, potessero introdurre esenzioni o riduzioni dell'Imposta Comunale sugli Immobili a favore di alcune categorie di soggetti. Più dettagliatamente, l'art. 2 prevedeva eventuali esenzioni o riduzioni nei confronti di soggetti possessori di abitazioni locate a favore di:

- soggetti ultrasessantacinquenni o con gravi handicap;
- soggetti con almeno un figlio di età inferiore a tre anni o due figli minorenni fiscalmente a carico;
- ai locatari che, per sé o per i soggetti appartenenti al proprio nucleo familiare, avessero sostenuto spese mediche per un importo superiore al dieci per cento del reddito annuo complessivo o che avessero componenti del nucleo con malattie invalidanti;

ciò, a condizione che non disponessero di eventuali altre abitazioni o di redditi sufficienti per il trasferimento in un altro immobile.

Per quanto concerne il 2006, non si può non citare la famosa campagna elettorale dove al termine di un dibattito televisivo faccia a faccia con Romano Prodi, il 3 aprile, Silvio Berlusconi, uno dei principali candidati alle elezioni per i due rami del Parlamento, per cercare di raccogliere maggiori consensi, fece un'ultima improvvisa proposta, ossia l'abolizione dell'Imposta Comunale sugli Immobili sulle prime case. Nonostante ciò, quest'ultima carta non riuscì a portare alla vittoria Berlusconi che il 10 aprile, per poche migliaia di voti, perse le elezioni a favore di Prodi e della sua coalizione. Quest'ultimo, però, una volta ricevuti i consensi da parte degli elettori, non si dimenticò di metter mano alla materia ICI. Infatti, poco prima che ci fosse la caduta del Governo, venne approvata la Finanziaria 2008 con la quale veniva introdotta un'ulteriore detrazione della base imponibile dell'abitazione principale con un tetto di duecento euro.

---

i versamenti sono così ripartiti: la prima rata si riferisce al 50% dell'imposta dovuta per l'intero anno e la seconda al saldo con eventuali conguagli rispetto alla prima rata versata.

Proseguendo in ordine cronologico, si arriva all'8 maggio 2008 quando, a seguito delle dimissioni dell'allora capo del Governo Prodi, Berlusconi venne eletto a capo dell'esecutivo. Passarono solo pochi giorni dal giuramento perché le promesse fatte nella campagna elettorale del 2006 diventassero realtà: con il D.L. 93 del 29 maggio 2008, successivamente convertito in Legge n. 126, vennero escluse dalla tassazione immobiliare le abitazioni principali<sup>10</sup>, ad eccezione delle unità appartenenti alle categorie A1, A8 e A9, cioè gli immobili di lusso, sulle quali continuava a gravare la tassazione ordinaria con la detrazione prevista dalle precedenti normative.

Durante gli anni del Governo Berlusconi, numerosi furono gli interventi normativi che si susseguirono, tra cui il più rilevante verificatosi con il D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, divenuto poi Legge 67 del 23 marzo 2011, intitolato "*Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*". Più dettagliatamente, la nuova normativa prevedeva:

- all'art. 7: l'attuazione del federalismo fiscale municipale;
- all'art. 8: l'istituzione a partire dall'anno 2014 dell'Imposta Municipale Propria, meglio conosciuta con l'acronimo IMU, che come citato nel comma 2, aveva come "*presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale*";
- all'art. 9: le modalità di applicazione dell'IMU stessa.

La situazione economica e finanziaria italiana di quel periodo, però, non era per niente florida e a seguito delle dimissioni da parte del Presidente del Consiglio, il Presidente della Repubblica Giorgio Napolitano decise di istituire un Governo guidato da Mario Monti.

Quest'ultimo, per cercare di soverchiare la situazione di grave crisi, nel cosiddetto Decreto "*Salva-Italia*"<sup>11</sup>, decise di anticipare a partire dal 2012, in "via sperimentale", l'entrata in vigore dell'IMU, che, di fatto, manteneva i caratteri dell'ICI, aumentandone il carico impositivo, sia attraverso l'aumento del moltiplicatore applicato sulla base imponibile, sia con l'estensione dell'imposizione alle unità adibite ad abitazioni principali e alle relative

---

<sup>10</sup> Il testo del decreto-legge coordinato con la legge di conversione pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 26 luglio 2008 stabilisce all'art. 1 che "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".

<sup>11</sup> Si tratta del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, che conteneva una serie di misure urgenti volte ad assicurare la stabilità finanziaria, la crescita e l'equità. Le principali misure, oltre all'anticipazione dell'introduzione dell'IMU a partire dal 2012, riguardavano la riforma sulle pensioni, la tassazione dei beni di lusso, l'aumento di due punti percentuali dell'IVA, la patrimoniale sulle attività finanziarie, la deducibilità dell'IRAP sul costo del lavoro, l'introduzione del limite di mille euro per il pagamento in contanti, l'aumento dell'addizionale regionale all'Irpef, ecc.

pertinenze, sia con l'aumento delle rendite catastali sia, infine, con la modifica delle aliquote applicate.

In pratica, quindi, la nuova disciplina prevedeva che l'imposta "sperimentale" venisse estesa a tutti i Comuni italiani, compresi quelli situati nelle Regioni e Province autonome, in sostituzione all'IRPEF, per quanto concerne la componente immobiliare, alle addizionali comunali e regionali che erano dovute a seguito di redditi fondiari derivanti da beni non locati e all'ICI. Di conseguenza, l'IMU venne istituita a regime a partire dall'anno 2012.

A ridosso del termine del 2012, il Governo Monti diede le dimissioni, ma rimase in carica fino al 2013, per svolgere le attività di ordinaria amministrazione. A seguito delle elezioni politiche, venne formato un nuovo Governo il cui vertice fu affidato ad Enrico Letta.

Tra i provvedimenti più importanti durante la carica, si ricorda la decisione di sospendere il pagamento della prima rata IMU 2013, prevista a giugno, in attesa che la normativa relativa all'imposta venisse revisionata e rivisitata<sup>12</sup>. Inizialmente, quindi, vennero sospesi i versamenti riferiti a determinate categorie di immobili citati nella normativa, quali *"l'abitazione principale e relative pertinenze, esclusi i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9; le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, nonché alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica [...]; i terreni agricoli e fabbricati rurali [...]"*.

Pochi mesi dopo, invece, la prima rata IMU del 2013 fu definitivamente cancellata a seguito del D.L. 102 del 31 agosto, successivamente convertito in Legge n. 124 il 28 ottobre 2013.

Il 2014 fu un anno importante per quanto concerne la disciplina IMU.

Specificatamente, con la Legge 147 del 27 dicembre 2013 furono introdotte diverse disposizioni che incisero sulla materia dell'imposta immobiliare e, anche, sugli altri tributi comunali già esistenti quali: la TASI, ossia un tributo raccolto per la copertura dei costi dei servizi indivisibili e la TARI, in sostituzione della TARES, imposta stabilita ai fini della copertura dei costi sostenuti per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti.

---

<sup>12</sup> La novità fu introdotta a seguito del D.L. n. 54 del 21 maggio 2013 che conteneva "Interventi urgenti in tema di sospensione dell'imposta municipale propria, di rifinanziamento di ammortizzatori sociali in deroga, di proroga in materia di lavoro a tempo determinato presso le pubbliche amministrazioni e di eliminazione degli stipendi dei parlamentari membri del Governo".



Queste tre tipologie di imposte distinte e differenziate sia rispetto alla normativa, sia riguardo ad aliquote, soggetti passivi e scadenze, vennero racchiuse sotto l'acronimo IUC ovvero Imposta Unica Comunale.

Seppur con presupposti impositivi diversi, l'IMU e la TARI, diversamente dalla TASI, risultavano essere accomunate dallo stesso criterio di calcolo della base imponibile, alla quale però venivano applicate diverse aliquote.

In relazione alle novità, introdotte nel 2014 in materia di IMU, è possibile riassumerle così:

- la non applicazione dell'Imposta Municipale Unica alle abitazioni principali e alle relative pertinenze, sempre con l'eccezione delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 alle quali continuavano ad applicarsi le medesime aliquote e detrazioni delle normative pregresse;
- adeguamento delle modalità di individuazione delle unità immobiliari impiegate come abitazioni principali, da parte dei singoli Comuni;
- la non applicazione della normativa (non a seguito di delibera comunale, ma a seguito di legge inderogabile) alle seguenti casistiche:
  - o *“Unità immobiliari appartenenti a cooperative con proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari”*;
  - o I fabbricati adibiti come alloggi sociali;
  - o Casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di sentenza di separazione o di divorzio;
  - o Unico immobile in possesso, e non concesso in locazione, di persone impiegate presso le Forze armate, Forze di polizia o Vigili del Fuoco;
  - o Fabbricati *“costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita”*;
- riduzione del moltiplicatore per il calcolo dell'imposta sui terreni agricoli di proprietà di *“coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola”*;
- imposta non più dovuta anche per quanto riguarda i fabbricati rurali ad uso strumentale
- esenzione applicata anche agli immobili di proprietà degli enti non commerciali.

Come si può notare, quindi, numerose furono le novità introdotte con la Legge di Stabilità 2014<sup>13</sup>.

Posto che la TARI, la TASI e l'IMU rimasero comunque tre tributi distinti e regolamentati da discipline emanate ad hoc, alcune disposizioni in materia di IUC coinvolsero tutti questi tributi appena citati. Fu previsto l'obbligo di presentazione della dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione di unità immobiliari o aree assoggettabili al tributo, obbligo gravante su uno solo dei soggetti in caso di comproprietà. Inoltre, la dichiarazione doveva essere presentata, sempre entro gli stessi termini, ogni qualvolta si verificasse una modifica che comportasse la variazione dell'entità del tributo<sup>14</sup>.

Passarono ulteriori due anni e con la Legge di Stabilità del 2016 si tornò a parlare di materia IMU, anche se la principale novità introdotta quell'anno riguardava l'esenzione dell'abitazione principale (sempre con l'eccezione per alcune categorie catastali) dalla TASI. In questo modo si può constatare come i due tributi divennero una copia l'uno dell'altro, in quanto per due volte, anche se con aliquote differenti, venivano colpiti i medesimi immobili e la medesima base imponibile.

Per quanto concerne la disciplina dell'IMU, invece, furono introdotte quelle agevolazioni che erano state promesse nei confronti del settore agricolo. Fu previsto, infatti, che:

- Fossero esenti dall'IMU i fabbricati rurali strumentali, senza tenere in considerazione la loro ubicazione;
- Per lo stesso principio dei fabbricati ad uso abitativo, divennero esenti i fabbricati rurali abitativi;
- I terreni agricoli divennero completamente esenti se situati in Comuni considerati dall'ISTAT come montani, mentre per quelli parzialmente montani l'esenzione era attuata solo se condotti da coltivatori diretti o posseduti da soggetti IAP.

Come si può notare, le modifiche riguardarono solo l'applicazione dell'IMU sui terreni agricoli, mentre per il resto la disciplina non subì variazioni; questo, come descritto da Lovecchio nel suo articolo relativo alla Legge di Stabilità 2016, rappresentò *"l'ennesima occasione perduta per il riordino dei tributi locali"*<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Cfr. BARUZZI S., *Le modifiche Imu per il 2014*, Il Fisco, 2014, pagg. 429-437.

<sup>14</sup> Cfr. BARUZZI S., *L'imposizione immobiliare per il 2014 nel rapporto tra TASI e IMU*, in Il Fisco, n. 1/2014, pp. 53 e riferimento alla Legge n. 147/2013, nei commi 684-687 dell'art. 1.

<sup>15</sup> Cfr. LOVECCHIO L., *Esenzione sulla prima casa e coesistenza di Imu e tasi: una ennesima occasione perduta per il riordino dei tributi locali*, Fisco, 2015, 4345.

Durante gli anni 2017 e 2018 non furono introdotte particolari variazioni alle direttive IMU, anzi, fu riconfermato ciò che era stato stabilito nel 2016.

Con la Legge 145 del 30 dicembre 2018, venne ulteriormente confermata la Legge di Stabilità 2016, ma con l'introduzione di qualche cambiamento come, ad esempio, la possibilità da parte dei Comuni di deliberare un aumento delle aliquote fino al massimo stabilito per legge, il dimezzamento della base imponibile per le abitazioni concesse in comodato d'uso e l'estensione della disciplina dei titolari di imprese agricole anche ai familiari appartenenti allo stesso nucleo del coltivatore diretto.

Al termine di questa lunga carrellata di eventi storici che hanno portato alla modifica della normativa in materia di tassazione immobiliare, è doveroso citare la Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, meglio conosciuta come Legge di Bilancio 2020, con la quale sono state introdotte recentemente importanti novità sulla già menzionata disciplina. In merito alla riforma non verrà trattato nulla in questo capitolo, ma l'analisi viene rinviata ai successivi capitoli in quanto argomento centrale del presente elaborato.

### **1.1.1 Cenni sul federalismo fiscale**

Nel corso degli anni, i tributi comunali, provinciali e regionali sono stati fonte di dibattiti dottrinali e politici in quanto, in particolar modo negli anni Settanta, vi era la convinzione che per una miglior gestione delle risorse, l'ideale fosse il trasferimento del gettito dallo Stato agli enti locali, piuttosto che l'attribuzione dell'autonomia tributaria agli enti stessi. Successivamente, a metà anni Ottanta, invece, i trasferimenti erariali agli enti locali iniziarono a diminuire in favore dell'introduzione di nuove imposte ed addizionali per far accrescere le entrate tributarie.

Proprio per il susseguirsi di continue modifiche alle normative, come visto anche nel paragrafo precedente, negli anni, un argomento molto discusso a livello politico e dottrinale fu il cosiddetto "federalismo fiscale"<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> In FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Milano, 2019, p. 581, il "federalismo fiscale" viene presentato come un'alternativa al "centralismo" che viene messa in atto mediante una riforma del sistema tributario al fine di espandere il potere impositivo degli enti locali, in modo da aumentare la quota del gettito fiscale a vantaggio degli stessi enti che lo hanno prodotto.

Il federalismo fiscale può essere definito come *“un fenomeno complesso che assume rilevanza in ambito economico e giuridico e che risulta caratterizzato da una filosofia di autogoverno e decentramento economico e finanziario territoriale”*<sup>17</sup>.

Dal punto di vista politico e finanziario, il federalismo fiscale in Italia prevede che, a fronte dell'aumento del gettito degli enti locali mediante l'introduzione di tributi locali e altri tributi compartecipati, vi sia una riduzione dei trasferimenti dallo Stato.

Come anticipato in precedenza, a partire dagli anni Ottanta ma soprattutto dopo la seconda metà degli anni Novanta, ci fu un cambiamento rispetto al prelievo fiscale con uno spostamento delle entrate tributarie dallo Stato agli enti locali. Questo dislocamento delle risorse fu attuato mediante la soppressione o la riduzione di alcune tipologie di imposte erariali e la sostituzione con altri tributi “propri”, il cui gettito era a disposizione degli enti locali come, ad esempio, l'IRAP, l'IPT (ossia l'“Imposta Provinciale di Trascrizione” per le auto) e l'ICI, successivamente IMU, o con addizionali ad imposte erariali, quali l'addizionale IRPEF comunale e regionale. Altre modalità di arricchimento delle entrate per gli enti locali furono la compartecipazione degli enti stessi ad alcuni tributi erariali (come l'IVA o le accise sul carburante) oppure la destinazione dell'intero gettito di tributi statali a favore delle Regioni o degli enti locali (ad esempio, il bollo auto). In questo modo si è, quindi, ampliato il potere regolamentare di Comuni, Province e Regioni, in particolare, in merito all'organizzazione e alle modalità di applicazione dei tributi locali e delle altre entrate.

Per quanto riguarda la potestà regolamentare dei Comuni, fu con la Legge n. 662 del 23 dicembre 1996, all'art. 3 comma 143 che venne conferita al Governo la delega *“al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, [...], nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali, uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni, anche in materia di accertamento, di riscossione, di sanzioni, di contenzioso e di ordinamento e funzionamento dell'amministrazione finanziaria dello Stato, delle regioni, delle Province autonome e degli enti locali, occorrenti per le seguenti riforme del sistema tributario: lett. e) revisione della disciplina degli altri tributi locali e contemporanea abolizione delle tasse sulla concessione comunale, delle tasse per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, della addizionale comunale e provinciale sul*

---

<sup>17</sup> Cfr. *Federalismo fiscale* di Amatucci F., Diritto on line, 2013, Enciclopedia Treccani.

*consumo della energia elettrica, dell'imposta erariale di trascrizione, iscrizione e annotazione dei veicoli al pubblico registro automobilistico, dell'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione [...]”.*

Questa delega fu attuata mediante il D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 con il Titolo III intitolato *“Riordino della disciplina dei tributi locali”* comprendente gli articoli dal 51 al 64.

Gli articoli più rilevanti, ai fini dell'analisi svolta all'interno di questo elaborato, sono:

- L'art. 52 con il quale viene istituita la *“potestà regolamentare generale delle Province e dei Comuni”*;
- L'art. 53 con il quale viene *“istituito l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle Province e dei comuni”*.
- L'art. 58 che introduce delle *“modifiche alla disciplina dell'Imposta Comunale sugli Immobili”*
- L'art. 59 in merito alla *“potestà regolamentare in materia di Imposta Comunale sugli Immobili”*, il quale subì diverse variazioni e abrogazioni nel 2011.

Con la promulgazione di questi articoli, ci fu un primo tentativo di evoluzione della normativa volta a realizzare un'effettiva autonomia degli enti locali minori, ossia Comuni e Province.

Il passo successivo per raggiungere l'obiettivo stabilito dal *“federalismo fiscale”* fu la Legge Costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, approvata a seguito di referendum, con la quale veniva riformato il Titolo V della Costituzione.

La prima novità introdotta con l'articolo 1 prevedeva il riconoscimento del fatto che la Repubblica è costituita da *“Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato”*, ponendo tutte queste suddivisioni allo stesso livello. Indicandoli in questo ordine, viene riconosciuta l'importanza dell'ente locale più vicino ai cittadini e volto a soddisfare i bisogni primari dei cittadini, ossia il Comune, sempre nel rispetto del cosiddetto principio di sussidiarietà<sup>18</sup>.

Una sostanziale modifica fu apportata, mediante l'art. 3 della Legge Costituzionale, all'art. 117 della Costituzione. Se inizialmente l'articolo prevedeva l'attribuzione del potere di legiferare su alcune materie alle Regioni in concorrenza con lo Stato, e per la restante

---

<sup>18</sup> In generale, il *“principio di sussidiarietà”* attiene ai rapporti tra i diversi livelli territoriali di potere e comporta che, da un lato, lo svolgimento di funzioni pubbliche debba essere svolto al livello più vicino ai cittadini e, dall'altro, che tali funzioni vengano attratte dal livello territorialmente superiore solo laddove questo sia in grado di svolgerle meglio di quello di livello inferiore (Enciclopedia online Treccani).

parte l'attribuzione allo Stato, con la riforma, invece, si ha una nuova enunciazione: vengono indicate, al comma 2, le materie di inderogabile competenza dello Stato, al comma 3, quelle di competenza concorrente tra Stato e Regioni e, infine, al comma 4, viene individuata la cosiddetta "*competenza legislativa regionale residuale*" attribuita appunto alle Regioni.

Altra importante novità si può evincere dalla lettura del nuovo art. 118 relativo all'attribuzione delle funzioni amministrative anche ai Comuni, a differenza di quanto previsto precedentemente, quando erano riconosciute unicamente alle Regioni e allo Stato, "*salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza*".

La variazione dell'articolo 119, invece, trattava in merito all'autonomia finanziaria, la quale viene allargata anche a favore dei Comuni, delle Province e delle Città Metropolitane, oltre che, come già previsto, alle Regioni. L'autonomia attribuita riguardava "*l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa*", con la possibilità per gli enti stessi di "*stabilire e applicare tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

La disciplina volta a rendere reale quanto era stabilito dal nuovo art. 119 venne introdotta mediante tre principali provvedimenti: la Legge Delega n. 42 del 5 maggio 2009, il D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 e il D.Lgs. 68 del 6 maggio 2011.

L'obiettivo della Legge Delega 42/2009, per l'attuazione di quanto previsto dall'art. 119 della Costituzione, è individuato dall'articolo 1 della Legge stessa, ossia quello di "*stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

La Legge Delega affronta, quindi, alcune questioni per poter mettere in atto il disegno del "federalismo fiscale". I punti principali sono i seguenti:

- individua principi e criteri per mettere in atto l'art. 119 della Costituzione;
- istituisce nuovi organi volti a presiedere all'attuazione del federalismo fiscale;
- definisce il nuovo assetto della finanza delle Regioni, delle Province, dei Comuni e delle Città metropolitane;
- individua principi e criteri direttivi per l'attuazione di interventi volti alla destinazione di risorse aggiuntive verso alcune Regioni o enti locali;

- espone i principi e i criteri per il coordinamento della finanza pubblica<sup>19</sup>.

Rilevanti ai fini dell'analisi effettuata in questo elaborato sono le modalità con cui sono stati introdotti i criteri necessari ad attuare quanto previsto dalla suddetta Legge Delega relativamente ai tributi locali.

Il D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 fu la normativa che attuò i principali interventi in ambito tributi locali. Le principali novità furono stabilite dall'articolo 2 che prevedeva l'attribuzione ai Comuni del gettito derivante dalla tassazione sugli immobili (imposta di registro e di bollo sugli atti, tasse ipotecarie, cedolare secca sugli affitti..., individuati negli articoli successivi), dall'articolo 4 che stabiliva il potere di istituire un'imposta di soggiorno (in determinati casi), ma rilevanti furono anche gli articoli 7, 8 e 9, che introdussero la disciplina dell'Imposta Municipale Propria.

Infine, la materia dei tributi delle Regioni, invece, venne attuata mediante il D.Lgs. 68 del 6 maggio 2011. I punti salienti della normativa riguardarono: la determinazione delle aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF, la possibilità di ridurre fino ad azzeramento o di introdurre deduzioni in materia IRAP, la disciplina di alcuni tributi minori (ad esempio, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, la tassa automobilistica, la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale...). Lo stesso Decreto introdusse novità anche per quanto riguarda le Province, come ad esempio l'attribuzione del gettito dell'R.C. Auto come imposta provinciale.

Con il passare degli anni e la continua presenza della crisi economia e finanziaria nel nostro Paese, il legislatore fu costretto a rinviare o anticipare alcune delle modifiche stabilite nei sopra citati Decreti, a favore di altre decisioni.

Ne sono un esempio l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU dal 2014 al 2012, l'introduzione della TARES, l'"unificazione" di alcune tipologie di prelievi con la IUC, la modifica della normativa IMU con la Legge di Bilancio 2020<sup>20</sup>.

## **1.2 Profili di costituzionalità dell'ICI**

Ai fini di una valutazione in merito alla costituzionalità dell'IMU, è opportuno analizzare quelle che sono state le questioni di legittimità costituzionale che sono sorte nel tempo in

---

<sup>19</sup> <https://sna.gov.it/>.

<sup>20</sup> In FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Milano, 2019, p. 584-585.

merito all'imposta che l'IMU stessa è andata a sostituire, ossia l'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI). In particolar modo, in questa sezione, verranno analizzate le principali problematiche che vennero sollevate relativamente alla questione di legittimità costituzionale dell'ICI e le interpretazioni con cui la Corte Costituzionale rispose a queste diatribe.

Subito dopo l'introduzione nel nuovo tributo nel 1993, iniziarono a diffondersi, oltre alle prime critiche, questioni di legittimità costituzionale, relative sia all'imposta in generale, sia gli aspetti caratteristici dell'imposta stessa, ma anche legati ad altre fattispecie prese in considerazione per l'applicazione del tributo.

Tempestivamente, queste questioni furono dichiarate inammissibili e infondate da parte della Corte Costituzionale attraverso tre principali sentenze: la n. 263 del 20/24 giugno 1994, la n. 113 del 28 marzo-12 aprile 1996 e la n. 111 del 9-22 aprile 1997<sup>21</sup>.

### **1.2.1 La questione degli estimi catastali**

Una delle prime questioni che furono sollevate in merito alla legittimità costituzionale dell'Imposta Comunale sugli Immobili, prendeva in considerazione un aspetto di carattere derivativo, utilizzato per calcolare la base imponibile dell'ICI. È la stessa legge istitutiva dell'imposta, all'articolo 5 del D.Lgs. 504/1992, che rinvia alla disciplina sulla revisione degli estimi catastali<sup>22</sup>.

Prima di procedere all'analisi della questione sollevata, procediamo con una breve trattazione della disciplina relativa al catasto. Nel 1990, attraverso due decreti, ci fu l'introduzione di un nuovo criterio per la determinazione delle tariffe d'estimo, con il quale venne avviata quella che fu una revisione sia degli estimi del catasto edilizio che di quello dei terreni. Dopo un paio d'anni, il T.A.R. del Lazio dichiarò tali decreti in contrasto con quanto stabilito in un precedente D.P.R.: questo stabiliva, infatti, regole inverse, rispetto a quanto introdotto con la riforma del catasto, per il calcolo della tariffa catastale<sup>23</sup>. La stessa sentenza dichiarava l'illegittimità per un principale motivo: quello

---

<sup>21</sup> MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 137.

<sup>22</sup> Si tratta del calcolo per l'attribuzione di una rendita a ogni particella catastale (Enciclopedia online Treccani).

<sup>23</sup> Più dettagliatamente, la sentenza del T.A.R. del Lazio del 6 maggio 1992 contestava quanto previsto dai nuovi decreti in materia di tariffe catastali rispetto a quanto era stato stabilito nel D.P.R. n. 1142 del 1° dicembre 1949 con il quale veniva introdotto come criterio generale di determinazione degli estimi catastali



relativo al fatto che era stata rilevata un'inadeguatezza nell'utilizzo di una tipologia di fonte normativa, cioè il Decreto Ministeriale, in una disciplina dove, invece, era richiesta la forma della Legge.

Per poter sanare questi atti amministrativi redatti "*contra legem*", il Governo emanò una serie di Decreti-legge volti a recepire il contenuto dei precedenti Decreti Ministeriali, con i quali, a partire dal 1995, venne introdotta una nuova disciplina in materia d'estimo.

Quest'ultima prevedeva una riforma in merito alla determinazione delle rendite catastali, la cui definizione doveva avvenire "*sulla base di criteri che, al fine di determinare la redditività media ordinariamente ritraibile, dovevano far riferimento ai valori del mercato degli immobili e delle locazioni*"<sup>24</sup>.

La Corte Costituzionale fu chiamata a pronunciarsi in merito ad alcuni dei sopracitati Decreti-legge<sup>25</sup>, che furono sottoposti a dubbi di incostituzionalità per queste principali motivazioni<sup>26</sup>:

- la possibile violazione degli articoli 102 e 103 della Costituzione, a seguito del recepimento nei Decreti-legge delle stesse disposizioni dei Decreti Ministeriali "*configurando una ipotesi di straripamento del potere legislativo nel campo riservato istituzionalmente al potere giudiziario*". Tale questione fu ritenuta non fondata dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n. 263 del 1994, in quanto il legislatore, in questo modo, aveva dato fondamento legislativo ad un atto amministrativo inizialmente ritenuto illegittimo;
- la revisione delle nuove modalità di determinazione delle tariffe d'estimo basate sui valori degli immobili, piuttosto che sulla loro redditività, andava a violare gli articoli 3 e 53 della Costituzione, in quanto era una metodologia considerata "*non conforme né al principio della capacità contributiva, né a quello di progressività*". Anche tale questione fu ritenuta infondata, con la sentenza n. 21 del 1996, in quanto la Corte si era già espressa con la sentenza n. 16/1965 in merito al fatto che, nel caso in cui l'oggetto della tassazione sia una cosa produttiva (in questo

---

il reddito potenziale derivante dalla locazione delle unità immobiliari con eventuali aggiunte o detrazioni e, solo in via eccezionale, l'utilizzo del criterio patrimoniale.

<sup>24</sup> Legge n. 75 del 24 marzo 1993, all'articolo 2.

<sup>25</sup> Si fa riferimento, in particolar modo, al D.L. n. 16 del 23 gennaio 1993 con il quale si stabilivano le nuove regole in merito alla determinazione delle tariffe d'estimo e delle rendite.

<sup>26</sup> MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 139.

- caso l'immobile), la base imponibile dell'imposta è data dalla capacità di tale oggetto di produrre reddito e non dal reddito stesso che il titolare della cosa ricava.
- fu evidenziata, anche, la violazione dell'articolo 24 della Costituzione, secondo cui, con il rinvio dell'entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo, veniva oltraggiata *"la possibilità, per i contribuenti, di recuperare quanto eventualmente pagato in più del dovuto ed il relativo contenzioso, sottoponendo il contribuente ad una tassazione avulsa dalla sua capacità contributiva e ripristinatoria di una forma di solve et repete"*<sup>27</sup>.

La questione principale rimaneva legata al fatto che l'Imposta Comunale sugli Immobili era determinata sulla base di valori di redditività calcolati oltre che sull'effettivo andamento del mercato locativo, anche sull'andamento del mercato immobiliare lordo e non, quindi, in relazione al reddito effettivamente riscuotibile dal contribuente<sup>28</sup>.

Con la sentenza della Corte Costituzionale, n. 263 del 20/24 giugno 1994, però, venne dichiarata l'infondatezza della questione sollevata in quanto le nuove tariffe d'estimo e la determinazione delle rendite, seppur stabilite sulla base del valore unitario di mercato, non contrasterebbero né con il principio della capacità contributiva, né con quello della progressività dell'imposizione<sup>29</sup>, in quanto *"viene squilibrata la stessa capacità di contribuzione a tutto danno del contribuente proprietario di immobili, senza considerazione alcuna in ordine alla pressione tributaria specifica che già opprime tali cespiti"*.

### **1.2.2 La questione ICI in relazione alla sua natura patrimoniale**

Ulteriori dubbi relativi alla costituzionalità dell'ICI sorsero come frutto delle questioni sollevate, con le ordinanze del 10 novembre 1994 dal T.A.R. dell'Umbria, concernenti la natura patrimoniale dell'imposta.

Tali questioni riguardavano l'insieme delle norme istitutive dell'ICI e in particolar modo l'articolo 4 della legge n. 421/1992 e del Capo I (articoli 1-18) del D.Lgs. n. 504/1992 in

---

<sup>27</sup> Cfr. Sentenza della Corte Costituzionale n. 21 del 24 gennaio 1996.

<sup>28</sup> MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 143.

<sup>29</sup> Cfr. sentenza della Corte Costituzionale n. 263 del 20/24 giugno 1994.

quanto considerate contrastanti con quanto previsto dagli articoli 3, 42 e 53 della Costituzione<sup>30</sup>. Analizzando la questione più nel dettaglio:

- l'articolo 3 della Costituzione risultava essere violato in quanto veniva a crearsi una discriminazione tra i contribuenti, in particolare in relazione a coloro che hanno la qualità di proprietari di immobili rispetto ad altri contribuenti detentori di altre forme di ricchezza<sup>31</sup>;
- l'articolo 42 della Costituzione, con particolare riferimento al comma 3<sup>32</sup>, risulterebbe violato in quanto la disciplina ICI, non tenendo in considerazione gli oneri e le passività relative al patrimonio immobiliare, risulterebbe allo stesso piano di altri istituti ablatori (come ad esempio l'espropriazione), ma senza la previsione di un indennizzo<sup>33</sup>;
- l'articolo 53, infine, si considerava violato per il fatto che si teneva in considerazione una "capacità contributiva squilibrata" in quanto assoggetta già ad altra pressione tributaria dato che l'aliquota dell'ICI veniva applicata alla base imponibile su cui gravava già l'aliquota IRPEF o IRPEG<sup>34</sup>.

Altra problematica, che fu sollevata all'epoca, aveva per oggetto la non previsione di un'esenzione o di un trattamento differenziato a favore degli immobili di appartenenza agli Istituti autonomi case popolari, ossia i cosiddetti IACP.

L'oggetto della discussione era fondato sul fatto che la normativa ICI e più dettagliatamente gli articoli 1, 6 e 7 del D.Lgs. n. 504/1992 e l'articolo 4, comma 1, lett. a), ai numeri 1, 2, 3, 6 e 7, della Legge n. 421/1992, risultavano in contrasto con alcuni articoli della Costituzione, nella specie:

- gli articoli 2 e 3, in quanto *"le norme impugnate non prevedevano per gli immobili di proprietà dell'IACP alcuna esenzione dall'ICI o, quanto meno, la previsione di una disciplina differenziata"*;
- l'articolo 53, per quanto citato in precedenza, e dato che *"i redditi provenienti agli Istituti derivanti dai canoni di locazione non consentivano di far fronte alla nuova"*

---

<sup>30</sup> MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 143.

<sup>31</sup> Cfr. sentenza della Corte Costituzionale n. 263 del 20/24 giugno 1994.

<sup>32</sup> L'articolo 42, comma 3 afferma che *"La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d'interesse generale"*.

<sup>33</sup> Cfr. sentenza della Corte Costituzionale n. 263 del 20/24 giugno 1994.

<sup>34</sup> Cfr. sentenza della Corte Costituzionale n. 263 del 20/24 giugno 1994.

*imposta comunale (in quanto stabiliti in misura fissa), non vi sarebbe stata la congruenza tra prelievo fiscale e disponibilità di strumenti che è richiesta dal principio di capacità contributiva”.*<sup>35</sup>

Con la sentenza della Corte Costituzionale n. 113 del 1996 anche queste questioni furono dichiarate inammissibili, in riferimento agli articoli 2 e 3 della Costituzione, e non fondate in relazione all'articolo 53. Questo perché *“le norme denunciate sarebbero illegittime per violazione dell'art. 53 della Costituzione, giacché non sussiste, per gli Istituti autonomi case popolari, quella congruenza tra prelievo fiscale e disponibilità di strumenti economici che è richiesta dal principio di attitudine contributiva; e vi sarebbe lesione, altresì, dei doveri di solidarietà e dei principi di eguaglianza e ragionevolezza (artt. 2 e 3 della Costituzione)”*.

Tuttavia, la questione relativa alla conformità dell'ICI rispetto alla capacità contributiva, con riferimento all'articolo 53 della Costituzione, non era ancora stata del tutto chiarita e solo con la sentenza n. 111 del 9-22 aprile 1997 ci fu l'esito della problematica trattata.

### **1.2.3 La conformità dell'ICI rispetto alla capacità contributiva**

La questione di legittimità costituzionale in merito alla individuazione della capacità contributiva fu sollevata a seguito delle ordinanze del T.A.R. dell'Abruzzo e della Commissione tributaria di primo grado di Livorno che ponevano il dubbio in relazione ad alcuni articoli della Costituzione. Nello specifico:

- all'articolo 3, in quanto *“l'ordinanza reputava del tutto irrazionale e contrastante con i principi di uguaglianza e di capacità contributiva l'istituzione di un'imposta patrimoniale ordinaria avente ad oggetto i soli immobili posseduti”* andando così a creare disparità nel trattamento dei cittadini sulla base del possesso o meno di tali beni;
- di conseguenza, anche gli articoli 42 e 53 della Costituzione erano considerati violati, soprattutto in termini di capacità contributiva, per quanto concerne la determinazione della base imponibile perché non venivano presi in considerazione gli oneri che il

---

<sup>35</sup> Cfr. sentenza n. 113 del 28 marzo-12 aprile 1996.

proprietario dell'immobile aveva sostenuto per l'acquisto o la costruzione del bene<sup>36</sup> e quest'ultimo quindi rappresentava un "indice fittizio di ricchezza".

Anche questa volta, però, per la questione sollevata in riferimento agli articoli sopra citati, la Corte Costituzionale dichiarò l'infondatezza, aprendo un'ulteriore riflessione sul problema generale dell'utilizzo del patrimonio come indice di capacità contributiva<sup>37</sup>.

Questa premessa per introdurre la questione sollevata in merito alla legittimità contributiva delle imposte sugli immobili, in merito all'utilizzo del "patrimonio" come espressione di capacità contributiva e, quindi, passibile di imposizione.

Per capacità contributiva di un soggetto si intende la sua capacità economica a concorrere alle spese pubbliche e si esprime attraverso indici economicamente valutabili (rif. articolo 53 della Costituzione).

Vi sono indici diretti e indici indiretti espressivi della capacità contributiva e il fatto chiave dell'espressione di capacità è il reddito (al netto delle spese di produzione o di eventuali detrazioni o deduzioni)<sup>38</sup>. Insieme al reddito, altro indice diretto di individuazione della capacità contributiva è il patrimonio e gli incrementi del patrimonio stesso. Sono, invece, indici indiretti di capacità contributiva il consumo e gli affari. Si tratta, quindi, di tutti fenomeni suscettibili di valutazione economica<sup>39</sup>.

Nel corso degli anni vi sono state diverse visioni da parte della dottrina e della giurisprudenza, relativamente a quello che è il concetto di "capacità contributiva". In un primo momento, infatti, entrambe inquadrarono il principio di capacità contributiva tra le norme programmatiche, "*irrilevanti ai fini del giudizio di legittimità costituzionale*"<sup>40</sup>,

---

<sup>36</sup> Sotto questo profilo, sono stati sollevati diversi dubbi in relazione alla legittimità costituzionale in quanto ai fini impositivi non vengono considerati gli oneri e le passività che gravano sul bene su cui grava l'imposizione patrimoniale, come ad esempio il mutuo. Tuttavia, la Corte non ha stabilito l'illegittimità di tale profilo e per questo il legislatore non ha mai previsto la possibilità di dedurre da quello che è l'indice di capacità contributiva di eventuali passività gravanti sui beni che ne diminuiscono l'attitudine alla contribuzione. MARINI G., Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 189-191. È anche vero che tali passività andranno a risolversi attraverso una diminuzione del patrimonio nel momento in cui verranno pagate mediante flussi reddituali o con la vendita di risorse patrimoniali. VIOTTO A., Considerazioni critiche sulle imposte speciali di matrice patrimoniale, Giurisprudenza delle imposte, Fascicolo 1/2017 p. 36.

<sup>37</sup> MARINI G., Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 145.

<sup>38</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2017.

<sup>39</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2017.

<sup>40</sup> Cfr. Enciclopedia online Treccani.

facendo prevalere un atteggiamento svalutativo<sup>41</sup>. Successivamente, invece, a seguito di una sentenza da parte della Corte Costituzionale, con la quale sia le norme programmatiche (quelle rivolte al legislatore), sia le norme precettive (di immediata applicabilità) erano ritenute passibili di invocazione per i parametri di costituzionalità delle leggi, iniziarono ad evolversi una serie di studi *“diretti a riempire di contenuti oggettivi la capacità contributiva”*.

Se inizialmente la Corte Costituzionale affiancava il concetto di capacità contributiva a quello del principio di uguaglianza, tra gli anni Sessanta e Settanta, iniziò a diffondersi l'idea che questi due termini fossero da interpretare in modo autonomo, per poi ritornare negli anni Ottanta a ricondurre insieme questi due principi. È proprio questo continuo cambio di interpretazioni che metteva alla luce i limiti dello stesso principio di capacità contributiva. Questo perché, se da un lato è pur vero che il concetto di capacità contributiva sembra rimarcare il principio di uguaglianza dettato dall'articolo 3 della Costituzione, dall'altro lato questo principio è da considerarsi in modo autonomo in quanto pone dei limiti nei confronti del legislatore, relativamente:

- al divieto di effettuare prelievi eccessivi o confiscatori, per non contrastare con quanto previsto dagli articoli 41 e 42 della Costituzione, riguardanti rispettivamente i concetti di iniziativa economica e di proprietà privata;
- al divieto di sottrarre ai soggetti passivi il cosiddetto “minimo vitale” necessario per *“la soddisfazione dei bisogni primari per una conduzione di vita libera e dignitosa”* (articolo 36, comma 1, della Costituzione).

Proprio per questi limiti, risulterebbe incostituzionale la previsione di un prelievo fiscale che non grava sulla nuova ricchezza prodotta, ma sul patrimonio che nel tempo è rimasto sterile o gravato dall'usufrutto. Al contempo, un'altra tesi riteneva legittima la tassazione di elementi patrimoniali che non costituiscono fonti produttive<sup>42</sup>. È l'insieme di tutti questi pareri contrastanti, sulla legittimità dell'imposta a seconda che il patrimonio costituisca o meno fonte produttiva, che portano all'insorgere di dubbi e perplessità sulla legittimità dell'imposta patrimoniale.

Inoltre, un altro aspetto da valutare è il fatto che negli anni sono sempre state previste imposte patrimoniali che andavano a colpire i singoli cespiti all'interno del complesso

---

<sup>41</sup> “L'espressione di capacità contributiva era considerata inidonea a costituire un precetto giuridico e nemmeno un elemento costitutivo di esso”; MARINI G., Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili, Giuffrè Editore, Milano, 2000. Cit. 34.

<sup>42</sup> Cfr. GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*.

patrimoniale di un soggetto: ne sono un esempio l'ICI e, successivamente, l'IMU. Mentre non vi sono norme che stabiliscano l'introduzione di imposte che colpiscano il patrimonio nel suo complesso<sup>43</sup> (insieme di cespiti patrimoniali), tranne che nel caso di successione *mortis causa*<sup>44</sup>. Questo perché nel momento in cui ci fosse stata la previsione di una tale imposizione, sarebbe stato necessario chiedersi se tali forme di prelievo fossero compatibili con il principio di capacità contributiva. Ne fu esempio la misura introdotta nel 1992 dal Governo Amato. Si trattava di *“un'imposta di natura patrimoniale, straordinaria e speciale, consistente nel prelevamento coattivo del 6‰ sul saldo disponibile dei rapporti finanziari appartenenti a soggetti residenti e non presso gli istituti di credito”*. Tale imposizione, però, a seguito di una sentenza della Corte Costituzionale, in quanto di carattere *“straordinario”*, non venne considerata in contrasto con il principio di capacità contributiva<sup>45</sup>.

Analizzando le diverse tesi, quindi, si può arrivare alla conclusione che l'ICI, in quanto imposta patrimoniale, è da considerarsi conforme a quanto previsto dalla Costituzione<sup>46</sup>.

#### **1.2.4 Il principio del beneficio**

A seguito della dimostrazione del fatto che il patrimonio può essere utilizzato a tutti gli effetti come indice di capacità contributiva, per valutare la costituzionalità dell'ICI è necessario stabilire se il possesso di immobili sia da ritenersi espressivo di una maggiore capacità contributiva<sup>47</sup>.

La dottrina ha affermato che il possesso di immobili è un presupposto *“idoneo a fondare ragionevolmente una tassazione e ad esprimere una manifestazione di capacità*

---

<sup>43</sup> In VIOTTO A., *Considerazioni critiche sulle imposte speciali di matrice patrimoniale*, Giurisprudenza delle imposte, Fascicolo 1/2017 p. 30: viene messo in evidenza proprio il fatto di come il legislatore abbia scelto di *“parcellizzare”* il patrimonio andando a considerare ciascun bene quale presupposto di imposizione e, quindi, andando ad introdurre così altrettanti tributi. Tutto ciò, utilizzando criteri di individuazione della base imponibile e delle aliquote differenti tra i vari presupposti, andando a creare così una disparità di imposizione tra le varie tipologie di beni *“che non sempre trova giustificazione in termini di attitudine alla contribuzione”*.

<sup>44</sup> PURI P., *Debito pubblico e strumenti di imposizione di tipo patrimoniale*, Periodico ufficiale dell'A.N.T.I, n. 1/2020, p. 37-47.

<sup>45</sup> Per una analisi più dettagliata si rimanda a: PURI P., *Debito pubblico e strumenti di imposizione di tipo patrimoniale*, Periodico ufficiale dell'A.N.T.I, n. 1/2020, p. 37-47.

<sup>46</sup> Per approfondire, MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

<sup>47</sup> Per capacità contributiva, in questo caso, si intende l'indice di grandezza concreta, attuale ed effettiva, misurabile monetariamente e spendibile, e non come un semplice indice di riparto delle spese pubbliche. VIOTTO A., *Considerazioni critiche sulle imposte speciali di matrice patrimoniale*, Giurisprudenza delle imposte, Fascicolo 1/2017 p. 31.

*contributiva*” e, quindi, la loro tassazione non contrasta con il principio sancito dall’articolo 53 della Costituzione. A supporto di tale affermazione, ci fu la sentenza con la quale venne affermata la legittimità costituzionale della SOCOF (Sovrimposta Comunale sul reddito dei Fabbricati<sup>48</sup>) in quanto si trattava di un’imposizione limitata ai patrimoni immobiliari<sup>49</sup> e, quindi, ciò escludeva la presenza di una discriminazione del reddito derivante dai fabbricati rispetto a quello di altre fonti; in più, la Corte ha precisato come *“gli immobili, da cui deriva il reddito tassato, hanno una loro precisa localizzazione, per questo possono essere facilmente ripartiti come base imponibile fra i vari enti in funzione del luogo in cui sono ubicati e si prestano al tipo di intervento fiscale (in questo caso l’ICI), per essere suscettibili di diversa valorizzazione, secondo l’ambiente in cui si esercita l’autonomia dell’ente impositore”*<sup>50</sup>.

Con tale sentenza, quindi, ci si trova di fronte a due motivazioni che giustificano la possibilità di imporre tributi nella circostanza limitata ai patrimoni immobiliari: da una parte la presenza di un maggior beneficio derivante dal godimento dei servizi pubblici agli utilizzatori degli immobili e quindi una maggiore capacità contributiva; dall’altra, la natura stessa dei beni su cui grava la tassazione.

Bisogna, però, altresì precisare che inizialmente la dottrina finanziaria considerava la modalità di tassazione secondo il principio di capacità contributiva opposto a quello del principio del beneficio ossia secondo i benefici ricavabili, rimarcando il fatto che la stessa Corte più volte aveva ribadito che la capacità contributiva era data dalla ricchezza in quanto tale senza tenere in considerazione i benefici ottenibili dal soggetto passivo<sup>51</sup>.

Rimane difficile comprendere, però, come il presupposto del possesso di immobili stia a significare la presenza di una maggiore capacità contributiva e, quindi come presupposto passibile di imposizione; infatti, negli anni Settanta-Novanta secondo la Corte Costituzionale per esprimere la capacità contributiva era *“sufficiente il collegamento*

---

<sup>48</sup> Cfr. In *“Finanza locale”*, Enciclopedia online Treccani.

<sup>49</sup> Sentenza della Corte Costituzionale n. 159 del 1985.

<sup>50</sup> MARINI G., *Contributo allo studio dell’imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 158; sentenza della Corte Costituzionale n. 159 del 1985.

<sup>51</sup> Tale considerazione fu rimarcata in varie sentenze della Corte Costituzionale di cui si riportano le principali affermazioni: nella sentenza n. 120/1972 *“si esige che ogni imposizione tributaria sia ancorata alla capacità contributiva del soggetto gravato: e ciò sia nel rispetto del principio di eguaglianza, sia per l’esigenza che ogni imposta trovi causa in un fatto concretamente rivelatore di ricchezza.”*, nella sentenza n. 201/1975 *“ai fini della giustificazione della relativa potestà d’imposizione, essendo sufficiente il collegamento dell’imposizione ad un presupposto rivelatore di ricchezza, quale è indubbiamente il prezzo di vendita”*: MARINI G., *Contributo allo studio dell’imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 160.



*dell'imposizione ad un presupposto rivelatore di ricchezza*<sup>52</sup>, senza far nessun riferimento ai benefici goduti o ai servizi pubblici che il soggetto passivo riceveva da tali beni<sup>53</sup>. Solo più tardi, con la sentenza n. 111 del 9-22 aprile 1997, iniziò a diffondersi il concetto di "principio del beneficio"<sup>54</sup>. In particolare, tale sentenza e analogamente la sentenza n. 119/1999 relativa agli immobili di possesso degli IACP, rimarcavano il fatto che *"l'imposizione ICI tende a colpire non solo i proprietari, ma anche coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei Comuni"* e, ancora, il fatto che il *"presupposto del prelievo fiscale è il mero possesso dell'immobile, e non la destinazione a fini di lucro"*.

La Corte, in questo caso, si riferiva alla possibilità per il *"soggetto passivo concedente del diritto di rivalsa, rispettivamente, sul superficiario, enfiteuta o locatario"* (art. 3 D.Lgs. n. 504 del 1992).

Paradossalmente, però, in seguito al Decreto-legge n. 93 del 27 maggio 2008, privando i Comuni della principale entrata propria, venne eliminato l'unico tributo che effettivamente era *"direttamente correlato al beneficio ricevuto dal proprietario in relazione alla fruizione dei servizi locali"*, ossia l'ICI sull'abitazione principale<sup>55</sup>, andando così a perdere il principale collegamento tra l'imposizione patrimoniale e il principio del beneficio, in quanto sono proprio i possessori delle abitazioni principali ad avere un maggiore vantaggio potenziale dai servizi erogati dagli enti locali.

### **1.3 Profili di costituzionalità dell'IMU**

Ogni qualvolta si è verificata l'istituzione di un nuovo tributo, fin da subito questo veniva sottoposto a critiche, verifiche e non mancavano i dubbi in merito alla legittimità costituzionale. Non fu fatta eccezione per l'introduzione, con il D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, dell'Imposta Municipale Unica (Imu). Da subito, visto il momento di difficoltà che stava attraversando l'Italia in quegli anni, fu criticata l'istituzione di una nuova imposta

---

<sup>52</sup> Cfr. sentenza della Corte Costituzionale n. 201 del 27 giugno 1975.

<sup>53</sup> FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Milano, 2019.

<sup>54</sup> Si tratta del "Criterio di ripartizione del carico fiscale, per il quale ogni contribuente dovrebbe versare un'imposta pari al beneficio marginale, ricavato dal consumo di beni e servizi pubblici" (Enciclopedia online Treccani).

<sup>55</sup> SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, Rassegna tributaria, n. 6 di novembre-dicembre 2010, pag. 1607

che risultava particolarmente gravosa per molti cittadini. In particolare, l'aspetto che più fu contestato riguardava il ripristino della tassazione sulle cosiddette "prime case".

L'IMU rappresentava la copia creata "*ad immagine e somiglianza*" del tributo che andava a sostituire, ossia l'ICI: entrambe le imposizioni avevano gli stessi presupposti impositivi, gli stessi soggetti passivi, le stesse modalità di individuazione degli immobili oggetto della tassazione e quasi le stesse modalità di applicazione delle aliquote. Ciò che cambiava era il fatto che, come anticipato, vi era il ripristino della tassazione sulle abitazioni principali e sulle relative pertinenze e la presenza di una quota del tributo riservata alle casse dello Stato.

Come si può dedurre, date le numerose somiglianze con l'ICI, fin dal primo momento, l'IMU fu sottoposta alle verifiche in merito alla legittimità costituzionale relativamente agli articoli 3, 42 e 53 della Costituzione, che già per l'ICI avevano trovato soluzione nelle sentenze della Corte Costituzionale che abbiamo citato. Proprio per il fatto che si trattava di questioni già sollevate per il precedente tributo, vi erano già delle risposte: tutte le pronunce costituzionali si erano concluse con la non fondatezza delle questioni sollevate, per i motivi già trattati nel paragrafo precedente, ma che riportiamo qui sinteticamente:

- la Corte ribadì "*l'esistenza di una facoltà discrezionale in materia di imposizione fiscale nel determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva, desumibile da qualsiasi indicatore di ricchezza (reddito, consumo, patrimonio)*"<sup>56</sup>;
- si è pronunciata stabilendo non irragionevoli le scelte di utilizzare come base imponibile criteri come: la rendita catastale, per quanto riguarda il valore dei fabbricati, il valore contabile, per le aree edificabili, o il reddito dominicale, per i terreni<sup>57</sup>, non ritenendo violato l'articolo 3 della Costituzione;
- in merito agli articoli 42 e 53 della Costituzione, rispettivamente relativi all'espropriazione e alla capacità contributiva, espresse l'idoneità del prelievo fiscale ai fini della concorrenza del singolo soggetto alle spese pubbliche.

Era improbabile, quindi, che in relazione alla normativa IMU la Corte Costituzionale, avendo già espresso opinioni in merito a tali questioni, ritornasse su argomenti già esaminati, ma vi era la possibilità di sottoporre le norme a nuovi dubbi.

---

<sup>56</sup> Sentenza n. n. 111 del 9-22 aprile 1997.

<sup>57</sup> VIOTTO A., *Considerazioni critiche, nella prospettiva costituzionale ed in quella comunitaria, sulla tassazione degli immobili e delle attività finanziarie detenute all'estero*, Riv. Trim. dir. Trib, 2016, p. 729.

### **1.3.1 L'IMU e la compatibilità con l'art. 3 della Costituzione**

Una prima questione, già inizialmente sollevata in merito all'ICI, ma che divenne più rilevante con l'introduzione dell'IMU, fu "l'elevata misura delle aliquote applicabili". Se, in principio, le aliquote ICI spaziavano in un *range* tra il 4 e il 6 per mille, con l'IMU venne prevista la possibilità che esse arrivassero fino ad un valore del 10,60 per mille: valore molto elevato e ingiustificabile soprattutto per il periodo di crisi che il Paese stava attraversando e ciò veniva gravato dal fatto che era prevista l'applicazione di tali aliquote su basi imponibili calcolate con moltiplicatori ancor più elevati dei precedenti.

Ad appesantire ancor di più l'onere, era il fatto che nel tempo le rendite catastali erano rimaste invariate e, quindi, rappresentavano valori "modesti e inadeguati" rispetto all'effettivo valore dei beni su cui gravava il tributo.

La questione che fu subito sollevata fu "*l'ipotesi che si trattasse di una grave sperequazione e disparità di trattamento fra situazioni similari*" dato che solo alcune rendite, negli anni, erano state aggiornate. Riflettendo su questo fatto si può immaginare come con minime differenze si possano presentare delle disparità: ad, esempio, tra fabbricati presenti all'interno dello stesso territorio comunale, o tra fabbricati contermini o, paradossalmente, tra unità immobiliari appartenenti allo stesso fabbricato<sup>58</sup>, andando così a ledere il principio di uguaglianza, del diritto di proprietà, della capacità contributiva e rappresentando, così, una disparità di trattamento tra le varie situazioni.

Il legislatore decise, quindi, di non applicare quanto previsto dall'art. 12-bis (sul quale si rinvia al paragrafo seguente) in modo tale da non dare adito a problematiche di incostituzionalità.

### **1.3.2 L'IMU e la compatibilità con l'art. 23 della Costituzione**

Relativamente alla compatibilità tra quanto previsto dalla Costituzione e quanto previsto dalla normativa istituiva dell'IMU, fin dal primo momento fu contestata l'inconsueta modalità di determinazione delle aliquote prevista per raggiungere l'ammontare di gettito che era stato stimato per il 2012.

Questa decisione sollevò dubbi di incostituzionalità in quanto risultava, infatti, in contrasto con il "principio della riserva di legge", previsto dall'articolo 23 della

---

<sup>58</sup> RIGHI E., *Imu e costituzione*, Bollettino tributario, 2012, 1683

Costituzione, secondo cui *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

In particolare, l'articolo oggetto della questione era il numero 13, comma 12-bis del Decreto-legge con il quale si affermava che *“Per l'anno 2012, il pagamento della prima rata dell'imposta municipale propria è effettuato, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in misura pari al 50 per cento dell'importo ottenuto applicando le aliquote di base e la detrazione previste dal presente articolo; la seconda rata è versata a saldo dell'imposta complessivamente dovuta per l'intero anno con conguaglio sulla prima rata. Per il medesimo anno, i Comuni iscrivono nel bilancio di previsione l'entrata da Imposta Municipale Propria in base agli importi stimati dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze per ciascun Comune, [...] si provvede, sulla base del gettito della prima rata dell'Imposta Municipale Propria nonché dei risultati dell'accatastamento dei fabbricati rurali, alla modifica delle aliquote, delle relative variazioni e della detrazione stabilite dal presente articolo per assicurare l'ammontare del gettito complessivo previsto per l'anno 2012. Entro il 31 ottobre 2012, [...], i Comuni possono approvare o modificare il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo”*<sup>59</sup>.

L'articolo appena citato, in sintesi, oltre a individuare la determinazione dell'importo suddiviso tra le due rate da versare rispettivamente entro il 16 giugno e il 16 dicembre, attribuiva la facoltà ai Comuni di *“approvare o modificare il regolamento e la deliberazione relativa alle aliquote e alla detrazione del tributo”* con effetto retroattivo, in modo tale da raggiungere l'ammontare di gettito stimato per il 2012.

Il problema, però, si riferiva soprattutto al fatto che, nel caso in cui i Comuni avessero optato per aggiustare le aliquote, ai fini del raggiungimento degli obiettivi prefissati, questa decisione fosse basata su una normativa incostituzionale e che prevedeva la retroattività nell'efficacia.

### **1.3.3 La compatibilità con l'art. 47 della Costituzione**

Un'altra questione sollevata in merito ad un'ulteriore possibile situazione di incostituzionalità dell'IMU fu quella individuata dall'ex ministro dell'economia Giulio Tremonti. Quest'ultimo, oltre ad affrontare la questione in ragione ai principi di

---

<sup>59</sup> Articolo successivamente abrogato dal D.Lgs. n. 10 del 22 gennaio 2016.

uguaglianza (articolo 3 Cost.) e di capacità contributiva (articolo 53 Cost.), esordì proponendo una class action per ottenere un eventuale rimborso dell'imposta pagata.

Egli, infatti, sosteneva che *“l'IMU è disuguaglianza tra cittadini: viola la capacità contributiva, non è un'imposta sulla proprietà, ma contro la proprietà”*. Questa affermazione si basava sulla motivazione che le rendite catastali non coincidevano necessariamente con il valore degli immobili e al fatto che *“il debito di imposta restava negli anni invariato mentre i valori immobiliari precipitavano, creando uno scollamento dai principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza tra i cittadini. Si creava di fatto una discriminazione tra chi, godendo di alti redditi, poteva conservare la proprietà dell'immobile e chi, non avendo redditi sufficienti per pagare l'Imu, era costretto a venderlo”*.<sup>60</sup>

In questi termini, secondo l'ex ministro, l'IMU contrastava con quanto previsto dall'articolo 47 della Costituzione, secondo cui *“la Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme [...]”* e *“favorisce l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione [...]”*.

Quindi, in sintesi, ciò che veniva sollevato da Tremonti, in merito alla legittimità costituzionale, si riferiva: all'articolo 3 perché l'imposta colpiva il titolo di proprietà o altri diritti reali di godimento sugli immobili, in *“modo erratico e casuale”*, senza considerare il loro effettivo valore e le condizioni dei soggetti su cui gravava il tributo; l'articolo 47 in quanto l'imposta andava a colpire il risparmio dei contribuenti che avevano deciso di investirlo nell'acquisto di immobili, *“facendo crollare le quotazioni e la corsa alla vendita delle abitazioni”*; infine, l'articolo 53, poiché l'imposta colpiva tutti i cittadini non tenendo in considerazione la loro capacità contributiva.

#### **1.3.4 La questione sulla legittimità costituzionale della legge istitutiva dell'IMU in relazione agli articoli 2, 3, 42, 47, 53 della Costituzione**

Con il passare del tempo, la questione sulla legittimità costituzionale dell'Imposta Municipale Unica risultava essere comunque un argomento ricorrente. A tal proposito si fa riferimento all'anno 2015, quando venne emanata un'ordinanza da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Novara sul ricorso n. 166 del 15 aprile 2013,

---

<sup>60</sup> <https://www.commercialista24ore.com/imu-bocciata-dallue-tremonti-e-incostituzionale/>.

relativo ad un'istanza di rimborso concernente l'imposta pagata per l'anno 2012, con il quale veniva chiesto che la Commissione condannasse *“l'ente impositore al rimborso o provvedesse a sollevare la questione di costituzionalità delle norme istitutive della detta imposta”*.

L'ordinanza della CTP di Novara, premettendo quanto già previsto da questioni similari valutate in precedenti ordinanze<sup>61</sup>, espone il fatto che questa volta *“la questione che viene sottoposta alla Commissione riguarda la norma istituiva della imposta IMU di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 con il quale veniva predisposta l'introduzione anticipata, in via sperimentale, a partire dall'anno 2012 dall'articolo 13 del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito dalla Legge n. 214 del 22 dicembre 2011”*.

Quanto sollevato dal contribuente stesso era il fatto che *“a parità di base imponibile e di aliquota, l'imposta veniva applicata a tutti i contribuenti a prescindere dalle singole posizioni economiche o reddituali”*. In questo modo, quindi, si andava a ledere il principio dell'articolo 53 della Costituzione secondo cui il limite quantitativo del prelievo è determinato sulla base della capacità contributiva. Se da un lato, come già visto in precedenza, il possesso di immobili rappresenta un indice di capacità contributiva, è pur vero che questo non fa sì che si riesca ad individuare la *“capacità economica”*, ossia la presenza o meno di un flusso monetario costante in entrata, del titolare del bene immobile, in quanto quest'ultimo non produce un flusso reddituale visibile dal punto di vista monetario. A parità di base imponibile, quindi, due soggetti con redditi completamente diversi (un soggetto passivo con reddito molto alto e uno con reddito molto basso) dovranno versare importi equivalenti in quanto ciò che è individuato in questo caso è solo la capacità contributiva dettata dalla titolarità sull'immobile e non dal complesso dato da flussi reddituali monetari e beni immobili.

Di conseguenza, come già visto per altre questioni sollevate in merito alla legittimità Costituzionale, risultano violati anche l'articolo 3 della Costituzione, in relazione all'uguaglianza tra i cittadini, e l'articolo 47, in ragione della tutela del risparmio, e ciò comporta il fatto che l'IMU, anziché colpire l'aspetto economico, va a colpire il diritto di proprietà privata andando in contrasto con l'articolo 42 della Costituzione.

Da ciò è possibile dedurre che questi meccanismi di individuazione della capacità contributiva violano, analogamente, il principio solidaristico dell'articolo 2 della

---

<sup>61</sup> Si veda a tal proposito la sentenza 28/5/13 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia.

Costituzione e, come evidenziato dall'ordinanza in esame, la modalità di determinazione della stessa capacità dovrebbe essere individuata secondo criteri di effettività, come stabilito dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 200 del 1976 e non, come in questo caso, secondo dati catastali, al lordo di ulteriori costi sostenuti dal titolare (quali costi di mantenimento o di acquisto come il mutuo).

A seguito di tali rilevazioni, la CTP di Novara dichiarò rilevante la questione sulla legittimità costituzionale in relazione alle norme citate nell'ordinanza stessa, ma dichiarò *“manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 8 D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, dell'art. 13, D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito nella legge n. 214 del 22 dicembre 2011 in relazione agli articoli 2, 3, 47 primo comma, 42, secondo comma, 53 della Carta Costituzionale”*, in quanto ritenne che tale questione meritasse essere esaminata dalla Corte Costituzionale.

Come si può notare, i punti presi in considerazione nell'ordinanza in esame, in merito alla violazione dei principi costituzionali con la legge istitutiva dell'IMU, sono i medesimi che furono sollevati precedentemente con l'introduzione dell'ICI e che con la sentenza della Corte Costituzionale n. 111 del 22 aprile 1997 furono dichiarati infondati<sup>62</sup>.

Come del resto, fu assegnata la stessa sorte anche a tutte le altre sentenze che nel tempo hanno avuto ad oggetto la legittimità costituzionale prima dell'ICI e successivamente dell'IMU, per il fatto che la Corte Costituzionale stabiliva che queste questioni *“risultavano carenti in punto di descrizione delle fattispecie concrete oggetto dei ricorsi che danno origine ai giudizi principali,[...]”* e che quindi, *“tale carenza si traduceva in un difetto di motivazione sulla rilevanza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate, con conseguente manifesta inammissibilità di queste ultime”*<sup>63</sup>.

Data la facile comparabilità tra la normativa ICI e la normativa IMU, è evidente che le questioni di illegittimità costituzionale sollevate fossero identiche per entrambi i tributi (articoli 2, 3, 47, 53 della Costituzione) e che, quindi, anche se *“i giudici rimettenti avessero sufficientemente descritto la fattispecie concreta e avessero ben individuato le norme specifiche violatrici dei principi costituzionali”*<sup>64</sup>, il risultato sarebbe stato lo stesso, ossia che la Corte Costituzionale avrebbe dichiarato l'inammissibilità o infondatezza della

---

<sup>62</sup> PENNAROLA C., *È incostituzionale la norma dell'art. 8 D.Lgs. 14 marzo 2011 n. 23 istitutiva dell'Imu?* (Nota a Commissione trib. prov. Novara, 26 ottobre 2015, C. c. Com. Miasino), Riv. giur. edilizia, 2016, I, 37

<sup>63</sup> Ordinanza della Corte Costituzionale n. 88 del 13 aprile 2016.

<sup>64</sup> PENNAROLA C., *Inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale della «legge istitutiva» dell'Imu* (Nota a Corte cost., ord. 13 luglio 2016, n. 169), Riv. giur. edilizia, 2016, I, 433.

questione sollevata. In conclusione, è evidente che in questo modo la Corte Costituzionale ha fatto intendere che qualsiasi altro dubbio che sarà sollevato non verrà accolto, se non per questioni differenti da quelle già analizzate.

### **1.3.5 La legittimità costituzionale in relazione all'art. 119 Costituzione**

La normativa IMU pare, altresì, essere in contrasto con quanto previsto dall'articolo 119 della Costituzione. Più precisamente tale articolo prevede nei primi due commi che *“I Comuni [...] hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea”*. Inoltre, stabilisce che *“I Comuni [...] hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione (articolo 53, comma 2) e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”*.

Perciò, seppur il Comune, secondo l'articolo 23 della Costituzione, non avendo potestà legislativa, non ha la possibilità di istituire tributi propri, con il nuovo assetto costituzionale previsto dall'articolo 119 della Costituzione, e dal D.lgs. 23 del 2011, venne riconosciuta la discrezionalità dell'ente locale nella definizione e nell'applicazione del tributo, da formalizzarsi attraverso l'esercizio del potere regolamentare<sup>65</sup>.

Nonostante ciò, analizzando la disciplina IMU, si può notare come l'autonomia impositiva assegnata ai Comuni in realtà è solo in parte rispettata: basti pensare alla limitata possibilità da parte degli enti locali di poter modificare le aliquote o le eventuali esenzioni. Sotto questo punto di vista, quindi, si può constatare come l'imposta patrimoniale diventi quasi un'entrata obbligatoria dato che i margini di applicabilità o di possibilità di modificare le variabili IMU sono praticamente nulli.

Tale ristrettezza nell'autonomia tributaria dei Comuni, limitata solo alla scelta di applicare o meno un tributo, determinare le aliquote ed eventuali esenzioni, fa dubitare che la normativa IMU, in relazione a quanto previsto dall'articolo 119 della Costituzione, sia costituzionalmente legittima.

---

<sup>65</sup> BORIA P., La mediazione tributaria nella disciplina dei tributi locali, Fondazione IFEL, 2016.





## **INQUADRAMENTO GENERALE DELL'IMPOSTA MUNICIPALE UNICA**

Sin dalla sua prima introduzione, la disciplina sull'imposta patrimoniale sul possesso degli immobili, inizialmente denominata Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) e successivamente Imposta Municipale Unica (IMU), è stata oggetto di numerosi e continui aggiustamenti e in particolare perché, come già in precedenza si è avuto modo di analizzare, vi era la necessità di risolvere sia esigenze di tipo equitativo, ad esempio con l'introduzione di agevolazioni e casi di esonero, sia di tipo applicativo, attribuendo ai Comuni una maggiore autonomia, sia di tipo interpretativo, a seguito delle numerose pronunce della Corte Costituzionale in ragione delle questioni sulla legittimità costituzionale sollevate.

Con l'articolo 8 c. 1 del D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, il Governo Monti, per cercare di soverchiare la situazione di grave crisi economica, introdusse a partire dal 2012 l'IMU, andando così a sostituire completamente l'imposta patrimoniale in vigore in precedenza, ossia l'ICI, che era stata introdotta nel 1992 con il D.Lgs. n. 504.

Dato che inizialmente l'entrata in vigore a regime dell'IMU era prevista per il 2014, venne disposto che tale imposta sarebbe stata nel frattempo applicata in "via sperimentale"; peraltro, dal momento in cui l'IMU passò nella sua versione definitiva non vennero riscontrate particolari differenze con quanto disposto in precedenza.

Una delle principali modifiche che furono apportate alla disciplina "sperimentale" fu in relazione all'istituzione, nel 2013 ma a partire dall'anno 2014, della IUC, ossia l'Imposta Unica Comunale, recentemente abolita con la Legge n. 160 del 27 dicembre 2019. In particolar modo, la Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 vedeva l'istituzione di un unico tributo che andava a raggruppare tre tributi, quali l'IMU, andando ad inglobare la normativa che era appena stata introdotta, la TASI (Tassa sui servizi indivisibili), per la quale veniva dettata un'apposita disciplina e la TARI (Tassa sui rifiuti), in sostituzione della normativa relativa alla TARSU (Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani.)<sup>66</sup>.

---

<sup>66</sup> [https://www.amministrazionicomunali.it/iuc/novita\\_iuc.php](https://www.amministrazionicomunali.it/iuc/novita_iuc.php).

Tale disciplina apportava alcune modifiche anche alla legislazione sull'IMU, in particolare trattato all'interno dell'articolo 1 al comma 707 che conteneva le seguenti principali modificazioni rispetto alla Legge n. 214 del 2011:

- vennero eliminate le parole “fino al 2014”, andando così a rimuovere la “versione sperimentale” e introducendo la versione definitiva del tributo;
- vennero soppresse le parole “ivi comprese l’abitazione principale e le pertinenze della stessa”, stabilendo l’esonero dal versamento dell’imposta per tali immobili ad eccezione di quelli classificati in determinate categorie catastali (immobili di lusso) ai quali veniva applicata una detrazione pari a duecento euro;
- venne aggiunta la definizione degli immobili adibiti ad abitazione principale anche per i soggetti titolari di immobili, ma residenti in istituti di ricovero o sanitari in modo permanente;
- venne stabilito che l’imposta non era applicata anche nel caso di:
  - *“unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari”;*
  - *“fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali”;*
  - *“casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio”;*
  - *“un unico immobile, iscritto o scrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco”;*
- venne prevista la riduzione del moltiplicatore (da 110 a 75) per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola<sup>67</sup>.

A seguire, furono le novità introdotte con la Legge di Stabilità 2016 che andarono ad apportare importanti variazioni alla disciplina IUC, principalmente per la TASI, ma non mancarono modifiche in materia IMU quali:

---

<sup>67</sup> Si veda, a tal proposito l'articolo 13 Legge n. 214 del 22 dicembre 2011.

- l'introduzione di una riduzione del cinquanta per cento della base imponibile su cui determinare l'imposta per quanto riguarda gli immobili concessi in comodato d'uso gratuito a condizione che il soggetto passivo sia titolare di un unico immobile o di due, ma di cui uno adibito ad abitazione principale e che tale immobile sia nello stesso Comune di residenza del titolare stesso;
- l'introduzione dell'esenzione dall'imposta sui terreni situati nei Comuni ritenuti dalla legge montani o parzialmente montani e per i terreni la cui titolarità è attribuita a coltivatori diretti e IAP iscritti alla previdenza agricola;
- la previsione di riduzione del settantacinque per cento dell'aliquota deliberata dal Comune per gli immobili locati a canone concordato.

Negli anni a seguire, ossia negli anni 2017, 2018 e 2019, non vennero introdotte ulteriori novità, ma venne nuovamente confermato quanto era stato disposto con la normativa della IUC nel 2016, ad eccezione della previsione del blocco sugli aumenti delle aliquote riconfermato per gli anni 2017 e 2018, ma non più previsto a partire dal 2019.

Il 2020, invece, è stato anno di importanti novità in quanto con la Legge di Bilancio, n. 160 del 27 dicembre 2019, è stata abrogata la IUC in relazione alla componente TASI, mentre sono rimaste ancora vigenti le componenti IMU e TARI<sup>68</sup>. A seguito di questo cambiamento, l'IMU è stata assoggettata ad una serie di nuove modifiche che verranno trattate più specificatamente nel prossimo capitolo.

Prima di procedere, però, all'esame di queste novità in materia IMU è bene proseguire con l'analisi degli elementi che hanno caratterizzato tale imposta fino alla data della suddetta riforma in modo da poter effettuare un approfondimento e una comparazione degli aspetti che sono stati coinvolti in questa recente revisione della materia IMU<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> [https://www.amministrazionicomunali.it/iuc/novita\\_iuc.php](https://www.amministrazionicomunali.it/iuc/novita_iuc.php), Novità IUC 2016/2021

<sup>69</sup> Si vedano a tal proposito:

- Legge di Stabilità 2014 - Legge 27 dicembre 2013, n. 147 - Art 1, Commi da 639 a 731
- Legge di Stabilità 2015 - Legge 23 dicembre 2014, n. 190 - Art 1, Comma 679
- Legge di Stabilità 2016 - Legge 28 dicembre 2015, n. 208 - Art 1, Commi da 10 a 28, 53 e 54
- Legge di Stabilità 2017 - Legge 11 dicembre 2016, n. 232 - Art 1, Comma 42
- Legge di Stabilità 2018 - Legge 27 dicembre 2017, n. 205 - Art 1, Comma 37 e 38
- Legge di Stabilità 2019 - Legge 30 dicembre 2018, n. 145 - Art 1
- Legge di Stabilità 2020 - Legge 27 dicembre 2019, n. 160 - Art 1
- Legge di Stabilità 2021 - Legge 30 dicembre 2020, n. 178 - Art 1

Si veda il sito [https://www.amministrazionicomunali.it/iuc/novita\\_iuc.php](https://www.amministrazionicomunali.it/iuc/novita_iuc.php) per le principali novità susseguitesesi nel tempo in materia IMU.

## 2.1 Il presupposto impositivo

Per individuare il presupposto<sup>70</sup> dell'applicazione dell'IMU, è necessario far riferimento al Decreto-legge n. 201 del 6 dicembre 2011 e in particolar modo all'articolo 13 con il quale venne prevista l'introduzione anticipata dell'Imposta Municipale Propria a partire dall'anno di imposta 2012.

Nello specifico, è il comma 2 del suddetto articolo che individua il presupposto dell'imposizione *“nel possesso di immobili”* per la cui definizione lo stesso rimanda gli articoli 1 e 2 del D.Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 che, come già visto in precedenza, disciplina l'istituzione dell'ICI.

L'articolo 1 stabilisce la modalità di individuazione del presupposto nel *“possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa”*, mentre l'articolo 2 dà una precisa definizione a ciascun ambito di applicazione dell'imposta.

Le definizioni individuate ai fini dell'applicazione dell'imposta furono:

- quella di fabbricato, ossia *“l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza”*;
- quella di area fabbricabile, cioè *“l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità”*;
- infine, quella di terreno, vale a dire *“il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile”*.

### 2.1.1 La definizione di “possesso”

Fin dall'introduzione dell'ICI sorsero dubbi interpretativi in relazione a ciò che era inteso con il termine “possesso” di immobili e cosa ciò significava. Il problema interpretativo che

---

<sup>70</sup> Il presupposto è definito come quella fattispecie che, in modo diretto o mediato, determina il sorgere, come nel caso dell'IMU, di un'obbligazione tributaria o in altri casi del dovere di porre in essere degli atti. A tal proposito FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Milano, 2019, p. 127, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2017, p. 102 e MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 53-58.

veniva posto era in relazione al fatto che tale accezione poteva essere intesa o con il significato previsto dall'articolo 1140 del codice civile, ossia concepito come *"il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale"* o semplicemente inteso quale sinonimo del titolo di proprietà o di un altro diritto reale di godimento.

Secondo la dottrina, inizialmente, il significato da apporre a tale termine si basava su quanto previsto dal sopracitato articolo del codice civile poiché era da presumere che il legislatore utilizzasse i termini giuridici in senso tecnico e nell'accezione che egli stesso aveva loro attribuito in altre parti della legge. Successivamente, la stessa dottrina è passata ad un'interpretazione fondata sulla teoria secondo la quale la materia tributaria è autonoma e indipendente dagli altri rami del diritto e, quindi, se da un lato è necessario attribuire alle disposizioni un significato coerente con quanto previsto da altre fonti normative, dall'altro si richiede di verificare la compatibilità della definizione civilistica con quella ricavabile dalla normativa in oggetto, in questo caso, quella dell'IMU<sup>71</sup>.

La definizione del presupposto impositivo, inizialmente per quanto riguarda l'ICI, era data dalla lettura congiunta, oltre che dagli articoli 1 e 2 del D.Lgs. n. 504/1992, anche dell'articolo 3 del Decreto stesso, intitolato *"soggetti passivi"*.

Tale articolo, a differenza di quelli analogamente intitolati e riferiti ad altre tipologie di tributi, non si limitava ad indicare quali erano i possibili soggetti passibili di tale imposta, ma al contrario contribuiva a determinare, dal punto di vista oggettivo, quello che era il presupposto dell'imposta. Dalla lettura di questo articolo, infatti, si riusciva a comprendere che il significato di "possesso" era determinato dal titolo di piena proprietà o di altri diritti reali di godimento sugli immobili<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, pagg 62-67.

<sup>72</sup> L'articolo 3 del D.Lgs. n. 504 del 1992 stabilisce che sono "soggetti passivi dell'imposta il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività", mentre "per gli immobili concessi in superficie, enfiteusi o locazione finanziaria soggetto passivo è il concedente con diritto di rivalsa, rispettivamente, sul superficario, enfiteuta o locatario".

Successivamente tale articolo è stato modificato al secondo comma eliminando il diritto di rivalsa, andando ad attribuire il dovere di versamento dell'imposta al titolare del diritto di superficie, enfiteusi o all'utilizzatore della locazione finanziaria, si veda MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 86.

Per quanto riguarda la normativa IMU, invece, la definizione del presupposto di tale imposta è definito come “*possesso di immobili*” ai sensi dell’articolo 8, al comma 2 del D.Lgs. n. 23 del 2011.

Inizialmente, nella disciplina originaria del D.Lgs. n. 23 del 2011, nella definizione di immobile non rientravano quegli immobili che erano adibiti ad abitazione principale e le relative pertinenze<sup>73</sup>, come analogamente previsto ai fini ICI a seguito del D.L. 93 del 2008, all’articolo 1, con il quale si stabiliva che “*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*”. Poco più tardi, però, tale esclusione fu rimossa a seguito del D.L. 201/2011 con il quale fu stabilito, al fine di soverchiare la crisi che l’Italia stava attraversando, che “*l’imposta municipale propria aveva per presupposto il possesso di immobili, ivi comprese l’abitazione principale e le pertinenze della stessa*”. Fu nuovamente prevista l’esclusione di tali categorie di immobili a partire dal 2013, ad eccezione di quelli considerati “di lusso”, ossia quelli classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9<sup>74</sup>.

Tornando all’analisi del concetto di presupposto, per quanto riguarda l’IMU, oltre all’articolo 13 del D.L. 201 del 2011, è necessario soffermarsi anche sulla lettura dell’articolo 9 del D.Lgs. 23 del 2011 relativo ai soggetti passivi dell’imposta. Tale articolo, infatti, stabilisce 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*”.

Con la lettura congiunta dei sopracitati articoli, si può constatare che il presupposto dell’imposta sorge, quindi, sia dal momento in cui un soggetto acquista l’immobile su cui esercita il diritto di proprietà o altro diritto reale (di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie), sia nei casi di equiparazione del titolo di possesso ai diritti su cosa altrui spettanti al concessionario di aree demaniali e nei casi di locazione finanziaria<sup>75</sup>.

Quindi, secondo la tesi per cui si richiede contemporaneamente la sussistenza della proprietà e del possesso sul medesimo bene, la normativa non sembra essere soddisfacente nel caso in cui ci sia una scissione tra queste due situazioni. Tale situazione

---

<sup>73</sup> GALANTE A., *Imu: presupposto e base imponibile dopo il decreto Monti*, *Azienditalia*, 2/2012, p. 151.

<sup>74</sup> D.L. n. 53 del 21 maggio 2013, in relazione agli interventi urgenti in tema di sospensione dell’imposta municipale propria.

<sup>75</sup> CHIARELLO A., *Debutta l’Imu sperimentale e affiorano i primi dubbi*, *Azienditalia*, 2/2012, p. 121.

potrebbe risultare quando il proprietario non ha la materiale disponibilità del bene immobile, o nel caso in cui il possessore del medesimo bene non abbia la qualifica di proprietario o di titolare di un altro diritto reale di godimento. In questi due casi, quindi, vi sarebbero immobili completamente sottratti all'applicazione dell'imposta. Perciò, per ovviare a questa problematica, la dottrina ha così convenuto che il presupposto dell'IMU consiste nella titolarità della proprietà o di un altro diritto reale di godimento sull'immobile<sup>76</sup>.

### 2.1.2 Gli immobili soggetti ad IMU

Una volta definita la nozione di "possesso", si può procedere con la trattazione relativa alla tipologia di immobili che sono soggetti all'imposta. Se inizialmente la normativa prevedeva che per l'individuazione degli immobili si facesse riferimento a quanto già definito in materia ICI, ossia "*il possesso di immobili di cui all'articolo 2 del D.Lgs. n. 504/1992*", successivamente la normativa fu variata precisando che l'imposta "*ha per presupposto il possesso di immobili; restano ferme le definizioni di cui all'articolo 2 del D.Lgs. n. 504/1992*". Anche se le due definizioni sembrano essere a prima vista uguali, il legislatore, con tale modifica<sup>77</sup>, perseguì l'intento di ampliare l'ambito di applicazione dell'IMU. La nuova definizione, infatti, oltre a riprendere quanto già definito nella precedente versione in merito alle nozioni delle tre tipologie di immobili assoggettati a tassazione (fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli), vuole ricomprendere nell'applicazione del tributo qualunque tipologia di immobile e, quindi, anche i terreni incolti<sup>78</sup> e i fabbricati rurali che erano, invece, esclusi dal presupposto di applicazione dell'ICI<sup>79</sup>.

---

<sup>76</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 75-80.

<sup>77</sup> Si veda a tal proposito il D.L n. 16 del 2 marzo 2012 all'articolo 4 comma 5 lett. a).

<sup>78</sup> Le Linee Guida per la predisposizione dei regolamenti comunali di applicazione dell'IMU pubblicate dal Dipartimento delle Finanze l'11.7.2012, hanno poi precisato che "il presupposto impositivo è anche il possesso di terreni incolti e dei cosiddetti orticelli" e una successiva nota IFEL (Istituto per la Finanza e l'Economia Locale) del 03.01.2013 ha specificato cosa si intendesse per terreni incolti ossia "*i terreni che non sono né agricoli (quelli adibiti all'esercizio delle attività indicate dall'articolo 2135 c.c.), ancorché coltivati per diletto, né fabbricabili*", BUSANI A., Immobili, IPSOA, Guide e soluzioni, giugno 2019, p. 1592.

<sup>79</sup> BUSANI A., Immobili, IPSOA, Guide e soluzioni, giugno 2019, p. 1591.



Secondo l'articolo 13, comma 2, del D.L. 201 del 2011, quindi, gli immobili soggetti ad IMU, a prescindere da quelle che sono le modalità di utilizzo, sono riconducibili alle seguenti categorie<sup>80</sup>:

- i fabbricati (sia quelli urbani che quelli rurali), le aree edificabili e i terreni agricoli posseduti a titolo di investimento o di consumo proprio;
- i fabbricati, le aree edificabili e i terreni agricoli detenuti in qualità di beni strumentali dell'impresa;
- i beni merce, ossia i cosiddetti "*beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa*";
- i beni prodotto o anche detti beni patrimoniali, ossia tutti quei beni appartenenti all'impresa ma che non rientrano né tra i beni merce, né tra i beni strumentali (ad esempio gli immobili costruiti da un'impresa edile e successivamente destinati alla vendita).

Sono, invece, esclusi dall'applicazione dell'imposta gli immobili adibiti ad abitazione principale e le relative pertinenze, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, considerate "di lusso" ai fini dell'IMU. In quest'ultimi casi, l'imposta è dovuta in base all'applicazione di aliquote e detrazioni previste dai Comuni a seguito di apposita delibera.

### **2.1.3 La definizione di fabbricato**

Come già anticipato precedentemente, la definizione di fabbricato ai fini IMU è contenuta all'interno dell'articolo 13 al comma 2 del D.L. 201 del 2011, il quale a sua volta richiama la definizione ai fini ICI contenuta nell'articolo 2 del D.Lgs. 504 del 1992.

Per fabbricato, quindi, la normativa IMU intende "*l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza*".

Occorre, innanzitutto, precisare cosa significa il termine "*unità immobiliare*"; a tal proposito l'articolo 2 del Decreto del Ministero delle Finanze n. 28 del 2 gennaio 1998 stabilisce che sono considerate unità immobiliari: i fabbricati, le porzioni di fabbricato o l'insieme di fabbricati, le aree, le costruzioni o parti di esse ancorate o fisse al suolo

---

<sup>80</sup> DELLADIO C., *Imu: Immobili soggetti a tassazione*, Tributi Locali, Il Sole 24 ore, ultimo agg. giugno 2021.

costruite con qualunque materiale, nonché gli edifici sospesi o galleggianti stabilmente assicurati al suolo ed, infine, i manufatti prefabbricati sebbene appoggiati al suolo se stabili nel tempo e con autonomia funzionale<sup>81</sup>.

Altro requisito richiesto dalla definizione di fabbricato è che tutte le unità immobiliari siano iscritte al catasto dei fabbricati: ciò significa che a ciascuna di esse è attribuita una categoria catastale e, di conseguenza, una rendita catastale decisive ai fini della determinazione della base imponibile IMU. Lo stesso sopracitato Decreto Ministeriale ha stabilito che gli immobili in fase di costruzione (categorie F/3 e F/4) o con notevole livello di degrado (categoria F/2<sup>82</sup>) e le aree urbane (F/1) debbano comunque essere iscritti al catasto dei fabbricati, seppur non venga loro attribuita alcuna rendita, in quanto sono assoggettati all'IMU in qualità di aree edificabili secondo quanto previsto dall'articolo 5, comma 5, del D.Lgs. n. 504/1992<sup>83</sup>.

Inoltre, la definizione di fabbricato fa riferimento anche ai fabbricati di nuova costruzione stabilendo che *“il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato”*. Dall'analisi, quindi, delle due definizioni è possibile giungere a due criteri per determinare l'assoggettamento o meno dei fabbricati ai fini dell'applicazione dell'imposta:

- in primis si fa riferimento all'idoneità del bene ad essere iscritto nel catasto dei fabbricati;
- in alternativa, si deve far riferimento *“alla data di ultimazione dei lavori”* o *“alla data in cui inizia l'effettivo utilizzo”*, nel caso in cui l'immobile non sia iscritto al catasto.

A tal proposito si era pronunciata anche la Corte di Cassazione con la sentenza n. 22808 del 23 ottobre 2006 con la quale era stato stabilito che seppur l'immobile in oggetto non fosse stato interamente ultimato in tutti i suoi piani, ma comunque utilizzato, ciò determinava l'imponibilità ai fini dell'imposta. Questo perché, secondo la Corte, *“per la determinazione della base imponibile di un appartamento in costruzione al primo piano*

---

<sup>81</sup> LONGONI M., a cura di, *Imu 2012: Versamenti e dichiarazioni*, Guida giuridica, Italia Oggi, 20 novembre 2012, in particolare Bonazzi M., *I fabbricati*, p. 13.

<sup>82</sup> Per quanto concerne gli immobili della categoria catastale F/2, cosiddetti “collabenti”, recenti sentenze di Cassazione hanno affermato che non sono tassabili come aree fabbricabili ma come fabbricati e avendo rendita pari a zero, di fatto non scontano IMU, DEBENEDETTO G., *La nuova Imu e le novità per comuni e contribuenti*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 3-4, p. 42.

<sup>83</sup> LONGONI M., a cura di, *Imu 2012: Versamenti e dichiarazioni*, Guida giuridica, Italia Oggi, 20 novembre 2012, in particolare Bonazzi M., *I fabbricati*, p. 13.

*dell'edificio non trova applicazione il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 5, comma 6, che disciplina l'utilizzazione edificatoria dell'area, [...] di tal che, nella specie, non essendosi realizzato alcuno dei due presupposti, il Comune non poteva assoggettare ad ICI l'area su cui si sviluppava la cubatura in relazione alla quale era stata conseguita la concessione edilizia per l'appartamento al primo piano, non essendovi altra "area fabbricabile" che quella su cui insisteva l'appartamento a suo tempo realizzato al piano terreno (Cass. n. 23347 del 2004)"<sup>84</sup>.*

Ritornando all'ambito di applicazione del tributo, è necessario indicare la classificazione dei fabbricati utilizzata nel catasto, che diviene rilevante per la determinazione della base imponibile. Innanzitutto, gli immobili si distinguono tra<sup>85</sup>:

- immobili a destinazione ordinaria: in questa prima categoria rientrano gli immobili del "gruppo A", ossia tutte le unità immobiliari adibite ad abitazioni o assimilabili, quelli del "gruppo B", comprendente gli edifici di uso collettivo, e quelli del "gruppo C", cioè gli immobili con destinazione commerciale;
- immobili a destinazione speciale: corrispondono al "gruppo D" e sono gli immobili che hanno come destinazione l'attività produttiva o terziaria, come ad esempio le fabbriche, i teatri, gli ospedali, ecc.;
- immobili a destinazione particolare, cioè il "gruppo E" che comprende tutta una serie di immobili che data la loro singolarità non sono raggruppabili nelle altre categorie. Ne sono un esempio le stazioni dei mezzi pubblici, i ponti, le costruzioni pubbliche, ecc.

A sua volta, ogni gruppo catastale è suddiviso in ulteriori categorie, allo scopo di stabilire le caratteristiche specifiche delle unità immobiliari che ne fanno parte<sup>86</sup>.

#### **2.1.4 La definizione di area edificabile**

La definizione di area edificabile è stabilita dall'articolo 2, comma 1, del D.Lgs. 504 del 1992. In particolare, l'articolo precisa che *"per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero*

---

<sup>84</sup> A tal proposito si legga la risoluzione del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 8/DF del 22 luglio 2013.

<sup>85</sup> BUSANI A., Immobili, IPSOA, Guide e soluzioni, giugno 2019, p. 1616.

<sup>86</sup> DELLADIO C., *Imu: Immobili soggetti a tassazione*, Tributi Locali, Il Sole 24 ore, ultimo agg. giugno 2021.

*in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità".*

Questa definizione, apparentemente chiara, ha avuto nel tempo diverse interpretazioni ed è stata criticata dalla dottrina in quanto con tale nozione il legislatore ha espresso, al contempo, sia la definizione di *"edificabilità legale"*, identificata dal fatto che ciascun Comune ha adottato un piano regolatore generale o attuativo, sia la definizione di *"edificabilità di fatto"*, legata alla possibilità di poter costruire<sup>87</sup>. Se, inizialmente, la norma era stata interpretata dall'Amministrazione finanziaria considerando edificabile un'area seppur non indicata nei piani urbanistici ma solamente nel piano regolatore generale<sup>88</sup>, successivamente, è stata messa in discussione da un orientamento della giurisprudenza secondo cui, ai fini dell'imposizione, un terreno, anche se incluso tra le zone identificate come edificabili da un piano regolatore, non poteva essere considerato tale fino a quando non fossero stati approvati i relativi piani attuativi dovendolo considerare quindi, fino a quel momento, come terreno agricolo<sup>89</sup>.

Per ovviare al rischio di ulteriori contrasti sul concetto di *"edificabilità di fatto"*, il legislatore è voluto intervenire, in primo luogo, con la legge n. 248 del 2 dicembre 2005, all'articolo 11-*quaterdecies*, comma 16 andando così a condividere quella che era la tesi iniziale dell'Amministrazione finanziaria secondo la quale *"un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*. In secondo luogo, ha voluto ribadire il concetto stabilendo che *"un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*<sup>90</sup>, chiarendo così in modo definitivo la distinzione tra la normativa fiscale e la normativa urbanistica<sup>91</sup>.

---

<sup>87</sup> QUATTROCCHI A., *Imposizione ai fini Imu di aree edificabili e rilevanza dei piani paesaggistici*, Riv. trim. dir. trib., 2019, p. 871-872.

<sup>88</sup> GIRELLI G., *Dubbi in materia di base imponibile Imu*, Dir. e prat. Trib., 2017, p. 1017.

<sup>89</sup> *Ibidem*, Cfr. cit. 40.

<sup>90</sup> Vedi l'articolo 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006.

<sup>91</sup> GIRELLI G., *Dubbi in materia di base imponibile Imu*, Dir. e prat. Trib., 2017, p. 1018.

### 2.1.5 La definizione di terreno agricolo

Un'altra categoria di immobili soggetti all'IMU è quella dei terreni agricoli. Sono tali, secondo l'articolo 2, comma 1, lettera c) del D.Lgs. 504/1992, i terreni che *“sono adibiti all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile<sup>92</sup>”*. Quindi, a partire dalla definizione civilistica, è possibile identificare un terreno come agricolo, ai fini IMU, quando su di esso viene esercitata un'attività agricola. In questo modo, rientrano tra i terreni agricoli anche quelli di proprietà dei coltivatori diretti o degli imprenditori agricoli, anche nel caso in cui essi abbiano natura edificabile, qualora vengano utilizzati dagli stessi proprietari allo scopo di esercitare attività connesse alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura e all'allevamento degli animali.

A seguito della Legge di Stabilità 2016<sup>93</sup>, sono stati previsti alcuni casi di esenzione dall'imposta per alcuni terreni agricoli. Nel dettaglio, l'esonero è stato previsto per:

- i terreni situati nelle aree montane o di collina<sup>94</sup>;
- i terreni ubicati nei Comuni delle Isole minori;
- i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) e iscritti alla previdenza agricola, indipendentemente da dove siano situati.

Solo successivamente, a seguito di una nota da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'esonero dal pagamento dell'imposta è stato esteso anche al familiare coadiuvante del coltivatore diretto, in qualità di proprietario o comproprietario dei terreni agricoli, che esercita direttamente l'attività agricola e che risulta iscritto come coltivatore diretto nel nucleo familiare; a questo si aggiunge il caso in cui i coltivatori diretti o IAP iscritti alla previdenza agricola hanno costituito una società di persone, alla quale hanno concesso in affitto o in comodato il terreno, ma che in qualità di soci continuano a coltivarlo<sup>95</sup>.

---

<sup>92</sup> Sono pertanto le attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento di animali e attività connesse quali la manipolazione, la conservazione, la trasformazione o la commercializzazione dei prodotti agricoli ottenuti dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento degli animali (articolo 2135 c.c., comma 1).

<sup>93</sup> Legge n. 208 del 28 dicembre 2015.

<sup>94</sup> Individuati sulla base dei criteri contenuti nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 9 del 14 giugno 1993.

<sup>95</sup> Ministero dell'Economia e delle Finanze, nota n. 20535 del 23.05.2016.

## 2.2 I soggetti passivi

Con il termine “soggetto passivo” si intende colui che è tenuto al versamento dell’imposta a seguito del verificarsi di fatti o situazioni, che sono previste dalla legge come presupposto tributario, e che sono a lui riferibili o ascrivibili<sup>96</sup>.

Per quanto concerne la definizione di soggetto passivo dell’IMU è necessario far riferimento al comma 1 dell’articolo 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011.

In particolare, l’articolo individua alcune categorie di soggetti passivi IMU, tra cui:

- 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”* o il titolare di un *“diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi”* lasciando, in quest’ultimo caso, il nudo proprietario al di fuori dell’obbligo impositivo;
- il concessionario *“nel caso di concessione di aree demaniali”*;
- il locatario *“per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria”*.

Come si può notare da quanto appena descritto, si tratta di una soggettività passiva mista in quanto si fa riferimento sia a situazioni in cui sussistono diritti reali di godimento, ma anche a situazioni in cui sussistono diritti derivanti a seguito di contratti di concessione o di locazione<sup>97</sup>.

## 2.3 I soggetti attivi

I tributi hanno come funzione quella di procacciare risorse finanziarie al fine di sostenere le spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ciascun contribuente.

Il soggetto attivo, quindi, è colui che è individuato dalla normativa come beneficiario delle risorse raccolte mediante l’individuazione di situazioni giuridiche passive.

Per quanto riguarda la normativa IMU, su tale punto le disposizioni risultano essere di contenuto carente, a differenza della normativa ICI dove una sorta di definizione di “soggetto attivo” era prevista all’articolo 4 del D.Lgs. 504/1992<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup> FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Milano, 2019, p. 146.

<sup>97</sup> DELLADIO C., *Imu: Immobili soggetti a tassazione*, Tributi Locali, Il Sole 24 ore, ultimo agg. giugno 2021.

<sup>98</sup> Tale articolo, infatti, stabilisce che *“L’imposta è liquidata, accertata e riscossa da ciascun Comune per gli immobili di cui al comma 2 dell’articolo 1 la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio*

La normativa IMU, invece, su tal punto, all'articolo 9, comma 3, del D.Lgs. n. 23 del 2011, esprime brevemente tale concetto stabilendo che *“i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta al Comune”* e che è lo stesso ente che si occupa delle attività di accertamento e di riscossione, godendo degli eventuali maggiori importi riscossi<sup>99</sup>. Si può notare, quindi, come il legislatore non abbia previsto, all'interno della normativa di riferimento, un articolo dedicato alla soggettività attiva, forse dando per scontato il fatto che, trattandosi di *“imposta municipale”*, il soggetto interessato fosse il Comune.

A differenza della normativa ICI dove si stabiliva che l'imposta fosse liquidata da ciascun Comune per gli immobili *“la cui superficie fosse situata, interamente o prevalentemente, sul territorio del Comune stesso”*, la normativa IMU non faceva alcun riferimento a tale principio. In questo modo, si andarono a creare delle situazioni controverse nei particolari casi in cui gli immobili avessero la superficie posizionata in più Comuni.

In particolare, la questione più problematica si verificava nel momento in cui l'immobile, ubicato in più Comuni, fosse stato adibito ad abitazione principale del soggetto passivo e per il quale, secondo tale principio, solo la porzione situata nel Comune in cui il soggetto passivo aveva la residenza non era soggetto all'imposta, in quanto esente<sup>100</sup>.

Tale principio è stato però approfondito e nuovamente disciplinato, come verrà spiegato nei prossimi capitoli, attraverso l'introduzione della nuova normativa IMU, con la Legge 160 del 2019 all'articolo 1, comma 742, il quale prevede che l'imposta sia dovuta nei confronti del Comune *“con riferimento agli immobili la cui superficie insiste interamente o prevalentemente”*, ossia dove si trova la maggiore estensione dell'immobile<sup>101</sup>.

## **2.4 La base imponibile e il calcolo dell'imposta**

Una volta individuati presupposto, soggetti attivi e passivi, si può procedere con la determinazione della base imponibile e il successivo calcolo dell'imposta.

---

*del Comune stesso*”. In questo caso, non vi è un diretto riferimento alla definizione di *“soggetto attivo”*, ma in qualche modo l'articolo si limita ad affermare quali poteri vengono attribuiti agli enti comunali (liquidazione, accertamento e riscossione). Per approfondire: DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 48.

<sup>99</sup> Cfr. articolo 13, comma 11 D.L. 201 del 2011.

<sup>100</sup> Direzione Scientifica IFEL, *Il bilancio 2012: istruzioni per l'uso*, 30 settembre 2012.

<sup>101</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 49.

Innanzitutto, è bene precisare che dalla base imponibile dipende la quantificazione dell'imposta, in quanto concetto diverso da quello di presupposto. Il presupposto, infatti, è il fatto o l'atto che provoca l'applicazione del tributo (in questo caso il possesso di immobili), mentre la base imponibile determina *il quantum* dovuto<sup>102</sup>.

Se inizialmente la normativa IMU faceva riferimento solo parzialmente a quanto già previsto dalle regole della normativa ICI<sup>103</sup>, successivamente con il D.Lgs. 23 del 2011 venne stabilito che per il calcolo della base imponibile "*il valore dell'immobile fosse determinato ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504*".

Per l'individuazione della base imponibile, ai fini IMU, è sempre necessario far riferimento alle varie tipologie di beni immobili oggetto dell'imposta: ossia fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli e più precisamente sono previsti diversi criteri con riferimento alla seguente casistica<sup>104</sup>:

- unità immobiliari iscritte al catasto e aventi rendita catastale;
- unità immobiliari non iscritte al catasto e quindi prive di rendita catastale;
- unità immobiliari non iscritte al catasto e classificabili nel gruppo D;
- unità immobiliari in corso di costruzione o di ristrutturazione;
- terreni agricoli;
- aree fabbricabili.

#### **2.4.1 Unità immobiliari iscritte al catasto e aventi rendita catastale**

Per quanto riguarda i fabbricati iscritti in catasto e aventi rendita catastale, la base imponibile viene determinata prendendo in considerazione il valore della rendita risultante in catasto alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione<sup>105</sup>, la quale viene rivalutata del 5 per cento e successivamente, su tale valore, viene applicato un coefficiente

---

<sup>102</sup> TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2017, p. 108.

<sup>103</sup> L'articolo 13, comma 3 del D.L. 201/2011, infatti stabiliva che "*la base imponibile dell'imposta municipale propria è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 5, commi 1, 3, 5 e 6 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e dei commi 4 e 5 del presente articolo*", andando così a richiamare solo parzialmente la normativa ICI.

<sup>104</sup> BUSANI A., *Immobili*, IPSOA, Guide e soluzioni, giugno 2019, p. 1673.

<sup>105</sup> Tale disposizione non opera qualora la nuova rendita sia proposta dal contribuente tramite la procedura DOCFA. In tal caso, infatti, quest'ultimo è a conoscenza della nuova rendita fin dalla data di presentazione del DOCFA, momento dal quale la nuova rendita trova applicazione; inoltre, con la nuova disposizione in ambito IMU, il comma 745 della Legge n. 160/2019 prevede espressamente che: "*Le variazioni di rendita catastale intervenute in corso d'anno, a seguito di interventi edilizi sul fabbricato, producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, dalla data di utilizzo*".



moltiplicatore<sup>106</sup>. Nello specifico, i moltiplicatori variano a seconda della categoria catastale alla quale appartiene l'unità immobiliare oggetto dell'imposizione, come di seguito elencati<sup>107</sup>:

- 160 per le unità immobiliari classificate nel gruppo A (immobili ad uso abitativo) e nelle categorie C/2 (cantine), C/6 (autorimesse) e C/7 (tettoie), ad eccezione della categoria catastale A/10;
- 140 per le unità immobiliari classificate nel gruppo B (residenze collettive) e nelle categorie C/3 (laboratori), C/4 (es. palestre) e C/5 (stabilimenti balneari);
- 80 per le unità immobiliari della categoria catastale D/5 (banche e assicurazioni);
- 80 per le unità immobiliari della categoria catastale A/10 (uffici e studi privati);
- 65 per le unità immobiliari classificate nel gruppo D (immobili a destinazione speciale), ad eccezione della categoria catastale D/5;
- 55 per le unità immobiliari della categoria catastale C/1 (negozi e botteghe).

È necessario precisare che ai fini del calcolo della base imponibile non rileva l'effettiva destinazione attribuita all'unità immobiliare, ma è sufficiente l'individuazione della classificazione attribuita a livello catastale.

Lo stesso articolo 13 del D.L. 201 del 2011, al comma 3, prevede l'abbattimento della base imponibile del 50 per cento in alcuni casi stabiliti dalla legge, ossia quando i fabbricati siano:

- unità immobiliari concesse in comodato ai parenti in linea retta entro il primo grado destinate ad abitazione principale<sup>108</sup>;
- di interesse storico e artistico;
- dichiarati inagibili o inabili e quindi non utilizzabili.

(Si rimanda all'*Appendice A* per la classificazione dettagliata degli immobili nei vari gruppi previsti in Catasto).

---

<sup>106</sup> La formula, quindi, per calcolare la base imponibile IMU è:

$$\text{Valore catastale} = \text{Rendita catastale} \times \frac{105}{100} \times \text{coeff. moltiplicatore}$$

BUSANI A., Immobili, IPSOA, Guide e soluzioni, giugno 2019, p. 1673.

<sup>107</sup> Articolo 13, comma 4 del D.L. 201/2011.

<sup>108</sup> Dal 2016 l'agevolazione non è più rimessa alla potestà regolamentare del comune, il quale può però stabilire un'aliquota agevolata, purché non inferiore allo 0,46 per cento (Legge di stabilità 2016).

## **2.4.2 Unità immobiliari non iscritte al catasto e quindi prive di rendita catastale**

Per quanto riguarda il caso delle unità immobiliari prive di rendita catastale, vi rientrano i fabbricati che alla data del 1° gennaio non risultano iscritti in catasto o che sono iscritti ma con una rendita ritenuta inadeguata a seguito di cambiamenti permanenti nel tempo. In questo caso, per la determinazione della rendita e la successiva definizione della base imponibile è necessaria la dichiarazione di iscrizione in catasto o la denuncia di variazione per quelli iscritti con rendita inadeguata. Nell'eventualità in cui fossero scaduti i termini previsti per la denuncia al catasto, tali immobili saranno iscritti per un periodo transitorio con una rendita cosiddetta presunta che verrà utilizzata per la determinazione del versamento a titolo di acconto dell'IMU, per poi procedere con il conguaglio in sede di determinazione della rendita effettiva.

## **2.4.3 Unità immobiliari non iscritte al catasto e classificabili nel gruppo D**

Un'altra ipotesi riguarda i fabbricati che oltre a non essere iscritti in catasto e quindi privi di attribuzione della rendita catastale, sono classificabili nel gruppo catastale D e che presentano le seguenti caratteristiche: sono in possesso di imprese e sono separatamente contabilizzati.

In questo caso la normativa prevede che la determinazione della base imponibile avvenga sulla base di *"appositi coefficienti<sup>109</sup> di adeguamento ai costi storici di acquisto o di costruzione"* che risultano dalle rilevazioni contabili alla data di inizio di ciascun anno solare, ovvero, se successiva, alla data di acquisto, secondo coefficienti dettati da apposito Decreto Ministeriale<sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> I coefficienti sono adeguati annualmente dal MEF secondo quanto previsto dall'articolo 5, comma 3 del D.Lgs. 504/1992.

<sup>110</sup> GIRELLI G., *Dubbi in materia di base imponibile Imu*, Dir. e prat. Trib., 2017, p. 1008.

#### 2.4.4 Unità immobiliari in corso di costruzione o di ristrutturazione

Per quanto concerne i fabbricati di nuova costruzione, in parte ultimati ed in parte in corso di costruzione, è necessario individuare la corretta base imponibile in virtù dell'effettiva natura del cespite.

In questo caso, essendo il fabbricato completato solo parzialmente, è possibile attribuire a tale cespite sia la nozione di fabbricato, sia di area fabbricabile, andando così a creare un problema in relazione al valore dell'imposta dovuto. Secondo un orientamento giurisprudenziale, infatti, se per la parte di fabbricato ultimato, l'IMU da versare dovrebbe essere determinata applicando il moltiplicatore alla rendita catastale dell'immobile, per la parte non ancora ultimata il valore da considerare dovrebbe essere quello relativo all'area edificabile<sup>111</sup>. Secondo un altro orientamento della giurisprudenza<sup>112</sup>, invece, la parte di immobile non ancora ultimato non dovrebbe essere considerato come aree edificabile, ma in qualità di fabbricato, come se fosse già iscritto al catasto<sup>113</sup>.

#### 2.4.5 Aree fabbricabili

Ai fini dell'IMU, la qualifica di area edificabile è stabilita a prescindere dalla possibilità di effettivo utilizzo edificatorio del terreno, ma deriva unicamente dal fatto che esso sia incluso nell'ambito dello strumento urbanistico generale<sup>114</sup>. A tal proposito, quindi, la qualificazione di aree fabbricabili non è stabilita sulla base di criteri sostanziali, ma su criteri meramente formali, quali l'inclusione nel piano regolatore<sup>115</sup>.

In relazione alle aree fabbricabili la normativa, all'articolo 5, comma 5, del D.Lgs. 504 del 1992, prevede che la base imponibile venga calcolata a partire dal "*valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche*".

---

<sup>111</sup> GIRELLI G., *Dubbi in materia di base imponibile Imu*, Dir. e prat. Trib., 2017, p. 1013.

<sup>112</sup> Cfr. Risoluzione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, n. 8/DF, 22 luglio 2013.

<sup>113</sup> Tale indirizzo sembrerebbe essere stato recepito anche dalla prassi amministrativa. Si leggano su tal punto le note 26 e 27 in GIRELLI G., *Dubbi in materia di base imponibile Imu*, Dir. e prat. Trib., 2017, p. 1013.

<sup>114</sup> Articolo 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 2006.

<sup>115</sup> SERVIDIO S., *Profili valutativi delle aree edificabili ai fini Ici/Imu*, Immobili & proprietà, 2018, p. 252.

Il successivo comma 6 dello stesso articolo, stabilisce che qualora, alla data del 1° gennaio, sull'area sia già stata iniziata la costruzione di un'unità immobiliare, o vi siano attività di recupero o demolizione di vecchi immobili in corso, la base imponibile è comunque determinata in relazione al valore dell'area che è considerata fabbricabile.

In questo modo, quindi, non verrà considerato il valore del fabbricato in corso di costruzione, fintanto che non verranno ultimati i lavori di costruzione o, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato è utilizzato<sup>116</sup>.

#### **2.4.6 Terreni agricoli**

Il valore della base imponibile dei terreni agricoli, invece, è determinato a partire dal reddito dominicale risultante dal catasto, al quale viene applicata una percentuale di rivalutazione pari al 25 per cento ed un coefficiente moltiplicatore di 135<sup>117</sup>.

Inizialmente, la normativa prevedeva l'applicazione di un coefficiente di importo ridotto per i terreni posseduti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli; successivamente, però, tale disposizione fu abrogata in quanto tali terreni vennero dichiaranti esenti dall'imposizione IMU<sup>118</sup>.

### **2.5 Le aliquote, le modalità e i termini di versamento**

Una volta determinata la base imponibile, sulla base quanto detto in precedenza, si può procedere con il calcolo dell'imposta dovuta dal soggetto passivo.

In relazione alla determinazione dell'imposta è bene precisare che, secondo quanto previsto dall'articolo 9, comma 2, del D.Lgs. 23 del 2011, *"l'imposta è dovuta per anni solari [...] A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria"*.

Tale articolo stabilisce, inoltre, che per il calcolo dell'imposta da versare è necessario tenere in considerazione due condizioni, ossia:

- la quota di possesso detenuta sull'immobile;

---

<sup>116</sup> SERVIDIO S., *Profili valutativi delle aree edificabili ai fini Ici/Imu*, Immobili & proprietà, 2018, p. 248.

<sup>117</sup> La formula, quindi, per calcolare la base imponibile IMU è:

$$\text{Valore catastale} = \text{Reddito dominicale} \times \frac{125}{100} \times 135.$$

BUSANI A., *Immobili, IPSOA, Guide e soluzioni*, giugno 2019, p. 1701.

<sup>118</sup> Tale disposizione rimase in vigore fino al 31.12.2015 come previsto dal D.L. 201/2011 all'articolo 13, comma 5.

- i “*mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso*”. In particolare, qualora il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni (quindici), tale mese verrà computato per intero<sup>119</sup>.

In tal senso, quindi, l'importo dell'imposta dovuta è determinata nel seguente modo:

$$Imposta = base imponibile * quota di possesso * \frac{mesi\ di\ possesso}{12} * aliquota$$

### 2.5.1 Le aliquote

Per quanto concerne le aliquote da applicare per la determinazione dell'imposta dovuta, è necessario far riferimento a quanto previsto dall'articolo 13, comma 6, 7, 8 e 9, del D.L. 201/2011.

Tale articolo prevede la distinzione in due aliquote:

- un'aliquota ordinaria pari allo 0,76 per cento che può essere modificata, in aumento o in diminuzione, fino a 0,3 punti;
- un'aliquota ridotta pari allo 0,4 per cento da applicare all'abitazione principale e alle relative pertinenze, che anch'essa può essere modificata, in aumento o in diminuzione, fino a 0,2 punti.

Saranno i singoli Comuni, attraverso una delibera del Consiglio Comunale, ai sensi dell'articolo 13, comma 6 del D.L. 201/2011, a modificare le aliquote, in aumento o in diminuzione, rispetto all'aliquota di base stabilita per legge<sup>120</sup>. Con riguardo all'aliquota ordinaria, quindi, i Comuni potranno stabilire l'applicazione di aliquote che andranno da un minimo dello 0,46 per cento ad un massimo dell'1,06 per cento.

Le aliquote dovranno essere approvate annualmente entro i termini previsti per l'approvazione del bilancio di previsione, ossia entro il 31 dicembre di ogni anno; tale termine potrà essere prorogato solo a seguito di un Decreto Ministeriale.

La circolare n. 3/DF del 2012 emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze stabilisce, inoltre, che le sopracitate modifiche delle aliquote da parte dei Comuni, devono essere eseguite secondo alcuni criteri, quali:

- il rispetto tassativo dei limiti previsti per l'aumento o la diminuzione delle aliquote;

<sup>119</sup> MEF, Circolare n. 3/DF § 6 del 18.5.2012.

<sup>120</sup> MEF, Circolare n. 3/DF § 5 del 18.5.2012.

- in relazione alla stessa categoria impositiva, ossia all'interno dello stesso gruppo catastale, in relazione alle singole categorie;
- il tutto, sempre nel rispetto dei criteri generali di ragionevolezza e non discriminazione<sup>121</sup>.

Ciascun Comune è tenuto ad inviare in modalità telematica, per la pubblicazione sul sito Internet, le delibere di approvazione delle varie aliquote o delle relative detrazioni, oltre che ai regolamenti IMU.

Una volta che le delibere e i regolamenti sono stati pubblicati all'interno del sito Internet diventano efficaci. Tale data è rilevante in quanto:

- la prima rata di imposta da versare viene determinata sulla base delle aliquote stabilite per i 12 mesi dell'anno precedente a quello di calcolo;
- la seconda rata, invece, è determinata sulla base degli atti pubblicati sul sito entro il 28 ottobre di ciascun anno. Nel caso in cui il Comune non abbia provveduto all'invio entro tale termine, vengono applicate le aliquote previste per l'anno precedente.

Come già detto nei precedenti paragrafi, l'IMU non è dovuta dai soggetti che possiedono un immobile adibito ad abitazione principale e sulle relative pertinenze.

Tale esenzione non è però prevista per i suddetti immobili laddove siano classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, in quanto tali abitazioni sono considerate immobili di lusso. È proprio in questi casi che per la determinazione dell'imposta si andrà ad utilizzare l'aliquota ridotta pari allo 0,4 per cento.

Anche in questo caso, come per l'aliquota ordinaria, ciascun Comune potrà deliberare la scelta di applicare delle modifiche fino a 0,2 punti percentuali, in aumento o in diminuzione, ossia da un minimo dello 0,2 per cento ad un massimo dello 0,6 per cento.

Un'ulteriore aliquota ridotta è prevista per gli immobili dati in locazione a canone concordato secondo la Legge n. 431 del 1998<sup>122</sup>.

---

<sup>121</sup> BUSANI A., Immobili, IPSOA, Guide e soluzioni, giugno 2019, p. 1703.

<sup>122</sup> Sono da considerarsi immobili soggetti alla riduzione dell'imposta gli immobili con:

- contratti a canone concordato della durata di 3 anni con possibilità di rinnovo per ulteriori 2 anni;
- contratti della durata dai 6 mesi ai 3 anni, destinati all'utilizzo da parte degli studenti universitari;
- contratti della durata da 1 a 18 mesi, c.d. transitori, su immobili siti nei Comuni dove si applicano gli Accordi territoriali sottoscritti dalle Organizzazioni Sindacali e dalle Associazioni degli inquilini e dei proprietari di immobili.

Per tali immobili, la determinazione dell'imposta dovuta avviene mediante l'applicazione dell'aliquota prevista dal Comune in cui è sito l'immobile, sulla base della categoria catastale a cui appartiene. Successivamente all'importo verrà applicata una riduzione del 75 per cento.

Un'altra categoria di immobili sottoposta ad alcune particolarità in merito alle aliquote è quella degli immobili ad uso produttivo che sono classificati nel gruppo D.

Per tali immobili, infatti, la legge<sup>123</sup> stabilisce che il gettito dell'imposta derivante da questa categoria catastale sia riservato allo Stato, ad eccezione di quegli immobili *"posseduti dai Comuni e che insistono sul rispettivo territorio"*. L'aliquota applicata su tali immobili è pari allo 0,76 per cento, con la possibilità di innalzamento fino a 0,3 punti percentuali a seguito di delibera comunale, mentre non vi è la facoltà di ridurre l'aliquota. Il gettito derivante dall'eventuale aumento dell'aliquota verrà attribuito al Comune che ha deliberato l'aumento, mentre lo Stato rimarrà di fatto il mero destinatario passivo dell'entrata stabilita per legge.

## **2.5.2 Detrazioni ed esenzioni**

All'articolo 13, comma 10, del D.L. n. 201 del 2011, la normativa IMU prevede l'applicazione delle detrazioni d'imposta. In particolare, tale articolo si riferisce all'imposta applicata sugli immobili ad uso abitativo e alle relative pertinenze, seppure negli anni è stata prevista l'estensione anche ad altri casi.

La normativa prevede, in questo modo, che dall'imposta dovuta dal soggetto passivo per il possesso di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, ma non soggette ad esenzione in quanto rientranti nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, vengano detratti, fino a concorrenza dell'importo dovuto, 200 euro, riproporzionati in base alla durata del possesso durante l'anno.

Lo stesso articolo sottolinea, inoltre, il fatto che qualora l'immobile fosse di proprietà e adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi *"la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica"*.

---

<sup>123</sup> Articolo 1 comma 380 lett. f) Legge n. 228 del 24.12.2012.

Se inizialmente la normativa prevedeva che per diversi tipi di immobili<sup>124</sup> poteva essere applicata la stessa regola prevista per le abitazioni principali, a partire dal 2016, a seguito della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015, i vari Comuni poterono assimilare ad abitazione principale sono *"l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata"*.

Per quanto riguarda, invece, le esenzioni dal pagamento dell'imposta, la normativa all'articolo 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23/2011, riconferma le medesime agevolazioni che furono previste dalla normativa ICI.

A) Immobili dello Stato e di altri enti destinati ai fini istituzionali

Secondo l'articolo 9, comma 8, del D.Lgs. n. 23/2011, sono esenti dall'imposta IMU gli immobili di possesso dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni, degli enti del Servizio Sanitario Nazionale, delle comunità montane, dei consorzi dei suddetti enti. Tali immobili devono essere destinati in modo univoco per il compimento di attività istituzionali e saranno gli stessi enti che avranno l'onere di provare l'utilizzo di tali beni per i soli fini istituzionali<sup>125</sup>.

B) Fabbricati appartenenti alle categorie catastali del gruppo E<sup>126</sup>

Sono, altresì, esenti dal pagamento dell'imposta tutti i fabbricati che rientrano o che potrebbero rientrare nella classificazione catastale del gruppo E, ossia tutti quegli immobili che hanno destinazione particolare, come ad esempio: le stazioni per i trasporti, i ponti, i fabbricati per esigenze pubbliche, i fabbricati per l'esercizio di culti, i cimiteri, ecc.

---

<sup>124</sup> Negli anni 2014 e 2015 infatti i Comuni avevano la facoltà di assimilare ad abitazione principale, oltre al caso di immobile posseduto da anziani e disabili che avessero la residenza in istituti di ricovero, anche le unità immobiliari concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado, i quali adibivano tale immobile ad abitazione principale. Altro caso riguarda le abitazioni di proprietà di cittadini italiani residenti all'estero e iscritti all'AIRE. Si legga a tal proposito <https://www.amministrazionicomunali.it/imu/assimilazioni.php>.

<sup>125</sup> Si vedano a tal proposito le sentenze della Cassazione n. 9490 del 21.4.2010 e la n. 14146 del 24.9.2003.

<sup>126</sup> Vedi appendice A) al termine dell'elaborato.



### C) Immobili appartenenti agli enti ecclesiastici

Anche i fabbricati adibiti all'esercizio del culto, come già previsto per l'ICI<sup>127</sup>, rientrano tra gli immobili soggetti all'esenzione. L'esenzione è estesa anche alle relative aree pertinenziali, quali gli oratori e la canonica.

### D) Immobili appartenenti agli enti No Profit

Si tratta di immobili che vengono utilizzati dagli enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, ma attività quali quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, culturali, ricreative, sportive e di culto<sup>128</sup>.

Ai fini dell'applicazione dell'esenzione quindi, è necessario, che i suddetti immobili soddisfino due requisiti<sup>129</sup>:

- uno di carattere soggettivo, in relazione ai soggetti utilizzatori dell'unità immobiliare previsti dall'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR;
- uno di carattere oggettivo, con riferimento alla tipologia di attività svolta nell'immobile stesso, ossia quelle tassativamente elencate all'interno dell'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504 del 1992.

In relazione al soggetto utilizzatore dell'immobile, la Corte di Cassazione in varie sentenze<sup>130</sup> ha sottolineato come, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'IMU, non è sufficiente far riferimento all'attività indicata nello Statuto dell'ente utilizzatore, seppur rientrante tra quelle che favoriscono l'agevolazione, ma è necessario valutare l'attività effettivamente svolta all'interno degli immobili in oggetto<sup>131</sup>.

### E) Immobili rurali strumentali

A partire dall'anno 2014, anche per i fabbricati rurali ad uso strumentale è stata estesa l'esenzione dal pagamento dell'IMU. Gli immobili in oggetto sono quelli stabiliti all'articolo 9, comma 3-bis del D.L. 557 del 1993, ossia quegli immobili utilizzati ai fini dello svolgimento delle attività agricole previste dall'articolo 2135 del c.c., come la protezione delle piante, la conservazione dei prodotti agricoli, la custodia delle macchine agricole,

---

<sup>127</sup> Cfr articolo 7, comma 1, lettera d), D.Lgs. 504/92.

<sup>128</sup> Cfr articolo 82, comma 6 del Codice Terzo, D.Lgs. n. 117/2017.

<sup>129</sup> Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze, n. 2/DF del 26 gennaio 2009.

<sup>130</sup> Cfr.: sentenze n. 10092 del 13 maggio 2005, n. 10646 del 20 maggio 2005.

<sup>131</sup> Come affermato anche nella circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze, n. 2/DF del 26 gennaio 2009.

degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento, l'allevamento e al ricovero degli animali, l'agriturismo, l'abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda, l'ufficio dell'azienda agricola, la manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli.

#### F) Terreni montani o parzialmente montani

I terreni siti nelle aree montane o parzialmente montane e quelli collocati nelle isole minori sono esenti dall'imposta ai sensi dell'articolo 9, comma 8, del D.Lgs. 23/2011.

A tal proposito, la legge fa riferimento ai terreni ubicati nei Comuni rientranti nell'elenco allegato alla Circolare del Ministero delle Finanze n. 9 del 1993.

#### G) Terreni agricoli

Oltre ai terreni situati nei Comuni montani o parzialmente montani, a partire dall'anno 2016, sono esenti dall'imposta anche i terreni agricoli che:

- *“sono posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali che sono iscritti alla previdenza agricola, indipendentemente dal Comune in cui sono ubicati”*: è necessario quindi verificare, in questo caso, la qualifica professionale e l'iscrizione all'INPS nello specifico elenco previdenziale da parte del soggetto passivo dell'imposta;
- *“sono a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile”*.

Per ogni ulteriore caso particolare, e per le modifiche avvenute a seguito dell'introduzione della “Nuova IMU” mediante la Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, si rimanda ai capitoli 3 e 4 di questo elaborato.

### **2.5.3 Le modalità e i termini di versamento**

Come già anticipato in precedenza, secondo l'articolo 9, comma 2, del D.Lgs. 23/2011, l'Imposta Municipale Unica è dovuta per anni solari, ciascuno dei quali rappresenta un'obbligazione tributaria autonoma.

Qualora il soggetto passivo abbia il possesso di più immobili siti in Comuni diversi, l'imposta dovrà essere versata distintamente nei confronti di ciascun Comune ove siano situati gli immobili.

Secondo quanto stabilito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, attraverso le linee guida, nel caso in cui un immobile sia posseduto da più contitolari, il versamento è ritenuto regolare anche nel momento in cui uno dei contitolari effettui il pagamento per conto degli altri.

Per quanto riguarda i termini di versamento dell'imposta dovuta per ciascun anno solare, lo stesso articolo, al comma 3, prevede la possibilità per il contribuente di optare per due modalità diverse in termini di tempi e importi.

In particolare, il contribuente può:

- decidere di versare l'importo dovuto suddividendolo in due rate di pari importo che avranno scadenza rispettivamente il 16 giugno e il 16 dicembre dell'anno di imposizione<sup>132</sup>;
- decidere di versare l'intero importo in un'unica soluzione entro il 16 giugno dell'anno di imposizione.

Per quanto concerne gli enti non commerciali, invece, la normativa IMU prevede delle diverse modalità di versamento. Il legislatore ha dovuto provvedere a stabilire questa diversa tempistica di pagamento dal momento che tali enti hanno una modalità particolare per la determinazione dell'imposta nel caso in cui siano adibiti ad utilizzazione mista e quindi soggetti, per una quota, ad esenzione<sup>133</sup>.

Per tali enti non commerciali, quindi, il versamento dell'imposta è disposto in tre rate così frazionate<sup>134</sup>:

- prima e seconda rata, ciascuna di importo pari al 50 per cento dell'imposta versata per l'anno antecedente, da corrispondere rispettivamente entro il 16 giugno e il 16 dicembre (come per i versamenti ordinari);

---

<sup>132</sup> Con questa modalità, secondo quanto già spiegato in precedenza, con il versamento della prima rata (acconto) si andranno ad applicare le aliquote e le detrazioni previste per i dodici mesi antecedenti; con il versamento della seconda rata (saldo), invece, si andranno ad applicare le aliquote, effettuando un eventuale conguaglio sulla prima rata, previste dalle nuove deliberazioni comunali pubblicate nel sito del Comune: articolo 13, comma 13-*bis*, del Decreto-legge 201 del 2011.

<sup>133</sup> BUSANI A., Immobili, IPSOA, Guide e soluzioni, giugno 2019, p. 1713.

<sup>134</sup> Articolo 1, comma 721, Legge 147 del 2013.

- la terza rata dovuta come conguaglio dell'imposta già versata, da corrispondere entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello per cui si sta effettuando il versamento.

In riferimento alle modalità di versamento, il provvedimento n. 75075 dell'Agenzia delle Entrate del 19 giugno 2013 prevede diverse procedure alternative che possono essere così riassunte: il modello F24 Ordinario, il modello F24 Semplificato o il bollettino postale. La scelta di utilizzare il modello F24 dà la possibilità al contribuente di compensare l'IMU dovuta con eventuali crediti disponibili, nei limiti di quanto disposto dalla legge. Tale modello dovrà essere compilato nell'apposita sezione "IMU e altri tributi locali" (vedi *Figura 1*).

SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI						IDENTIFICATIVO OPERAZIONE					
codice ente/ codice comune	Immob. Ravv. variat	Acc.	Saldo	numero immobili	codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati		
<b>TOTALE G</b>										<b>SALDO (G-H)</b>	
detrazione									<b>H</b>		

*Figura 1*

*Sezione IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI di un modello F24, Provv. n. 75075 dell'Agenzia delle Entrate del 19.06.2013*

In questa sezione dovranno essere indicati i seguenti dati:

- codice catastale del Comune ove sono ubicati gli immobili;
- se il versamento è dovuto a titolo di acconto o di saldo, barrando l'apposita casella;
- il numero di immobili soggetti all'imposta;
- il codice tributo, scegliendolo tra quelli messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (vedi *Figura 2*);
- l'anno a cui fa riferimento l'imposta in pagamento;
- l'importo a debito da versare.

<b>CODICE TRIBUTO</b>	<b>DESCRIZIONE</b>
3912	IMU - imposta municipale propria su abitazione principale e relative pertinenze - art. 13 co. 7 DL 201/2011 - COMUNE
3914	IMU - imposta municipale propria per i terreni - COMUNE
3916	IMU - imposta municipale propria per le aree fabbricabili - COMUNE
3918	IMU - imposta municipale propria per gli altri fabbricati - COMUNE
3923	IMU - imposta municipale propria - INTERESSI DA ACCERTAMENTO COMUNE
3924	IMU - imposta municipale propria - SANZIONI DA ACCERTAMENTO COMUNE
3925	IMU - Imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - STATO
3930	IMU - Imposta municipale propria per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D - INCREMENTO COMUNE

Figura 2

*Codici tributo istituiti dall'Agenzia delle Entrate*

## **2.6 La dichiarazione IMU**

In materia di dichiarazione IMU, l'articolo 9, comma 6, del D.Lgs. 23 del 2011 prevede che *“Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle Finanze, sentita l'Associazione Nazionale Comuni Italiani (ANCI) sono approvati i modelli della dichiarazione, i modelli per il versamento, nonché di trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, ai comuni e al sistema informativo della fiscalità”*. Allo stesso modo, l'articolo 13, comma 12-ter, del D.L. 201 del 2011 stabilisce i vari casi in cui deve essere presentata la dichiarazione.

Inoltre, con il Decreto Ministeriale del 30 ottobre 2012 venne approvato quello che tutt'ora viene utilizzato come modello per la dichiarazione IMU, al quale vennero allegate le relative istruzioni per procedere con la compilazione. Differentemente, come anche per i termini di versamento, gli enti non commerciali sono tenuti alla predisposizione di un

apposito modello di dichiarazione IMU previsto dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26 giugno 2014<sup>135</sup>.

Relativamente alle scadenze entro le quali è necessaria la presentazione della dichiarazione, la disciplina prevede il termine *“entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta”*<sup>136</sup>. Tale dichiarazione avrà effetto anche per gli anni successivi a quelli della dichiarazione, a condizione che non si verificano modifiche che comporterebbero un importo di imposta dovuta differente.

Tuttavia, ci sono dei casi per cui non vi è l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU, ossia quando:

- gli elementi necessari alla determinazione dell'imposta dipendono da atti per i quali sono state attivate le procedure telematiche del modello unico informatico (MUI), come ad esempio atti pubblici e scritture private autenticate in relazione al trasferimento della proprietà di beni immobili, al trasferimento di diritti reali di godimento su beni immobili, all'eredità, alla donazione, alla permuta, alle ipoteche;
- il contribuente ha effettuato appositi adempimenti per il riconoscimento di agevolazioni stabilite dal Comune.

Come già detto in precedenza, quindi, l'obbligo della presentazione della dichiarazione IMU sorge in capo al soggetto passivo qualora ci siano state delle variazioni rispetto a quanto era stato dichiarato nelle precedenti.

Le stesse istruzioni messe a disposizione per la predisposizione della dichiarazione<sup>137</sup> stabiliscono, in modo puntuale, quali sono i casi per i quali il modello deve essere presentato. In particolare, al paragrafo 1.3, si fa riferimento principalmente ai casi in cui sugli immobili i soggetti passivi godono di riduzioni d'imposta<sup>138</sup> e per gli immobili sui quali i Comuni non possiedono sufficienti informazioni<sup>139</sup>.

---

<sup>135</sup> Articolo 91-bis del Decreto-legge n. 1 del 24.1.2012: tale articolo e il successivo Decreto del MEF del 26 giugno 2014 prevedono la predisposizione dell'apposito modello per la dichiarazione IMU per gli enti non commerciali solo qualora siano in possesso di immobili esenti IMU. Per tutti gli altri fabbricati, verrà presentata una dichiarazione IMU ordinaria.

<sup>136</sup> Cfr. articolo 13, comma 12-ter, del D.L. 201 del 2011.

<sup>137</sup> Si leggano a tal proposito le istruzioni in allegato al Decreto Ministeriale del 30 ottobre 2012

<sup>138</sup> Sono esempi di immobili che godono di riduzione dell'imposta gli immobili dichiarati inagibili o inabitabili, quelli di interesse storico e artistico, i c.d. beni merce, i terreni agricoli, ecc.

<sup>139</sup> Sono esempio di immobili per i quali il Comune non ha sufficienti informazioni gli immobili oggetto di locazione finanziaria, terreno agricolo divenuto area edificabile o divenuto edificabile a seguito di demolizione, fabbricati classificabili nel gruppo catastale D ma non iscritti al catasto, ecc.

Una volta predisposta la dichiarazione IMU, essa dovrà essere presentata al Comune o ai Comuni ove sono siti gli immobili oggetto della dichiarazione. Tale modello può essere:

- consegnato direttamente al Comune, il quale rilascerà una ricevuta;
- spedito in busta chiusa, a mezzo del servizio postale, mediante raccomandata, all'ufficio tributi del Comune;
- inviato telematicamente con posta certificata;
- inviato telematicamente tramite i canali Entratel e Fisconline<sup>140</sup> (obbligo per le dichiarazioni presentate dagli enti non commerciali).

---

<sup>140</sup> Entratel e Fisconline sono dei servizi telematici che consentono di effettuare dichiarazioni, versamenti, registrazioni e calcoli direttamente dal sito dell'Agenzia delle Entrate. Fisconline è dedicato a tutti i contribuenti persone fisiche (compresi i cittadini italiani residenti all'estero), alle società e agli enti che presentano la dichiarazione da sostituti di imposta (modello 770) per non più di 20 soggetti.

Entratel, invece, è riservato ai soggetti obbligati alla trasmissione telematica di dichiarazioni e atti: persone fisiche, società ed enti che devono presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770) per più di 20 soggetti; intermediari (professionisti, Caf e associazioni di categoria), per la presentazione telematica delle dichiarazioni; Poste Italiane spa, per le proprie dichiarazioni e per quelle presentate dai contribuenti agli sportelli; società che trasmettono per conto delle società del gruppo cui fanno parte; Amministrazioni dello Stato; intermediari e soggetti delegati per la registrazione telematica dei contratti di locazione.

## CAPITOLO TERZO

# LA NUOVA IMU

### 3.1 L'abolizione della IUC e nuova IMU

La recente Legge di Bilancio 2020<sup>141</sup>, tra le varie novità, introduce un'importante riforma nell'ambito della fiscalità degli Enti Locali. In particolare, con tale riforma è stata abolita la cosiddetta IUC (Imposta Unica Comunale)<sup>142</sup> e in questo modo è stata soppressa la TASI (Tributo per i servizi indivisibili) e al contempo è stata istituita la nuova IMU che va ad incorporare il gettito in precedenza ottenuto dalla TASI stessa.

In questo modo, quindi, viene superata la sovrapposizione di due tipologie di prelievi (IMU e TASI), andando a semplificare la tassazione<sup>143</sup>. Infatti, a seguito della Legge di Bilancio 2016<sup>144</sup> in cui venne prevista l'esenzione dall'IMU per gli immobili adibiti ad abitazione principale<sup>145</sup>, la TASI era divenuta una specie di duplice copia dell'IMU proprio per il fatto che la base imponibile considerata per la determinazione del tributo era la stessa per entrambi i casi.

Si può, a questo punto, parlare di istituzione di un nuovo tributo o si tratta di una mera rivisitazione della vecchia normativa IMU?

A favore della prima ipotesi vi è il fatto che, sempre nella Legge n. 160 del 2019, all'articolo 1, comma 780, oltre all'abrogazione di alcune disposizioni riguardanti la vecchia disciplina IMU, è stabilito che *“sono altresì abrogate le disposizioni incompatibili con l'IMU disciplinata dalla presente legge”*, facendo così pensare che la “nuova IMU” sia un vero e proprio nuovo tributo. D'altro canto, però, con la Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha reso noto che *“la disciplina dell'IMU, contenuta nei commi da 739 a 783, si pone in linea di continuità con il precedente regime poiché ne costituisce una mera evoluzione normativa”*.

---

<sup>141</sup> Articolo 1, commi da 738 a 783, Legge n. 160 del 27 dicembre 2019.

<sup>142</sup> Tale imposta era stata introdotta con la Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 con validità dall'anno d'imposta 2014. Era articolata in tre tributi quali: l'IMU (Imposta Municipale Unica), la TASI (il tributo per i servizi indivisibili) e la TARI (la tassa sui rifiuti).

<sup>143</sup> DEBENEDETTO G., *La nuova Imu e le novità per comuni e contribuenti*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 3-4, p. 42.

<sup>144</sup> Legge n. 208 del 28 dicembre 2015, commi da 10 a 28, 53 e 54.

<sup>145</sup> LOVECCHIO L., *La nuova Imu pone fine alla sovrapposizione Imu-Tasi*, Fisco, 2020, p. 433.



Ma, poiché la “nuova IMU” deriva dall’accorpamento di due tributi abrogati e non da una rivisitazione della precedente normativa, si è più propensi a considerare la riforma introdotta mediante la Legge di Bilancio 2020 come una modalità di istituzione di un nuovo tributo<sup>146</sup>.

In questo modo, quindi, vi è stato un riordino della materia con una nuova disciplina che ha incorporato quasi totalmente, seppur introducendo delle novità, la normativa antecedente che era frammentata in diversi provvedimenti: il D.Lgs. n. 504/1992 (con il quale era stata istituita l’ICI) per quanto riguarda gli aspetti strutturali, il D.Lgs. n. 23 del 2011 e il D.L. n. 201 del 2011 (con i quali era stata istituita l’IMU) e la Legge n. 147 del 2013 (con il quale era stata istituita la IUC).

## **3.2 Il presupposto dell’imposta e le nuove definizioni di immobili**

### **3.2.1 Il nuovo testo normativo sul presupposto d’imposta**

Per quanto concerne il presupposto dell’imposta, il legislatore è voluto intervenire sulla questione anche nelle disposizioni relative alla “nuova IMU”.

Innanzitutto, dobbiamo far riferimento a quanto disposto dai commi 740 e 743, dell’articolo 1 della Legge n. 160 del 2019, i quali ribadiscono, ancora una volta, che *“il presupposto dell’imposta è il possesso di immobili”* e che *“i soggetti passivi dell’imposta sono i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi”*.

In questo modo, quindi, come si era potuto analizzare anche nel paragrafo 2.1.1 di questo elaborato, viene rafforzato il concetto secondo cui la titolarità del diritto reale è l’effettivo presupposto di questo tributo. Il legislatore, quindi, non ha voluto stravolgere la disciplina precedente andando a modificare direttamente la definizione del presupposto, ma piuttosto è andato a rimarcare, nella norma riferita ai soggetti passivi, il fatto che con il termine “possesso” dei beni soggetti all’imposta intenda riferirsi al “proprietario” o, comunque, di titolare di uno dei diritti reali di godimento sulla cosa<sup>147</sup>.

---

<sup>146</sup> Si leggano a tal proposito le considerazioni contenute in: DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L’imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 5.

<sup>147</sup> *Ibidem*, p. 82-83.

Proprio per questa modalità di approccio tenuta dal legislatore, quindi, è possibile ritenere ancora valide le considerazioni e le elaborazioni interpretative della giurisprudenza che erano state predisposte per la precedente disciplina, finché non verranno rese ulteriori interpretazioni nei confronti della nuova Legge n. 160/2019.

Il sopracitato comma 743, sulla falsariga di quanto già previsto dall'articolo 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011, individua nella qualità di soggetti passivi, quindi, il proprietario dell'immobile, ovvero il titolare di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie sull'immobile, e in questo modo concorre a definire il presupposto dell'imposta<sup>148</sup>.

### 3.2.2 Le definizioni di fabbricato e di pertinenza

Tra le modifiche apportate al testo della nuova disciplina si ritiene opportuno sottolineare la nuova definizione che è stata attribuita alla nozione di fabbricato; a tal proposito si riporta nella sottostante tabella il confronto tra le due norme.

<b>Articolo 2, comma 1, lett. a) D.Lgs. n. 504/1992</b>	<b>Articolo 1, comma 741, lett. a), Legge n. 160/2019</b>
<p><i>“a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione</i></p>	<p><i>“a) per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano <b>con attribuzione di rendita catastale</b>, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza <b>esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente</b>; il fabbricato di</i></p>

<sup>148</sup> In questo elenco non sono ricompresi i titolari di un diritto personale di godimento, come ad esempio il locatario o il comodatario, in quanto non possiedono di fatto il bene; inoltre non sono inclusi coloro che possiedono diritti reali, quali le servitù prediali e i diritti reali di garanzia, per il fatto che, oltre a non avere il possesso sui beni su cui gravano tali diritti, tali diritti sono considerati neutrali ai fini dell'imposta: DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 87.

<p><i>ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;”</i></p>	<p><i>nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato;”</i></p>
---	--

Confrontando i due testi, è possibile notare come con la nuova disciplina siano state introdotte due principali novità:

- la prima in relazione al fatto che *“l’unità immobiliare deve essere iscritta nel catasto con attribuzione di rendita catastale”*;
- la seconda in merito al fatto che è possibile considerare parte dell’immobile anche le relative pertinenze, purché quest’ultime siano qualificate ai fini urbanistici e accatastate unitariamente rispetto al fabbricato principale.

A seguito della prima novità appena citata, la normativa finisce per neutralizzare quello che era stato fino a questo momento l’orientamento della Corte di Cassazione in merito agli immobili collabenti (quali ruderi, unità con tetto crollato e inutilizzabili) facenti parte della categoria catastale F/2, poiché non essendoci una rendita catastale attribuitavi, non è più possibile considerarli fabbricati e, alla luce di quanto previsto dalla nuova normativa IMU, verrà considerata come base imponibile quella dell’area fabbricabile ad essi sottostante<sup>149</sup>.

Sempre a tal proposito, la Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020 del Ministero dell’Economia e delle Finanze ha precisato che, con tale disposizione, non è più possibile far riferimento alla nozione civilistica di pertinenza<sup>150</sup>, ma a far data dal primo gennaio 2020, per tale definizione, è necessario ridefinire il concetto sulla base di quanto stabilito dal comma 741, lettera a) della Legge n. 190/2019.

<sup>149</sup> La Corte di Cassazione, in particolare con le sentenze n. 17815/2017, n. 23801/2017, n. 25774/2017, n. 7653/2018, aveva affermato che i fabbricati collabenti, iscritti nella categoria catastale F/2, erano soggetti all’Ici-Imu per azzeramento della base imponibile stante la mancata attribuzione della rendita e l’incapacità per tali fabbricati di produrre ordinariamente un reddito proprio. Ora, stando a quanto disposto dalla nuova normativa, la nuova Imu sarà applicabile anche ai fabbricati collabenti, considerando come base imponibile l’area fabbricabile sottostante. DEBENEDETTO G., *La nuova Imu e le novità per comuni e contribuenti*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 3-4, p. 42; SPINA S., *Fabbricati collabenti al bivio IMU*, Eutekne, 5 giugno 2019.

<sup>150</sup> Mentre prima ci si richiama agli articoli 817 e successivi del codice civile, che definiscono le pertinenze come “cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa”.

Se in precedenza, secondo quanto era stato affermato dalla Cassazione<sup>151</sup>, le aree fabbricabili per essere considerate come aree pertinenziali alle unità immobiliari e, quindi, non tassabili ai fini IMU, dovevano rispettare i requisiti di denuncia in sede di dichiarazione IMU, essere effettivamente adibite a servizio dell'unità immobiliare e non essere utilizzate con altra destinazione, con il nuovo testo normativo, dovranno essere presi in considerazione unicamente la qualificazione urbanistica e l'accatastamento unitario della pertinenza rispetto al fabbricato<sup>152</sup>; in pratica, sarà sufficiente che la particella catastale del terreno coincida con quella dell'immobile.

### 3.2.3 La definizione di terreno agricolo secondo la “nuova IMU”

Tra le novità rilevanti introdotte con la nuova disciplina troviamo quella relativa alla definizione di terreno agricolo.

Con il nuovo testo normativo, infatti, la nozione di terreno agricolo risulta essere molto differente rispetto alla precedente, che faceva riferimento alla disciplina istitutiva dell'ICI, in particolare all'articolo 2, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 504 del 1992, applicabile anche alla “vecchia IMU”, in quanto l'articolo 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011 si rifaceva alle definizioni che erano state attribuite ai fini ICI.

<b>Articolo 2, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 504/1992</b>	<b>Articolo 1, comma 741, lett. e), Legge n. 160/2019</b>
<i>“c) per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile.”</i>	<i>“e) per terreno agricolo si intende il terreno iscritto in catasto, a qualsiasi uso destinato, compreso quello non coltivato.”</i>

Se inizialmente, la definizione di terreno agricolo era, quindi, attribuita sulla base della destinazione del terreno stesso, da parte dell'imprenditore agricolo, la nuova dà rilevanza a un carattere esclusivamente formale, ossia collegato alle risultanze catastali.

<sup>151</sup> Si vedano le sentenze della Cassazione n. 570 e la n. 29258 del 2017.

<sup>152</sup> LOVECCHIO L., *La nuova Imu pone fine alla sovrapposizione Imu-tasi*, Fisco, 2020, p. 433.

Di conseguenza, con questa nuova espressione, ai fini IMU, l'immobile risulta essere un terreno agricolo solo sulla base del fatto che sia iscritto al catasto in tal modo. In altre parole, quindi, a differenza di quanto era previsto in precedenza, il terreno agricolo non dovrà più essere utilizzato per lo svolgimento di una delle attività previste dall'articolo 2135 del codice civile da parte dell'imprenditore agricolo, ma sarà sufficiente l'iscrizione al catasto dei terreni, indipendentemente dal suo utilizzo in agricoltura<sup>153</sup>.

### 3.2.4 La definizione di area fabbricabile nella nuova disciplina

Se da un alto, come appena visto, vi è un'irrelevanza della destinazione che trova il terreno agricolo ai fini della determinazione del tributo, dall'altro la nuova disciplina comporta una rilevante eccezione che viene riportata dalla normativa della "vecchia IMU", e in particolare dagli articoli n. 13, comma 2 del D.L. n. 201 del 2011 e n. 2, comma 1, lettera b, del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Tale eccezione è stata introdotta, nella nuova normativa, all'interno della nozione di area fabbricabile, all'articolo 1, comma 741, lett. d), Legge n. 160/2019.

<b>Articolo 2, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 504/1992</b>	<b>Articolo 1, comma 741, lett. d), Legge n. 160/2019</b>
<p><i>b) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai soggetti</i></p>	<p><i>"d) per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Si applica l'articolo 36, comma 2, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con</i></p>

<sup>153</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 145.

<p><i>indicati nel comma 1 dell'articolo 9, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera;"</i></p>	<p><i>modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Sono considerati, <b>tuttavia, non fabbricabili, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 99 del 2004, sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera;"</b></i></p>
--	--

Come si può notare dalla lettura dei testi a confronto, con la nuova disciplina viene riconfermato il criterio di identificazione dell'area fabbricabile mediante l'inclusione della stessa negli strumenti urbanistici generali e indipendentemente dal fatto che vi sia o meno l'effettiva possibilità di edificare<sup>154</sup>.

Inoltre, viene ripreso il concetto secondo cui le aree fabbricabili che abbiano i requisiti di:

---

<sup>154</sup> LOVECCHIO L., La nuova Imu pone fine alla sovrapposizione Imu-tasi, Fisco, 2020, p. 433.

- possesso da parte di un soggetto qualificato, quale il coltivatore diretto o l'imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritto alla previdenza agricola,
- destinazione allo svolgimento dell'attività dei soggetti sopraelencati,

sono tassate in qualità di terreni agricoli.

Così facendo, il legislatore ha preso nuovamente in considerazione la destinazione d'uso attribuita all'area e, dunque, ha dato più importanza a quella che è la destinazione effettiva del bene, piuttosto che a quella teorica stabilita esclusivamente sulla base dell'iscrizione catastale, ma solo nel caso in cui tale destinazione effettiva sia identificabile attraverso i requisiti già menzionati.

### **3.3 Le esenzioni Imu per l'emergenza COVID-19**

In contemporanea all'introduzione della nuova disciplina IMU, nel nostro Paese, come nel resto del Mondo, è scoppiata quella che tutt'ora chiamiamo "Emergenza Covid-19"<sup>155</sup>.

In considerazione degli effetti che l'emergenza sanitaria ha comportato, il legislatore è voluto intervenire attraverso l'adozione di alcune misure di esenzione ai fini IMU, nei confronti di quei settori che sono stati maggiormente colpiti a causa delle restrizioni che sono state imposte per il contenimento dei contagi.

A tal proposito, quindi, si ritiene opportuno introdurre nel presente elaborato una breve spiegazione di quelli che sono stati i principali provvedimenti emanati nel corso dell'emergenza<sup>156</sup>.

#### **3.3.1 C.d. "Decreto Rilancio"**

Il primo provvedimento previsto dal legislatore a seguito degli effetti legati all'emergenza sanitaria è il cosiddetto "Decreto Rilancio" riguardante le prime misure urgenti che furono applicate in materia di salute, lavoro, economia e politiche sociali.

Ai fini IMU fu introdotta, con il D.L. n. 34 del 19 maggio 2020, articolo 177, intitolato "*Esenzioni dall'imposta municipale propria-IMU per il settore turistico*", l'esenzione per l'anno 2020 dal pagamento della prima rata IMU dovuta sugli:

---

<sup>155</sup> Lo scoppio della pandemia per l'emergenza Covid-19 è avvenuto verso la fine di dicembre 2019 si è manifestato in Italia nei primi mesi del 2020, quindi proprio in corrispondenza dell'entrata in vigore della Legge n. 160/2019, ossia a partire dal primo gennaio 2020.

<sup>156</sup> <https://www.amministrazionicomunali.it/imu/esenzioni-imu-2020.php>.

- *“immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali”;*
- *“immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate”;*
- *“immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi o manifestazioni”<sup>157</sup>.*

A fronte alla mancata riscossione del tributo da parte degli enti comunali, fu prevista una elargizione pari a 74,90 milioni di euro da ripartire tra i vari Comuni.

Sorsero, fin da subito, dubbi interpretativi in relazione al fatto che la norma stabiliva che l'esenzione era prevista per gli immobili in cui erano svolte le attività previste dal dettato normativo, a condizione che i relativi proprietari fossero anche gestori delle attività esercitate negli stessi<sup>158</sup>. In questo modo, quindi, sarebbero stati esclusi dall'esenzione i gestori degli immobili posseduti ad esempio mediante contratti di leasing.

Solo con i successivi decreti<sup>159</sup> la questione fu risolta stabilendo che tali norme si applicavano non solo ai proprietari, ma a tutti i soggetti passivi dell'imposta IMU<sup>160</sup>.

### **3.3.2 C.d. “Decreto Agosto”**

Successivamente, il 14 agosto 2020, fu emanato il D.L. n. 104 denominato “Decreto Agosto”, il quale, all'articolo 78, prevedeva l'esenzione dai pagamenti della seconda rata, ossia del saldo IMU 2020.

Tale provvedimento riproponeva l'esenzione per i medesimi immobili che erano stati previsti con il precedente Decreto ai quali, però, vennero aggiunti:

---

<sup>157</sup> Tale disposizione fu introdotta successivamente in sede di conversione del Decreto, con la Legge n. 77 del 17 luglio 2020.

<sup>158</sup> GAVI T., *IMU: cancellazione della seconda rata nel testo dei decreti Ristori*, 1° dicembre 2020, <https://www.informazionefiscale.it/imu-seconda-rata-saldo-cancellazione-decreto>.

<sup>159</sup> Nel dettaglio, il Decreto Legge n. 157/2020 all'articolo 8.

<sup>160</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 431.



- *“gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate”;*
- *“gli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate”;*
- e in sede di conversione della norma anche le esenzioni per *“le relative pertinenze”* degli immobili già previsti nel Decreto Rilancio e rientranti nella categoria D/2.

Per entrambi i Decreti appena citati, sorsero dubbi in relazione alla modalità di individuazione degli immobili soggetti all'esenzione della prima e della seconda rata IMU per l'anno 2020. Solo con le FAQ pubblicate il 04/12/2020 attinenti al *“versamento e la cancellazione dalla prima e della seconda rata IMU 2020”*, fu precisato che l'esenzione era prevista esclusivamente per le categorie catastali precisate dall'articolo 78 del D. L. n. 104 del 2020 e che la successiva identificazione tramite codice ATECO<sup>161</sup> *“era ininfluyente ai fini dell'applicabilità del beneficio fiscale previsto per gli immobili classificati nelle categorie catastali D/2 e D/3”*.

### **3.3.3 C.d. “Decreto Ristori”**

Il “Decreto Ristori” (articolo 9, D.L. 137/2020) è stato emanato con l'obiettivo di ampliare quanto già previsto dall'articolo 78 del “Decreto Agosto”. L'articolo 9, infatti, stabilisce che la seconda rata IMU non è dovuta per i soggetti previsti dai precedenti due Decreti (D.L. n. 34 e 104 del 2020), abolendo in questo modo il pagamento dell'imposta sugli immobili e sulle pertinenze ove vengono svolte le attività imprenditoriali per le quali era stata prevista la sospensione dell'operato ai fini di limitare i contagi.

Tali settori<sup>162</sup> furono elencati in un apposito allegato contenuto nel Decreto con il quale veniva prevista l'esenzione dall'imposta, a condizione che il proprietario degli immobili considerati fosse anche gestore delle attività esercitate negli immobili medesimi.

---

<sup>161</sup> L'ATECO è la classificazione delle attività economiche adottata dall'Istat per finalità statistiche cioè per la produzione e la diffusione di dati statistici ufficiali (<https://www.istat.it/it/archivio/17888>).

Negli ultimi due anni, durante il periodo della pandemia, il Governo ha spesso distribuito sostegni economici alle attività commerciali sotto forma di contributi a fondo perduto. I beneficiari, molte volte, sono stati individuati proprio sulla base dell'appartenenza a un determinato codice ATECO.

<sup>162</sup> In sintesi, l'allegato contiene i codici ATECO riferiti ai settori dell'alberghiero, della ristorazione, della somministrazione di cibi e bevande, del turismo, dello sport, dello spettacolo, della cultura, dell'organizzazione di fiere ed eventi. Si veda a tal proposito l'allegato 1, D.L. 137/2020.

Si trattava, appunto, dei medesimi soggetti per cui era stata prevista l'attribuzione di un contributo a fondo perduto<sup>163</sup> in quanto settori economici per i quali erano state stabilite misure di restrizione per cercare di attenuare il diffondersi della pandemia.

Una volta emanato il D.L. n. 137 del 2020, sorse il dubbio che quanto previsto in esso sostituisse ciò che era stato stabilito precedentemente mediante l'articolo 78 del c.d. "Decreto Agosto". A sciogliere ogni dubbio, però, fu la relazione redatta con il "Decreto Ristori" la quale precisò che *"le nuove disposizioni non sono dirette a superare quanto già statuito dal citato articolo 78 [...]. Per cui, le fattispecie già contemplate dall'articolo 78, che non prevedono la condizione della corrispondenza tra il proprietario dell'immobile e il gestore dell'attività ivi esercitata, continuano ad applicarsi secondo tale disposizione, indipendentemente dal fatto che le stesse siano ricomprese nella tabella allegata [...]"*.

### **3.3.4 C.d. "Decreto Ristori bis"**

Poco tempo dopo l'emanazione del D.L. n. 137 del 2020 fu introdotto, seppur per un breve periodo, un ulteriore Decreto (D.L. n. 149 del 9 novembre 2020) che andava ad ampliare, aggiungendo ulteriori codici ATECO, quanto era già stato stabilito nell'allegato contenuto nella precedente disposizione. Proprio per tale motivo fu definito "Decreto Ristori bis".

Tale nuova disposizione, all'articolo 5, prevedeva l'eliminazione del saldo IMU 2020, sia per gli immobili che per le relative pertinenze ove venivano esercitate le attività per le quali era stata decisa la chiusura in riferimento ai codici ATECO identificati nell'Allegato 2 del suddetto decreto.

In sintesi, quindi, rispetto a quanto era stato già definito in precedenza, vennero aggiunti tra gli immobili esonerati dal pagamento del saldo IMU quelli utilizzati per le attività di vendita al dettaglio e servizi alla persona, che rispettassero simultaneamente due condizioni:

- la prima prevedeva che i proprietari degli immobili fossero al contempo i gestori delle attività esercitate e ricomprese tra quelle previste dal decreto;
- la seconda richiedeva l'ubicazione degli immobili in uno dei Comuni del territorio nazionale che fosse caratterizzato dalla presenza di un livello di rischio elevato

---

<sup>163</sup> Contributo a fondo perduto stanziato secondo l'articolo 1 del D.L. 137 del 2020 a favore degli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive.

secondo quanto previsto dal D.P.C.M. del 3 novembre 2020 e dalle successive modificazioni<sup>164</sup>.

Secondo quanto disposto dal citato Decreto, quindi, per rientrare tra gli immobili per i quali era prevista la cancellazione del pagamento della seconda rata dell'IMU, era necessario che essi fossero ubicati nelle zone ritenute più a rischio per la presenza di contagi, c.d. "zone rosse". Dato che il Ministro della Salute, però, con ulteriori ordinanze aveva la possibilità di far transitare le varie Regioni da uno *status* all'altro, fu necessario un chiarimento da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze con il quale fu stabilito che fosse sufficiente che l'ubicazione dell'immobile nella "zona rossa" fosse ricompresa "*nel periodo compreso tra l'emanazione del D.P.C.M. 3 novembre 2020 e la data di scadenza del versamento della seconda rata dell'IMU (16 dicembre 2020)*".

### 3.3.5 C.d. "Decreto Ristori *ter* e *quater*"

Nei giorni a venire vennero emanati due ulteriori decreti, rispettivamente i cosiddetti "Decreto Ristori *ter*"<sup>165</sup> e "Decreto Ristori *quater*"<sup>166</sup>.

Il primo si limitava richiamare quanto già era stato stabilito nei precedenti decreti appena esaminati, aggiungendo dei codici ATECO tra le attività per le quali era stato previsto l'esonero dal pagamento dell'imposta.

Il secondo, invece, all'articolo 8 intitolato "*Individuazione dei soggetti esenti dal versamento IMU*", inizialmente richiamando le altre norme relative all'esenzione, chiarisce il fatto che rientrano tra i beneficiari anche i gestori delle attività economiche previste, a patto che coincidano con i soggetti passivi d'Imposta Municipale Unica<sup>167</sup>.

In altre parole, con tale decreto fu chiarito il fatto che per usufruire dell'esenzione secondo i precedenti decreti era richiesta la coincidenza tra la figura del gestore dell'attività e quella del proprietario dell'immobile, per cui l'esenzione competeva anche per i titolari di

---

<sup>164</sup> Tale D.P.C.M. e le successive modificazioni prevedevano la divisione del territorio nazionale in zone rosse, arancioni o gialle, in relazione al rischio di contagio.

In particolare, era il Ministro della Salute che con ordinanze dedicate decideva la fascia di colore in cui si collocava ciascuna Regione d'Italia, attribuita a seconda dell'andamento dei contagi.

Tali ordinanze, quindi, stabilivano quali attività potevano essere svolte o meno e potevano prevedere il passaggio da una zona all'altra.

<https://www.altalex.com/documents/leggi/2020/11/04/nuovo-dpcm-dal-5-novembre-italia-divisa-in-tre-zone>.

<sup>165</sup> D.L. n. 154 del 23 novembre 2020.

<sup>166</sup> D.L. n. 157 del 30 novembre 2020.

<sup>167</sup> Decreto Ristori *quater*, <https://www.amministrazionecomunali.it/imu/esenzioni-imu-2020.php>.

un diritto reale di godimento, per gli utilizzatori degli immobili in virtù di un contratto di leasing e per i concessionari dei beni demaniali.

### **3.3.6 C.d. “Legge di Bilancio 2021”**

Con la Legge di Bilancio 2021<sup>168</sup>, in relazione alla prima rata dell’IMU 2021, fu disposta l’esenzione dall’imposta per alcune categorie di immobili tra cui<sup>169</sup>:

- *“gli stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, stabilimenti termali”;*
- *“alberghi, pensioni e relative pertinenze, agriturismi, villaggi turistici, ostelli della gioventù, rifugi di montagna, colonie marine e montane, affittacamere per brevi soggiorni, case e appartamenti per vacanze, bed & breakfast, residence e campeggi, purché i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività esercitate”;*
- *“immobili utilizzati da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell’ambito di eventi fieristici o manifestazioni”;*
- *“discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i soggetti passivi siano anche gestori delle attività esercitate”.*

Tra l’elenco degli immobili oggetto dell’esenzione non troviamo indicazione di quelli classificabili nella categoria catastale D/3, ossia gli immobili adibiti a cinema, teatri, sale per concerti e spettacoli in quanto già il D.L. n. 104 del 2020 disponeva l’esenzione per tali cespiti fino al 2022.

### **3.3.7 C.d. “Decreto Sostegni”**

Con il Decreto Legge n. 41 del 22 marzo 2021, invece, fu rivisitato l’elenco degli immobili per i quali, con la Legge di Bilancio 2021, era stata disposta l’esenzione dal pagamento della prima rata IMU per l’anno 2021.

In sostanza, venne disposta l’esenzione per tutti i destinatari del contributo a fondo perduto secondo le condizioni disposte dal Decreto in oggetto, secondo il Titolo I intitolato *“Sostegno alle imprese e all’economia”*.

---

<sup>168</sup> Articolo 1, commi 599 – 601 della Legge n. 178 del 30 dicembre 2020.

<sup>169</sup> Cfr. <https://www.fiscoetasse.com/rassegna-stampa/30941-imu-ecco-un-riepilogo-delle-esenzioni-20202021.html>

Oggetto dell'esenzione, perciò, sono stati *“i soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario”*, per gli immobili ove si svolgono le predette attività, con alcune eccezioni e secondo determinate condizioni, in termini di reddito, stabilite dal decreto stesso<sup>170</sup>.

### **3.3.8 C.d. “Decreto Sostegni bis”**

In conclusione, le disposizioni del precedente decreto furono integrate con quelle contenute nel Decreto Legge n. 73 del 2021 (c.d. “Decreto Sostegni bis”) con il quale venne disposta l'esenzione per l'anno 2021 anche a favore delle persone fisiche titolari di immobili concessi in locazione ad uso abitativo, *“che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità entro il 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è sospesa sino al 30 giugno 2021”*.

A seguito dell'individuazione dei principali provvedimenti emanati nel corso dell'emergenza COVID-19, secondo quanto confermato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con le FAQ pubblicate in data 8 giugno 2021, è opportuno ricordare la necessità di presentare la dichiarazione IMU per tutti quei soggetti che hanno beneficiato delle esenzioni durante tutto il periodo dell'emergenza.

Questo perché, secondo il comma 769 della legge n. 160 del 2019, la dichiarazione IMU deve essere presentata ogniqualvolta *“si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta”* e comunque in tutti i casi in cui il Comune abbia la necessità di verificare la correttezza dell'adempimento, come ad esempio in questo caso per quanto concerne le esenzioni.

---

<sup>170</sup> Gli articoli 1 -4 del Decreto Legge n. 41 del 22 marzo 2021 hanno infatti stabilito l'attribuzione del contributo a fondo perduto a condizione che tali soggetti:

- non abbiano un'attività che risulti cessata alla data di entrata in vigore del decreto o che hanno attivato la partita IVA dopo l'entrata in vigore del decreto;
- l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019.

Tali condizioni sono state fissate anche per la determinazione dei soggetti per i quali è stata disposta l'esenzione dal pagamento della prima rata IMU 2021.

### 3.4 Il potere regolamentare dei Comuni

Tra le varie novità introdotte con la revisione della disciplina IMU è opportuno evidenziare quanto previsto dal comma 777 dell'articolo 1 della Legge contenente la riforma. Tale comma reintroduce quanto era già stato previsto in materia ICI, ma che non era stato riconfermato con la legge istitutrice dell'IMU, ossia quanto stabilito dall'articolo 59, comma 1, lett. g) del D.Lgs. n. 446/1997.

Per mezzo di tale norma, con lo scopo di evitare l'insorgere di controversie, era stata attribuita ai Comuni la potestà regolamentare di deliberare periodicamente i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili di modo che, qualora l'imposta fosse stata versata dai contribuenti sulla base dei valori deliberati, il Comune non avrebbe potuto procedere ad accertare valori superiori.

Come si è potuto constatare anche dall'analisi svolta nel primo capitolo del presente elaborato, in merito alla potestà regolamentare dei Comuni in materia di imposizione patrimoniale sugli immobili, vi sono stati diversi interventi sulla disciplina relativa.

La potestà regolamentare dei Comuni è definita dall'articolo 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997; tale articolo ha stabilito la potestà impositiva degli enti locali attraverso l'attribuzione di un'autonomia nel disciplinare le proprie entrate locali, ad eccezione della determinazione della base imponibile, dei soggetti passivi e della aliquota massima, ossia azioni che rimangono in capo all'autorità statale<sup>171</sup>. Il decreto appena citato ha riconosciuto, inoltre, una significativa autonomia per i Comuni in merito all'accertamento e alla riscossione dei tributi stessi, attraverso la possibilità di coinvolgere soggetti terzi in quelle che sono le attività di liquidazione, riscossione e accertamento, ricorrendo in tal modo ad una procedura di delega della funzione pubblica<sup>172</sup>.

A tal proposito il comma 777 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2020, *“ferme restando le facoltà di regolamentazione del tributo di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15*

---

<sup>171</sup> GIRELLI G., *Potere regolamentare del comune, «nuova» Imu e aree fabbricabili*, Riv. trim. dir. trib., 2020, p. 557.

<sup>172</sup> Articolo 52, comma 5, lettere a) e b), D.Lgs. 446/1997: *“I regolamenti, per quanto attiene all'accertamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri:*

*a) l'accertamento dei tributi può essere effettuato dall'ente locale anche nelle forme associate previste negli articoli 24, 25, 26 e 28 della legge 8 giugno 1990, n. 142;*

*b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate, le relative attività sono affidate: 1) mediante convenzione alle aziende speciali [...] 2) nel rispetto delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, alle società miste, per la gestione presso altri comuni, ai concessionari [...].”*

dicembre 1997, n. 446”, conferma le varie aree di competenza degli enti locali relativamente all’attuazione del tributo.

In tal senso i Comuni hanno la facoltà di stabilire la validità o meno dei versamenti effettuati dal comproprietario per conto di altri soggetti, di prevedere differimenti dei termini di versamento in casi particolari, quali ad esempio la morte del contribuente, prevedere il rimborso dell’imposta versata qualora le aree siano divenute in un secondo momento inedificabili, determinare il valore delle aree edificabili in modo tale da limitare il potere di accertamento, prevedere l’esenzione dall’imposta per gli immobili dati in comodato al Comune o ad altri enti territoriali purché l’utilizzo avvenga per lo svolgimento di attività istituzionali o statutarie<sup>173</sup>.

Mediante tale norma sono stati effettuati interventi sulle precedenti disposizioni che possono essere ricondotti a due diverse funzioni:

- da una parte troviamo la funzione antielusiva: come, ad esempio, l’esenzione prevista per gli immobili che siano dati in comodato agli enti solo nel caso in cui svolgano attività istituzionali;
- e dall’altra una funzione di semplificazione: come, ad esempio, le disposizioni ove si prevede di evitare il potere di accertamento in modo tale da ridurre il contenzioso.

In virtù di quanto disposto dal comma 777, si può notare la correlazione rispetto a quanto già stabilito dall’articolo 52 del D.Lgs. 446/1997, il cui rapporto può essere considerato di genere a specie<sup>174</sup>. Ciò implica che la potestà regolamentare in materia IMU integra e,

---

<sup>173</sup> Tali disposizioni erano già previste, per la maggior parte, in precedenza con l’articolo 59 del D.Lgs. n. 446 del 1997 che regolava la potestà regolamentare in materia di ICI. Cfr. cit. 23 GIRELLI G., *Potere regolamentare del comune, «nuova» Imu e aree fabbricabili*, Riv. trim. dir. trib., 2020, p. 565.

<sup>174</sup> Ciò comporta che ci sia una priorità della norma speciale su quella generale. Tale principio era stato già ribadito in passato dal Ministero dell’Economia e delle Finanze mediante la Circolare n. 296/E del 1998, con la quale aveva ritenuto opportuno esprimere il proprio orientamento con riguardo al collegamento tra quanto disposto dall’articolo 52 e l’articolo 59 del D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, concernente il potere regolamentare generale e quello in materia di Imposta Comunale sugli Immobili.

Si riporta a tal proposito una parte significativa della Circolare in oggetto: “*L’interpretazione del combinato disposto dell’art. 52, comma 1, e dell’art. 59 del decreto legislativo n. 446/1997, si ritiene che non possa condurre ad un restringimento del potere regolamentare in materia di ICI rispetto al potere regolamentare di carattere generale. Ed invero, le disposizioni di cui all’art. 59 vanno intese come finalizzate ad individuare talune fattispecie, fra le tante possibili, sulle quali richiamare l’attenzione del comune nelle sue scelte in sede di esercizio del proprio potere regolamentare, concedendo altresì, per alcune di esse, la possibilità di travalicare, entro determinati spazi, i limiti che si pongono al potere regolamentare di cui al primo comma dell’art. 52.*”

A tal riguardo si era espresso in merito alla potestà regolamentare generale e alla potestà regolamentare speciale: MARINI G., *Contributo allo studio dell’imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 42-44.

quindi, non è alternativa a quanto disposto relativamente alla potestà regolamentare generale.

### **3.4.1 La gestione delle entrate locali**

Per quanto concerne, invece, il potere dei Comuni in merito alla gestione dell'IMU, la Legge di Bilancio 2020, all'articolo 1, comma 781, dispone che la gestione della "nuova IMU" possa essere ancora assegnata ai soggetti ai quali era stato affidato il servizio di gestione dell'IMU e della TASI prima dell'entrata in vigore della norma in oggetto, secondo quanto disposto in precedenza dalla Legge n. 147 del 2013.

Attraverso quest'ultima norma, con il comma 691, in deroga a quanto era stato disposto dall'articolo 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997, era stata concessa ai Comuni la facoltà di affidare la gestione dell'accertamento e della riscossione anche della TARI ai soggetti ai quali era stato affidato il servizio *"di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'articolo 14 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214"*.

Per comprendere al meglio quanto disposto dal comma 781 della Legge n. 160/2019, in merito alla gestione delle entrate da parte dei Comuni, è opportuno analizzare la normativa con la quale il legislatore ha disposto la decisione relativa al soggetto al quale debbano essere assegnate le attività di accertamento e di riscossione, ossia l'articolo 52 del D.Lgs. 446/1997.

Sotto questo aspetto la normativa prevede la possibilità per gli enti locali di individuare una tra tre possibili modalità di gestione dell'accertamento e della riscossione delle entrate derivanti dai tributi<sup>175</sup>:

- gestione diretta: rivolta a quei Comuni che hanno la disponibilità di gestire in modo adeguato tale servizio attraverso personale e strutture adatte;
- gestione associata: qualora i Comuni siano di piccole dimensioni dal punto di vista demografico e che per tale motivo realizzano economie di scala con gli enti locali limitrofi;
- affidamento a soggetti terzi, quali:
  - o *"i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1"*;

---

<sup>175</sup> Cfr. DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 52-55.



- *“gli operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese dell'Unione europea che esercitano le menzionate attività [...]”* che siano in possesso dei requisiti equivalenti a quelli previsti dalla normativa italiana;
- *“la società a capitale interamente pubblico [...] a condizione: che l'ente titolare del capitale sociale eserciti sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi; che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente che la controlla; che svolga la propria attività solo nell'ambito territoriale di pertinenza dell'ente che la controlla”*;
- *“le società [miste pubblico-private], i cui soci privati siano scelti, nel rispetto della disciplina e dei principi comunitari, a condizione che l'affidamento di accertamento e di riscossione dei tributi e delle entrate avvenga sulla base di procedure ad evidenza pubblica”*.

### **3.5 La riforma della riscossione dei tributi locali**

Una tra le novità rilevanti previste dalla Legge n. 160/2019 riguarda la riforma relativa alla riscossione dei tributi locali. Attraverso i commi da 784 a 815 il legislatore è voluto intervenire in favore dei Comuni in modo tale da contrastare in modo efficace l'evasione e in favore dei contribuenti per i quali ha previsto disposizioni che prevedono la possibilità di effettuare il versamento prima di provvedimenti più gravosi<sup>176</sup>. In questo modo, quindi, viene data la possibilità per il contribuente di avvalersi del cosiddetto ravvedimento operoso lungo, cioè è stata estesa, anche per l'IMU dovuta per gli anni precedenti, la possibilità di regolarizzare la situazione anche oltre l'anno dalla normale scadenza.

L'ambito di applicazione della riforma è stato riservato agli enti locali quali le Province, i Comuni, le Città metropolitane, le unioni di Comuni, le Comunità montane e i Consorzi tra gli enti locali (articolo 1. Comma 784, L. n. 160/2019)<sup>177</sup>. Peraltro, resta comunque ferma la riscossione delle entrate mediante ruolo secondo quanto disposto dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 46/1999<sup>178</sup>.

---

<sup>176</sup> Cit. DEBENEDETTO G., Riforma della riscossione locale dal 2020, Il Sole 24 Ore.

<sup>177</sup> Il Ministero dell'Economia e delle Finanze in occasione del Telefisco del 30 gennaio 2020 ha chiarito che tale provvedimento si estende esclusivamente agli enti locali (Province, i Comuni, le Città metropolitane, le unioni di Comuni, le Comunità montane e i Consorzi tra gli enti locali) e non alle Regioni.

<sup>178</sup> Viene richiamato l'articolo 17 il quale chiarisce che si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche

Con il comma 786 della Legge di Bilancio 2020 viene modificata quella che era la disciplina del versamento delle entrate derivanti dai tributi, andando a modificare quanto disposto in precedenza con l'articolo 2-bis, al comma 1, della Legge n. 193 del 2016<sup>179</sup>.

In particolare, viene soppressa la parola "spontaneo" e in questo modo il legislatore prevede che tutte le somme dovute agli enti locali debbano essere riscosse attraverso il versamento diretto sul conto corrente intestato all'ente stesso.

Tali versamenti possono essere eseguiti o mediante il pagamento dei modelli F24 o attraverso gli strumenti di pagamento elettronici, ai quali si aggiunge la possibilità di poter pagare mediante la piattaforma PagoPA<sup>180</sup>.

### 3.5.1 L'accertamento esecutivo

Nella riforma della riscossione dei tributi locali un'importante novità è stata introdotta dal legislatore con il comma 792, articolo 1, della Legge di Bilancio 2020. Tale questione riguarda l'attuazione dell'istituto dell'accertamento esecutivo anche per le entrate degli Enti locali a far data dal primo gennaio 2020. Queste nuove disposizioni in materia di accertamento trovano applicazione per quegli atti che sono stati emessi dalla data di

---

previdenziali, esclusi quelli economici. Cfr. IELO G., *La riforma dei tributi locali: la nuova IMU*, Ipsoa, Milano, 2020, p. 20.

<sup>179</sup> Cfr. Art. 2- bis, comma 1, D.L. n. 193/2016 relativo agli interventi a tutela del pubblico denaro e generalizzazione dell'ingiunzione di pagamento ai fini dell'avvio della riscossione coattiva.

1. "In deroga all'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il versamento delle entrate tributarie dei comuni e degli altri Enti locali deve essere effettuato direttamente sul conto corrente di tesoreria dell'ente impositore ovvero sui conti correnti postali ad esso intestati, o mediante il sistema dei versamenti unitari di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, o attraverso gli strumenti di pagamento elettronici resi disponibili dagli enti impositori o attraverso la piattaforma di cui all'art. 5 del codice di cui al D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, o utilizzando le altre modalità previste dallo stesso codice. Restano comunque ferme le disposizioni di cui al comma 12 dell'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, e al comma 688 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, relative al versamento dell'imposta municipale propria (IMU) e del tributo per i servizi indivisibili (TASI). Per le entrate diverse da quelle tributarie, il versamento deve essere effettuato con le stesse modalità di cui al primo periodo, con esclusione del sistema dei versamenti unitari di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ovvero, a decorrere dal 1° ottobre 2017, per tutte le entrate riscosse, dal gestore del relativo servizio che risulti comunque iscritto nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e si avvalga di reti di acquisizione del gettito che fanno ricorso a forme di cauzione collettiva e solidale già riconosciute dall'Amministrazione finanziaria, tali da consentire, in presenza della citata cauzione, l'acquisizione diretta da parte degli Enti locali degli importi riscossi, non oltre il giorno del pagamento, al netto delle spese anticipate e dell'aggio dovuto nei confronti del predetto gestore. I versamenti effettuati al soggetto di cui all'art. 52, comma 5, lettera b), numero 4), del D.Lgs. n. 446 del 1997 sono equiparati a quelli effettuati direttamente a favore dell'ente affidatario".

<sup>180</sup> PagoPA è una piattaforma digitale che permette di effettuare pagamenti verso la Pubblica Amministrazione.

È stata introdotta nel 2019 in attuazione dell'articolo 5 del Codice dell'Amministrazione Digitale (D.L. 179/2012) <https://www.pagopa.gov.it/>

entrata in vigore di tale normativa. Secondo quanto chiarito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, in occasione del Telefisco del 30 gennaio 2020, tale disciplina non è da considerarsi applicabile nei confronti di quegli avvisi di accertamento che siano stati emessi in una data anteriore al primo gennaio 2020, seppur non ancora spediti alla data del 31 dicembre 2019<sup>181</sup>.

Gli avvisi di accertamento relativi ai tributi degli Enti locali, emessi dagli enti stessi o dai soggetti a cui è stata affidata l'attività di riscossione, devono indicare, come già previsto per gli altri tributi erariali, il fatto che essi costituiscono titolo esecutivo idoneo all'attivazione delle procedure esecutive e l'intimazione ad adempiere al pagamento della somma dovuta entro sessanta giorni dalla notifica degli atti.

Tuttavia, il contribuente ha la facoltà di fare ricorso in relazione a quanto richiesto mediante l'avviso di accertamento; tale ricorso potrà essere proposto per la sola quota riferitasi al tributo dovuto, poiché le sanzioni potranno essere rimosse, per intero o per il residuo ammontare, solo in seguito alla sentenza di primo grado<sup>182</sup>.

Qualora il contribuente trascorsi i termini utili non abbia proposto il ricorso, decorso il termine di trenta giorni dalla ultima data utile per effettuare il pagamento, la riscossione delle somme iscritte nell'avviso di accertamento verrà affidata al soggetto incaricato della riscossione forzata.

Laddove sussistano i presupposti di un fondato pericolo in relazione alla possibilità di percepire quanto richiesto ad un contribuente mediante l'avviso di accertamento, il soggetto legittimato alla riscossione forzata potrà prendere in carico l'intera somma prima che sia scaduto il termine previsto per il pagamento o per proporre il ricorso; in questo caso il soggetto legittimato potrà procedere anticipatamente attraverso l'espropriazione forza<sup>183</sup>.

Al comma 793 della Legge di Bilancio è stata introdotta una specifica modalità per la nomina dei funzionari a cui è affidata l'attività di riscossione. Tale norma prevede che *“il dirigente o, in assenza di questo, il responsabile apicale dell'ente o il soggetto affidatario dei servizi [...], nomina uno o più funzionari responsabili della riscossione, i quali esercitano le funzioni demandate agli ufficiali della riscossione, nonché quelle già attribuite al segretario*

---

<sup>181</sup> Cit. LOVECCHIO L., *Anno zero per i tributi locali*, Telefisco del 30 gennaio 2020, p. 48.

<sup>182</sup> Articolo 19, D.Lgs. n. 472/1997. Cfr. IELO G., *La riforma dei tributi locali: la nuova IMU*, Ipsoa, Milano, 2020, p. 28-30; LOVECCHIO L., *Anno zero per i tributi locali*, Telefisco del 30 gennaio 2020, p. 48.

<sup>183</sup> A riguardo si fa riferimento alla disciplina generale per la riscossione coattiva delle somme dovute ai sensi del Titolo II del D.P.R. n. 602 del 1973.

*comunale [...]*". I suddetti funzionari sono individuati tra i dipendenti dell'ente stesso o del soggetto affidatario dei servizi, i quali devono essere in possesso di almeno un diploma di istruzione secondaria di secondo grado, e dopo aver preso parte ad appositi corsi di preparazione per la mansione affidatagli.

In relazione al tributo oggetto del presente elaborato, relativamente alla nomina dei funzionari responsabili dell'imposta, il comma 778 della Legge n. 160/2019 stabilisce che è il Comune stesso ad avere il compito di designare la figura del funzionario.

A tale soggetto, mediante la nomina, verranno attribuiti i seguenti poteri:

- di esercitare ogni attività organizzativa e gestionale;
- di sottoscrivere i provvedimenti inerenti all'attività;
- di rappresentanza dell'ente in giudizio in caso di controversie.

### **3.5.2 La dilazione dei pagamenti**

Per la prima volta, con la Legge 160/2019<sup>184</sup>, è stata introdotta la possibilità di dilazionare le entrate comunali, qualora non vi siano regolamentazioni già in vigore emanate dagli enti locali.

Pertanto, qualora non vi siano delibere da parte dell'ente, entrano in gioco le nuove disposizioni secondo le quali, "*a condizione che il debitore versi in una situazione di temporanea e obiettiva difficoltà*", potrà essere la richiesta la dilazione del versamento attraverso la predisposizione di una rateazione a scadenza mensile che prevede un massimo di settantadue rate attribuibili secondo lo schema sottostante previsto dalla normativa stessa:

<b>Importo</b>	<b>Numero di rate mensili</b>
Fino a 100 euro	Nessuna possibilità di rateizzare
Da 100,01 a 500,00 euro	Fino a 4
Da 500,01 a 3.000,00 euro	Da 5 a 12
Da 3.000,01 a 6.000,00 euro	Da 13 a 24
Da 6.000,01 a 20.000,00 euro	Da 25 a 36
Oltre i 20.000,01 euro	Da 36 a 72

<sup>184</sup> Rif. Articoli da 796 a 801 della Legge n. 160 del 2019.

Dal momento in cui la situazione del debitore, per il quale era stata concessa la rateazione del pagamento, dovesse avere un comprovato peggioramento, la dilazione potrà essere prorogata una sola volta e per un massimo di settantadue rate o comunque per il periodo massimo previsto dal regolamento dell'ente creditore.

### **3.5.3 Attività di recupero e di accertamento prorogate a seguito del Covid-19**

Non molto tempo dopo l'entrata in vigore della normativa inerente la "nuova IMU" contenente disposizioni anche relative all'introduzione dell'accertamento esecutivo e alla possibilità di provvedere alla rateazione dell'importo dovuto, come ben sappiamo si è diffusa l'emergenza dovuta a causa del Covid-19.

Per soverchiare la situazione emergenziale, come riporta una nota IFEL del 2 novembre 2021, è stato introdotto il D.L. n. 18/2020 ("*Decreto Cura Italia*") con il quale è stata disposta la sospensione dei termini di notifica degli atti di accertamento, delle cartelle ed ingiunzioni fiscali e dei termini di pagamento<sup>185</sup>.

Più specificamente, l'articolo 67 del suddetto D.L. che ha disposto la sospensione "*dall'8 marzo al 31 maggio 2020 (quindi per 85 giorni) i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso*", ma a tal riguardo la nota IFEL ha precisato che tale decisione non blocca, però, le attività propedeutiche all'emissione degli atti stessi poiché il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha sottolineato, con la risoluzione n. 6/DF di giugno 2020, che "*tale norma non sospende l'attività degli enti impositori ma prevede esclusivamente la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza delle predette attività nel periodo individuato*". In sintesi, quindi, il succo della disposizione è la volontà di posticipare il decorso dei termini alla fine del periodo indicato.

Ciò comporta che a tutti i termini di notifica debbano essere aggiunti 85 giorni; la suddetta nota, per l'appunto, rileva come alla data dell'8 marzo 2020 fossero pendenti i termini relativi agli atti di accertamento esecutivi per omesso versamento per gli anni 2015-2019 e gli atti di accertamento esecutivi per infedele o omessa denuncia per gli anni 2014-2018,

---

<sup>185</sup> Cit. DEBENEDETTO G., Riforma della riscossione locale dal 2020, Il Sole 24 Ore.

per i quali dovrà essere tenuta in considerazione tale proroga, con il conseguente slittamento dei termini di notifica<sup>186</sup>.

L'articolo 68 del D.L. n. 18 del 2020 che ha invece disposto “*con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie*”, la sospensione dei “*termini dei versamenti, in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché' dagli avvisi [...]*”. Il successivo comma 2 stabilisce, inoltre, che tale sospensione sia applicata anche alle ingiunzioni emesse dagli enti territoriali.

Per ricondurre quest'ultima disposizione a quanto introdotto con la disciplina della “nuova IMU”, con riguardo agli avvisi di accertamento e alle cartelle di pagamento, si ritiene opportuno sottolineare che per quanto concerne l'applicazione dell'articolo 68 i suddetti atti possano essere presi in considerazione solo qualora essi siano divenuti esecutivi, altrimenti gli enti locali non potranno attivare procedure di prelievo coattivo, oltre al fatto che, sempre per effetto dell'articolo 68, è fissata la sospensione dei pagamenti<sup>187</sup>.

### **3.6 La possibile riforma del catasto**

In tempi recenti si è sentito discutere in merito ad una possibile riforma attraverso la quale poter modernizzare quelli che sono gli attuali strumenti di mappatura degli immobili.

Il nostro attuale sistema catastale fu introdotto con la Legge n. 1249 del 1939 e da quel momento tutte le successive modifiche che sono state introdotte non hanno mai cambiato quello che è l'assetto strutturale. Nel 2014, con la Legge n. 23 c'era stato un tentativo di riformare la disciplina del catasto, ma la delega arrivò a scadenza dopo che solo una parte di quanto previsto era stata realizzata, ossia la rideterminazione delle competenze e del funzionamento delle commissioni censuarie<sup>188</sup>.

Per questo motivo nel febbraio 2020, la Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria aveva dichiarato “*le rendite catastali presentano profondi elementi*

---

<sup>186</sup> Tutti i nuovi termini di notifica sono stati accuratamente dettagliati all'interno della Nota IFEL del 02/11/2021.

<sup>187</sup> Cfr. risoluzione n. 6/DF del 15 giugno 2020.

<sup>188</sup> <https://www.funzionepubblica.gov.it/articolo/ministro/08-03-2022/brunetta-%E2%80%99Cil-catasto-spiegato-chi-non-lo-vuole-capire>.

*di vetustà e obsolescenza tali da imporre una loro profonda revisione al fine di pervenire ad una maggiore equità tra i contribuenti. L'obsolescenza delle rendite catastali deriva dal fatto che il sistema a categorie e classi non è mai stato modificato, rimanendo sostanzialmente quello di impianto*"<sup>189</sup>.

Come si può ben comprendere, quindi, l'attuale sistema catastale presenta diversi punti di criticità, tra cui<sup>190</sup>:

- il fatto che le attuali rendite catastali degli immobili sono attribuite sulla base di tariffe d'estimo stabilite nel 1939 e successivamente rivalutate con l'applicazione di moltiplicatori che non risultano essere coerenti con quelli che sono gli attuali valori di mercato;
- il rapporto tra i valori catastali e quelli di mercato non è omogeneo, a volte nemmeno tra aree dei Comuni stessi;
- secondo lo stesso Ministero dell'Economia e delle Finanze, il valore di mercato degli immobili residenziali equivale al duplice valore catastale, il quale si quadruplica per gli immobili più datati e mentre è da considerare una sola volta per gli immobili recenti.

Sul punto, quindi, è sorta la necessità di attuare una riforma che possa rendere più semplice e più equo quello che è l'attuale sistema catastale. A tal proposito è stato presentato, il 29 ottobre 2021, un Disegno di Legge con il quale è stato delegato il Governo ad emanare *"uno o più decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale"*.

Gli obiettivi che si propongono di raggiungere mediante la suddetta delega al Governo sono principalmente tre (articolo 1):

- lo stimolo alla crescita economica, attraverso l'efficientamento della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi che derivano dall'impiego di fattori di produzione;
- la semplificazione del sistema tributario, da realizzare, sempre mantenendo la progressività delle imposte, con la riduzione degli adempimenti e l'eliminazione dei micro-tributi;
- la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale.

---

<sup>189</sup> Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria, *Per una riforma della fiscalità immobiliare: equità, semplificazione e rilancio del settore*, Doc. XVII-bis n. 2, 20 febbraio 2020.

<sup>190</sup> VILLANI M. e A., *Riforma del catasto: cosa prevede la legge delega*, 12 ottobre 2021, <https://www.diritto.it/riforma-del-catasto-cosa-prevede-la-legge-delega/>.

Tra le finalità delle delega vi è, appunto, anche la volontà di attuare una riforma del Catasto. Per questo motivo il Governo è stato delegato, con l'articolo 6, a soffermarsi su due aspetti rilevanti: da una parte dovrà impegnarsi ad effettuare una ricognizione e a modernizzare gli strumenti di mappatura degli immobili (comma 1) e dall'altra, a partire dal primo gennaio 2026, dovrà provvedere alla realizzazione di un nuovo sistema catastale (comma 2)<sup>191</sup>.

Al primo comma, si trovano indicati i criteri e i principi direttivi secondo i quali dovrà essere adeguata la disciplina relativa ai sistemi di rilevazione catastale, oltre al fatto che dovranno essere previsti degli strumenti che consentano ai Comuni e/o all'Agenzia delle Entrate di poter individuare in modo semplice il classamento dei seguenti immobili<sup>192</sup>:

- degli *“immobili attualmente non censiti o che non rispettano la reale consistenza di fatto, la relativa destinazione d'uso ovvero la categoria catastale attribuita”*;
- *“i terreni edificabili accatastati come agricoli”*;
- degli *“immobili abusivi, individuando a tal fine specifici incentivi e forme di trasparenza e valorizzazione delle attività di accertamento svolte dai comuni in quest'ambito”*.

In sostanza, nel primo step della riforma, che verrà attivato fin da subito, il Governo dovrà provvedere ad effettuare una ricognizione dell'attuale patrimonio immobiliare andando a mappare la situazione degli immobili in modo tale da verificare eventuali divergenze con quanto iscritto a Catasto, per individuare i cosiddetti “immobili fantasma”.

Al secondo comma, invece, la Legge delega prevede un piano da attuare in cinque anni e quindi disponibile a partire dal primo gennaio 2026: si tratta della vera e propria revisione del Catasto.

Le informazioni catastali dovranno essere integrate mediante l'introduzione di un sistema che contenga, oltre che alla rendita degli immobili, anche il valore patrimoniale del bene e una rendita individuata tenendo in considerazione i valori di mercato. Oltre a ciò, dovrà essere implementato un meccanismo che permetta l'adeguamento periodico dei suddetti valori e dovranno essere previste specifiche agevolazioni per gli immobili di interesse storico o artistico<sup>193</sup>.

---

<sup>191</sup> PALUMBO G., Riforma del catasto: verso il 1° gennaio 2026, 22 novembre 2021, Informazione Fiscale.

<sup>192</sup> AVENALE F., *Revisione e modernizzazione del catasto fabbricati: principi e criteri direttivi per la riforma*, IPSOA Quotidiano, 28 gennaio 2022; BIARELLA L., *Riforma Catasto: nuove regole entro il 2026*, [www.altalex.com](http://www.altalex.com), 09 marzo 2022,

<sup>193</sup> VILLANI M. e A., *Riforma del catasto: cosa prevede la legge delega*, 12 ottobre 2021, <https://www.diritto.it/riforma-del-catasto-cosa-prevede-la-legge-delega/>.



Detto ciò, sebbene all'articolo 6, comma 2, sia espressamente previsto che *“le informazioni rilevate secondo i principi di cui al presente comma non siano utilizzate per la determinazione della base imponibile dei tributi la cui applicazione si fonda sulle risultanze catastali e, comunque, per finalità fiscali”*, è difficile pensare che le suddette modifiche non andranno ad impattare sul sistema tributario italiano data la numerosità di tributi che hanno come base imponibile il valore catastale degli immobili oggetto della tassazione, tra cui anche il tributo oggetto del presente elaborato, ossia l'IMU.

## CAPITOLO QUARTO

### CASI PARTICOLARI DI SOGGETTIVITÀ PASSIVA IMU

L'obiettivo di questo capitolo dell'elaborato è quello di esaminare vari casi particolari, alcuni derivanti persino dall'ICI, che nel corso degli anni sono stati oggetto di approfondimenti e di chiarimenti sia da parte della giurisprudenza, sia da parte della prassi amministrativa. La finalità di questa panoramica è quella di comprendere ed esaminare alcune situazioni di soggettività passiva IMU per le quali è interessante vedere come si è evoluta la prassi e come per alcune la questione risulti essere ancora aperta.

#### 4.1 Alloggi sociali/IACP

Uno tra i punti che negli anni è stato oggetto di diversi contenziosi giurisprudenziali è quello relativo all'imposizione dell'Imposta Municipale Unica sugli alloggi sociali gestiti dalle Agenzie Territoriali per la Casa (ATC), ossia tutti quegli immobili che sono destinati all'esercizio dell'attività ricettiva sociale<sup>194</sup>. La questione relativa all'imposizione degli alloggi sociali sorse fin dall'introduzione dell'ICI, con la quale venne disposta l'esenzione dall'imposta a beneficio di tutti quegli immobili che fossero destinati all'utilizzo per attività di valenza sociale<sup>195</sup>.

Per poter beneficiare di tale esenzione dovevano sussistere due requisiti: uno in merito al fatto che il possessore dell'immobile doveva essere un ente non commerciale individuato ai sensi del TUIR e l'altro in relazione al fatto che l'attività a cui era destinato l'immobile rientrasse tra quelle individuate dalla norma stessa<sup>196</sup>.

Tale norma fu oggetto di diversi adeguamenti, uno fra tutti fu a seguito di quanto sollevato dalla Commissione Europea in una nota del 19 dicembre 2012. Nello specifico, la Commissione aveva riconosciuto il fatto che *"l'esenzione dall'IMU, concessa ad enti non commerciali che svolgono negli immobili esclusivamente le attività elencate all'articolo 7,*

---

<sup>194</sup> Si tratta degli immobili dell'ex IACP (Istituto Autonomo Case Popolari), ossia un ente che ha lo scopo di svolgere la propria attività a beneficio delle classi meno agiate mediante la costruzione e la gestione di alloggi popolari. Treccani, *IACP*, Diritto di Economia e Finanza, 2012.

<sup>195</sup> Articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/1992.

<sup>196</sup> Trattasi di quegli immobili *"destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive"*, articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. 504/1992.

*primo comma, lettera i), del decreto legislativo n. 504/92, non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato*". Secondo il parere della Commissione, infatti, la normativa IMU prevedeva la possibilità di applicare l'esenzione dall'imposta solo per quegli immobili ove non venivano svolte attività commerciali e non vi era la possibilità, come era stato previsto inizialmente per l'ICI, che gli immobili potessero beneficiare delle esenzioni seppur svolgendo la stessa attività ma in modalità commerciale.

La questione sorse a seguito di una decisione della Corte di Cassazione, a partire dal 2004, con la quale venne sancita l'esenzione dall'imposta IMU per le attività "oggettivamente" commerciali e a questo si collegò il problema della compatibilità dell'esenzione con la normativa dell'Unione in materia di concorrenza<sup>197</sup>. Questo perché, ai sensi della normativa dell'Unione Europea<sup>198</sup>, per determinare il carattere non economico di un'attività era necessario analizzare la natura, lo scopo e le norme che disciplinano l'attività stessa. Non era, infatti, sufficiente soffermarsi sul fatto che l'attività svolta fosse di carattere sociale per poterne escludere la natura economica<sup>199</sup>.

A tal proposito, quindi, con il Regolamento n. 200 del 2012 venne definito il concetto di attività di carattere non commerciale, secondo il quale le attività per essere considerate svolte secondo modalità non commerciali dovevano avere le seguenti caratteristiche:

- essere prive di scopo di lucro;
- non dovevano porsi in concorrenza con gli altri operatori del mercato che perseguivano uno scopo di lucro;
- dovevano essere espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà.

Per quanto concerne le attività ricettive la Commissione Europea sottolineò il fatto che *"l'esenzione è circoscritta alle attività svolte da enti non commerciali che prevedono l'accessibilità a determinate categorie di destinatari e [...], viene precisato che le attività devono essere dirette a persone con bisogni speciali temporanei o permanenti o a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari. Per beneficiare dell'agevolazione, l'ente può richiedere soltanto il versamento di una retta di*

---

<sup>197</sup> FIORILLI A. e LUPI R., *Esenzioni Ici/Imu, enti religiosi e imprese «sociali»*, Dialoghi trib., 2012, p. 675.

<sup>198</sup> Si fa riferimento in tal caso alla normativa sugli aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1 del TFUE.

<sup>199</sup> *Imposta Municipale Propria – Tributo per i servizi indivisibili – Enti non commerciali* (Istruzioni per la compilazione): Allegato del Decreto del 26 giugno 2014 relativo all'approvazione del modello di dichiarazione dell'IMU e della TASI per gli enti non commerciali.

*importo simbolico e in ogni caso non superiore alla metà del prezzo medio praticato per attività analoghe svolte da enti commerciali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio".*

Con l'introduzione dell'IMU in via sperimentale nel 2012, però, gli enti gestori dell'edilizia sociale videro applicarsi l'imposta patrimoniale anche sugli alloggi sociali, andando così incontro ad uno squilibrio finanziario, poiché molte volte l'imposta superava quelli che erano i proventi derivanti dai canoni applicati a coloro a cui erano stati assegnati gli alloggi medesimi<sup>200</sup>.

Il legislatore, allora, a partire dall'inizio del 2014 intervenne sulla normativa andando ad estendere l'esenzione dall'imposta IMU anche gli alloggi sociali poiché si trattava di una fattispecie equiparata a quella delle abitazioni principali<sup>201</sup>. A seguito di tale disposizione, però, iniziarono a scaturire davanti alle Commissioni tributarie le richieste di esenzione IMU, e i relativi rimborsi, in relazione alle imposte pagate nei due anni antecedenti.

Come appena visto, a seguito del D.L. n. 102 del 2013, il legislatore assimilò all'abitazione principale gli alloggi sociali, ossia quegli immobili definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008, per i quali venne prevista l'esenzione IMU. Mentre per gli alloggi assegnati dagli Istituti Autonomi per le Case Popolari (IACP) o gli enti di edilizia residenziale pubblica (quali ATER, ALER, ecc.) venne prevista la detrazione di duecento euro sull'imposta determinata applicando l'aliquota ordinaria sulla base imponibile.

Analizzando tali disposizioni, quindi, si può comprendere come non si possa configurare una coincidenza tra gli immobili assegnati dagli ex IACP e gli alloggi sociali, tanto che il legislatore ha configurato all'interno della disciplina due fattispecie autonome e differenti per le quali ha previsto in un caso l'esenzione e per l'altro l'applicazione di un'agevolazione consistente in una detrazione.

Su tale punto era intervenuto anche l'IFEL (Istituto per la Finanza e l'Economia Locale), mediante il dossier del 05 ottobre 2016, individuando l'esclusione dalla possibilità di

---

<sup>200</sup> SACCHETTO C. e BERTAGGIA L., *L'esenzione IMU a favore degli alloggi sociali: un orientamento giurisprudenziale da ripensare*, Fisco, 2020, p. 3455.

<sup>201</sup> La legge di Stabilità n. 147 del 2013 stabiliva, infatti, al comma 707 che *"all'articolo 13 del citato decreto-legge n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 2011, sono apportate le seguenti modificazioni: [...] L'imposta municipale propria non si applica, altresì: [...] b) ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008"*.

Inoltre, il D.L. n. 102 del 31 agosto 2013, all'articolo 2, commi 4 e 5 bis sanciva che: *"a decorrere dal 1° gennaio 2014 sono equiparati all'abitazione principale i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008"*.

estendere agli immobili IACP la disciplina prevista per gli alloggi sociali per i seguenti motivi:

- il primo derivava direttamente dalla disciplina: essa stabiliva espressamente l'applicazione dell'aliquota ordinaria e una detrazione di duecento euro sugli immobili IACP, indipendentemente dal fatto che si trattasse di alloggi sociali;
- il secondo motivo riguardava il lato economico: al D.L. n. 102 del 2013 venne allegata una relazione tecnica che individuava *“in circa 76 milioni di euro il gettito IMU su base annua delle abitazioni regolarmente assegnate dagli IACP (circa 600.000) rispetto al valore dell'esenzione degli alloggi sociali (circa 40.000 immobili), stimato in soli 17,5 milioni di euro”*.

Si può comprendere, analizzando soprattutto il secondo motivo, la giustificazione per cui il legislatore volle tenere distinte le due fattispecie.

A seguito dell'introduzione della nuova normativa IMU nel 2019, tale questione è riemersa, seppur sia rimasto praticamente inalterato il regime fiscale IMU previsto per gli immobili posseduti dagli IACP e per gli alloggi sociali. La normativa, infatti, al comma 749 ha previsto nuovamente l'applicazione della detrazione di 200 euro per gli immobili assegnati dagli IACP o dagli enti di edilizia residenziale, mentre ha previsto l'esonero per gli alloggi sociali qualora siano adibiti ad abitazione principale.

Allo stesso modo, però, il comma 741 della suddetta norma stabilisce che *“sono, altresì, considerate abitazioni principali [...] 3) i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale”*.

In questo modo, quindi, il legislatore ha rafforzato la tesi secondo cui non può essere estesa l'agevolazione degli alloggi sociali anche agli immobili assegnati dagli IACP, ma allo stesso tempo assume rilievo *“l'assimilazione dell'alloggio alle caratteristiche individuate dal Decreto Ministeriale 22 aprile 2008”* e il fatto che lo stesso sia adibito ad abitazione principale.

A tal proposito il Ministero dell'Economia e delle Finanze, durante un *Question Time* del 16 gennaio 2020, ha ulteriormente specificato che in merito alla parificazione legislativa tra gli alloggi IACP a quelli cosiddetti “sociali” ex D.L. n. 102/2013<sup>202</sup>: *“nel caso degli alloggi*

---

<sup>202</sup> DEBENEDETTO G., *Casi particolari di soggettività passiva IMU o altri obblighi*, Il Sole 24 Ore, 30 agosto 2021.

*sociali assume rilievo determinante per l'assimilazione la corrispondenza dell'alloggio alle caratteristiche individuate dal decreto ministeriale 22 aprile 2008 e il fatto che lo stesso sia adibito ad abitazione principale. Pertanto, si può concludere che rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione anche gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione laddove tali alloggi rientrino nella definizione di cui al decreto ministeriale appena citato".*

In questo modo, però, considerando gli alloggi assegnati dagli ex IACP analogamente a quelli sociali, non si vedrebbe mai applicata la disposizione prevista dal comma 749 relativa all'attuazione della detrazione.

#### **4.2 Fabbricati di coniugi residenti in Comuni diversi**

Una tra le tante questioni che da tempo, e ancora oggi, è sotto l'attenzione sia del legislatore che della giurisprudenza è quella relativa al riconoscimento dell'agevolazione IMU sull'abitazione principale qualora i coniugi risiedano in due immobili distinti.

Inizialmente, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, attraverso la Circolare n. 3/DF del 2012, aveva precisato che per abitazione principale *"si deve intendere l'immobile nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente"*, dichiarando che il legislatore aveva voluto collegare le agevolazioni per l'abitazione principale alla definizione di "nucleo familiare", unificando così il concetto di residenza anagrafica con quello di dimora abituale e stabilendo che l'individuazione dell'abitazione principale si sarebbe verificata solo qualora i due concetti fossero sussistiti contemporaneamente. Tale principio aveva come scopo quello di *"evitare comportamenti elusivi in ordine all'applicazione delle agevolazioni per l'abitazione principale [...] soprattutto per impedire che, nel caso in cui i coniugi stabilissero la residenza in due immobili diversi nello stesso comune, ognuno di loro potesse usufruire delle agevolazioni dettate per l'abitazione principale e per le relative pertinenze"*<sup>203</sup>.

Diversamente, invece, tale restrizione non fu prevista dal legislatore qualora gli immobili destinati ad abitazione principale fossero ubicati in due Comuni differenti, poiché si presumeva che in tale ipotesi il rischio dell'elusione dell'imposta fosse bilanciato con il

---

<sup>203</sup> La stessa Circolare aveva così esemplificato la fattispecie *"Se, ad esempio, nell'immobile in comproprietà fra i coniugi, destinato all'abitazione principale, risiede e dimora solo uno dei coniugi - non legalmente separati - poiché l'altro risiede e dimora in un diverso immobile, situato nello stesso comune, l'agevolazione non viene totalmente persa, ma spetta solo ad uno dei due coniugi. Nell'ipotesi in cui sia un figlio a dimorare e risiedere anagraficamente in altro immobile ubicato nello stesso comune, e, quindi, costituisce un nuovo nucleo familiare, il genitore perde solo l'eventuale maggiorazione della detrazione"*.

bisogno di dover trasferire residenza anagrafica e dimora abituale in un altro Comune, ad esempio per motivi lavorativi.

La questione in oggetto è un problema che risale dai tempi dell'ICI e che successivamente si è spostato sull'IMU<sup>204</sup>. A questo riguardo la Corte di Cassazione si era espressa inizialmente in materia ICI dichiarando che dal momento in cui un contribuente vive abitualmente in un immobile diverso da quello dove vive il resto della famiglia, esso non può usufruire del beneficio dell'esenzione dall'imposta. Di conseguenza, quindi, la sentenza si pronunciò stabilendo che l'esenzione per l'abitazione principale spettasse dal momento in cui sia il contribuente che i suoi familiari dimorassero abitualmente nella stessa abitazione<sup>205</sup>.

Qualche tempo dopo, la Cassazione tornò sulla questione riconfermando ancora una volta quanto detto in precedenza<sup>206</sup>, ossia che *“in tema d'imposta comunale sugli immobili (ICI), ai fini della spettanza della detrazione prevista, per le abitazioni principali (salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica), [...], occorre che il contribuente provi che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo”*.

Non mancarono, anche in questo caso, degli espedienti tra i contribuenti per poter evitare di versare l'imposta sugli immobili<sup>207</sup>, ad esempio attraverso il trasferimento della residenza anagrafica in una casa vacanza o la rappresentazione di false separazioni<sup>208</sup>.

Per evitare queste fattispecie volte all'evasione, il legislatore prevede, ai fini IMU, che per poter beneficiare dell'esenzione fosse necessario, oltre all'abituale dimora, che dovesse esserci anche la residenza anagrafica di tutti i componenti del nucleo familiare; in caso contrario, la normativa prevedeva l'applicazione dell'esonero per una sola delle unità immobiliari.

---

<sup>204</sup> ALBANESE S., *L'agevolazione Imu riconosciuta ai coniugi con doppie abitazioni genera spesso un'evasione d'imposta - Quali strumenti hanno le amministrazioni locali per combatterla?*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 7-8, p. 53.

<sup>205</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 14389/2010.

<sup>206</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 26947/2017.

<sup>207</sup> ALBANESE S., *L'agevolazione Imu riconosciuta ai coniugi con doppie abitazioni genera spesso un'evasione d'imposta - Quali strumenti hanno le amministrazioni locali per combatterla?*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 7-8, p. 53.;

<sup>208</sup> GLENDI G., *Agevolazione Ici/Imu per abitazione principale e separazione di fatto dei coniugi (Nota a Cass. civ., sez. VI, ord. 17 maggio 2018, n. 12050)*, Corriere trib., 2018, p. 2850.

Con l'ordinanza n. 20130 del 24 settembre 2020, la Corte di Cassazione si è occupata nuovamente della questione relativa al riconoscimento dell'agevolazione IMU, in questo caso in relazione ai coniugi che avevano trasferito la residenza in due immobili diversi a seguito di motivi di lavoro<sup>209</sup>.

In passato, però, la giurisprudenza si era già espressa in merito a tale fattispecie stabilendo che la condizione di necessità derivante da esigenze lavorative non fosse sufficiente per poter stabilire l'applicazione dell'esenzione<sup>210</sup>.

Si può quindi comprendere come ci fossero due orientamenti contrastanti tra loro in merito alla questione:

- da una parte, infatti, la giurisprudenza negava il beneficio per il coniuge che dimorava in un immobile diverso rispetto a quello ove risiedeva la restante parte del nucleo familiare<sup>211</sup>;
- dall'altra, invece, veniva ammessa la possibilità di beneficiare dell'agevolazione qualora sussistesse un'oggettiva necessità per i coniugi di mantenere le dimore in due immobili separati<sup>212</sup>.

Con la suddetta ordinanza, la Corte di Cassazione, invece, negò l'applicazione dell'agevolazione su entrambi gli immobili dichiarati da soggetti aventi residenze in due Comuni diversi, seppur per comprovate esigenze lavorative, poiché non vi era l'unitarietà del nucleo familiare.

Tale posizione deriva, perciò, da una stretta interpretazione, da parte della Cassazione, di quanto previsto dall'articolo 13, comma 2 del D.L. n. 201 del 2011 in merito alla "natura agevolativa" prevista per le abitazioni principali, ma finisce per essere in contrasto con la volontà della norma stessa di sgravare il prelievo fiscale sull'abitazione principale<sup>213</sup>.

---

<sup>209</sup> TREGLIA N., *L'esenzione IMU per l'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni diversi: problematiche interpretative e spunti di riflessione*, Riv. Trim. dir. Trib, 2021, p. 709.

<sup>210</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 12050 del 17 maggio 2010.

<sup>211</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 303 del 9 gennaio 2018 con la quale venne stabilito che "nel caso di specie, la sentenza impugnata si pone in evidente contrasto con il superiore principio, in quanto è pacifico tra le parti, che il nucleo familiare della ricorrente né risiede anagraficamente, né dimora abitualmente presso l'immobile oggetto di tassazione, mentre l'unica a risiedere abitualmente nell'immobile è solo la ricorrente, che, in tale situazione, non può invocare il diritto al riconoscimento dell'esenzione"; si veda anche Corte di Cassazione, sentenza n. 15439 del 7 giugno 2019.

<sup>212</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 12050 del 17 maggio 2010.

<sup>213</sup> TREGLIA N., *L'esenzione IMU per l'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni diversi: problematiche interpretative e spunti di riflessione*, Riv. Trim. dir. Trib, 2021, p. 709.



Paradossalmente, questa interpretazione comporterebbe una discriminazione tra chi ha deciso di instaurare un rapporto nel matrimonio e chi nell'unione civile<sup>214</sup>. Se, infatti, due coniugi, per esigenze lavorative, si trovano costretti a prendere la residenza in due Comuni diversi, secondo tale interpretazione, entrambi perderebbero il beneficio dell'esenzione. Mentre due soggetti legati dal vincolo dell'unione civile, trovandosi nella stessa situazione, potrebbero fruire entrambi dell'esenzione negli immobili ove hanno posto la residenza. In questo modo, si andrebbe incontro alla violazione degli articoli 3, 29 e 31 della Costituzione, atti ad agevolare la formazione di una famiglia.

Perciò si ritiene che sarebbe opportuno che fosse riconosciuta la possibilità di usufruire dell'agevolazione IMU almeno in capo ad uno dei coniugi in modo tale da evitare discriminazioni tra le due tipologie di convivenza.

Peraltro, l'ordinanza in commento pare contrastare anche con quanto stabilito dallo stesso articolo 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011 secondo il quale *“nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”* e quanto era stato ribadito con la Circolare n. 3/DF/2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In ogni caso, non pare possibile individuare un differente indice di capacità contributiva per un soggetto che possiede un'abitazione nello stesso Comune ove risiede il nucleo familiare rispetto a chi lo possiede in un Comune diverso<sup>215</sup>; oltre al fatto che teoricamente per esigenze lavorative sarebbe più logica l'esigenza di trasferire la propria residenza al di fuori del Comune ove risiede la restante parte del nucleo familiare.

Ancora una volta, con la lettera b) del comma 741 della Legge n. 160 del 2019, viene definito ai fini della “nuova IMU” il concetto di abitazione principale<sup>216</sup> con il quale si intende *“l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano*

---

<sup>214</sup> Cfr. MARINI G., *Sull'illegittimità della tassazione ai fini IMU dell'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni diversi*, postilla alla nota di TREGLIA N., *L'esenzione IMU per l'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni diversi: problematiche interpretative e spunti di riflessione*, Riv. Trim. dir. Trib., 2021, p. 724.

<sup>215</sup> Cfr. MARINI G., *Sull'illegittimità della tassazione ai fini IMU dell'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni diversi*, postilla alla nota di TREGLIA N., p. 727.

<sup>216</sup> Nel corso degli anni, ci sono stati diversi dibattiti sulla questione “abitazione principale”: in particolare, dal passaggio dall'ICI alla ormai vecchia IMU. Si legga a tal proposito MARCHETTI E. e LUPI R., *L'abitazione principale nell'Imu: cosa cambia davvero rispetto all'Ici?*, Dialoghi trib., 2012, p. 405.

*abituamente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”.*

In sintesi, quindi, è stato ripristinato quanto era già stato previsto in passato con l'articolo 13, comma 2 del D.L. n. 201/2011, in vigore fino a prima della disciplina appena citata.

Da ultimo, però, il D.L. n. 146 del 2021 ha sostituito quanto disposto dal sopracitato comma 741, ribadendo la previsione dell'agevolazione per l'abitazione principale, nel caso in cui i coniugi abbiano residenze diverse, sia qualora i due immobili siano ubicati nello stesso territorio comunale, sia qualora siano siti in Comuni diversi, sebbene l'agevolazione si applicherà ad una sola delle due abitazioni<sup>217</sup>.

Conseguentemente, questa norma sembrerebbe risolvere le diatribe che si sono susseguite negli anni a seguito delle diverse modalità di interpretazione delle norme da parte della Corte di Cassazione, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, e dei Comuni. Recentemente, inoltre, durante il Telefisco 2022, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ribadito come l'art. 5-*decies* del D.L. n. 146/2021 abbia modificato l'art. 1 comma 741 della Legge di Stabilità 2020, andando a riconoscere la *“facoltà di scegliere un immobile da qualificare come abitazione principale anche qualora i familiari del possessore abbiano residenza anagrafica e dimora abituale in immobili diversi siti in Comuni differenti”*<sup>218</sup>, a partire dall'anno 2022.

Non è ben chiaro dalla norma, però, quali siano le modalità con le quali il nucleo familiare debba individuare *“l'abitazione principale”* e se è necessaria la presentazione della dichiarazione IMU o una semplice comunicazione.

In sede del Telefisco 2022, è stato pertanto approfondita la questione precisando che *“in merito all'individuazione dell'immobile scelto dai componenti del nucleo familiare ai fini dell'esenzione dall'IMU, si ritiene che per lo stesso gravi in capo al soggetto passivo l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU, come del resto già puntualizzato nelle istruzioni alla dichiarazione Imu di cui al D.M. 30 ottobre 2012”*. Tale richiesta si ritiene opportuna poiché *“il Comune non è comunque in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.”*

---

<sup>217</sup> LOVECCHIO L., *Il MEF esclude le sanzioni per la mancata scelta in dichiarazione dell'abitazione principale esente IMU*, Il Fisco, 9/2022, p. 845.

<sup>218</sup> *Esenzione IMU per coniugi residenti in Comuni diversi valida solo dal 2022*, Eutekne.info, 22 aprile 2022.

Sempre in tal sede è stato richiesto se i Comuni possano accertare le annualità pregresse senza l'applicazione delle sanzioni poiché negli anni la norma tributaria ha subito delle modifiche e, date le diverse interpretazioni discordanti che ha avuto, la disciplina non è mai stata totalmente chiara. In merito a questo quesito è stato risposto ritenendo che la proposta possa essere accolta positivamente alla luce delle seguenti considerazioni, ossia che dal punto di vista normativo, *“l'articolo 10, comma 3, della legge 212/2000 chiarisce che: «Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma [...]»*<sup>219</sup>.

A seguito di tali considerazioni e interpretazioni, sembrerebbe per lo più risolta quella che negli anni è stata una questione molto dibattuta.

A seguito di tali considerazioni e interpretazioni, sembrerebbe per lo più risolta quella che negli anni è stata una questione molto.

In merito a tale questione si è finora parlato del caso in cui i coniugi abbiano residenze diverse, ma è rilevante soffermarsi a riflettere su quanto prevede la normativa qualora sia un altro componente del nucleo familiare a risiedere in un altro immobile.

Come si è già detto in precedenza, ai fini IMU, è prevista l'esenzione sull'abitazione principale, ossia l'immobile in cui il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Tale disposizione prevede, altresì, che qualora un componente del nucleo familiare abbia stabilito la residenza in un altro immobile, diverso da quello dove risiede il resto del nucleo familiare, l'esenzione è concessa per uno solo dei due immobili.

Innanzitutto, è bene precisare che l'espressione “nucleo familiare” non è oggetto di una definizione univoca nel nostro ordinamento, bensì si tende a far coincidere questa definizione con quella di “famiglia anagrafica”, definita nell'articolo 4 del D.P.R. n. 223 del 1989 come un *“insieme di persone legate da vincoli di matrimonio, parentela, affinità,*

---

<sup>219</sup> Negli stessi termini si era espressa anche la Corte di Cassazione con la sentenza n. 10126/2019 ribadendo che *“in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la Corte ha già avuto modo di affermare il principio di diritto in virtù del quale: «l'incertezza normativa oggettiva che – ai sensi del Dlgs 546/1992, articolo 8; del Dlgs 472/1997, articolo 6, comma 2; della legge 212/2000, articolo 10, comma 3 – costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione”*.

*adozione, tutela o da vincoli affettivi, coabitanti ed aventi dimora abituale nello stesso comune*". Secondo tale formulazione, quindi, si arriverebbe alla conclusione secondo cui qualora un membro della famiglia non coabitasse e non avesse residenza anagrafica nello stesso Comune, si andrebbero a creare più nuclei familiari.

Secondo quanto disposto dalle norme più recenti <sup>220</sup> i componenti del medesimo nucleo familiare che hanno dimora abituale e residenza anagrafica in immobili diversi, possono usufruire del beneficio su un solo immobile, a prescindere che essi siano situati nello stesso Comune o in Comuni diversi.

Pertanto, se da una parte viene chiarito come non possano più essere esclusi dall'esenzione tutti gli immobili dei membri di una stessa famiglia, dall'altra l'esenzione viene comunque limitata ad una sola abitazione<sup>221</sup>.

Risulta, pertanto, da tale disciplina che ad esempio qualora un figlio dovesse trasferire la residenza per esigenze di studio in un altro Comune, diverso da quello dove risiedono i propri genitori, solo una delle due abitazioni potrebbe beneficiare dell'esenzione.

In conclusione, quindi, se da una parte la modifica normativa risulta idonea a prevenire situazioni fraudolente messe in atto mediante il cambio fittizio della residenza anagrafica, dall'altra colpisce situazioni in cui per esigenze lavorative, di studio o familiari è necessario lo spostamento della residenza. A queste condizioni, inoltre, si andrebbero a creare delle situazioni di disparità su alcune persone appartenenti ad un nucleo familiare, quali i coniugi non separati ed uniti civilmente e i figli, rispetto alle coppie di fatto e ai coniugi separati, prevedendo nel primo caso una sola esenzione, mentre nel secondo caso il beneficio spetterebbe su entrambi gli immobili.

### **4.3 Fabbricati di coniugi legalmente separati**

Una tra le questioni ancora oggi oggetto di discussione, è quella relativa all'agevolazione sull'abitazione principale in caso di separazione tra i coniugi.

Inizialmente, nel 2012, venne introdotta con l'articolo 4, comma 12-quinquies, D.L. n. 16, una specifica norma con la quale veniva individuato nel coniuge assegnatario dell'abitazione il soggetto passivo ai fini IMU, in quanto titolare di un diritto reale

---

<sup>220</sup> Cfr. articolo 1, comma 741, lettera b) della Legge n. 160/2019 recentemente modificato dall'articolo 5-*decies* del D.L. n. 146 del 2021.

<sup>221</sup> <https://www.federnotizie.it/novita-in-materia-di-imu-per-i-componenti-di-un-medesimo-nucleo-familiare/>.

sull'immobile, ossia quello di abitazione. Al contrario, al coniuge non assegnatario veniva rimosso l'onere del pagamento dell'imposta.

In questa prima versione della norma si faceva riferimento alla "casa coniugale", considerando quindi unicamente i coniugi, e la giurisprudenza aveva stabilito che qualora non ci fossero stati figli o nel caso in cui questi fossero già maggiorenni, in caso di separazione o divorzio, la casa non poteva essere assegnata all'altro coniuge nella forma di contributo al mantenimento poiché non avrebbe avuto funzione assistenziale<sup>222</sup>.

Con l'introduzione della "nuova IMU", invece, la normativa ha subito delle modifiche, vale a dire che non fa più riferimento al "coniuge assegnatario" e quindi alla "casa coniugale", ma al "genitore affidatario dei figli" e di conseguenza alla "casa familiare". Si riporta, a questo scopo, il confronto dei testi normativi sulla questione in oggetto:

<b>Articolo 13, comma 2, lettera c), D.L. n. 201 del 2011</b>	<b>Articolo 1, comma 741, lettera c), Legge n. 160/2019</b>
<i>"c) alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio"</i>	<i>"4) la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso"</i>

La disciplina della "nuova IMU" individuata all'articolo 1, comma 741, quindi, continua a prevedere l'assimilazione della casa familiare, assegnata al genitore affidatario dei figli, all'abitazione principale, anche qualora non ci fosse stato un rapporto coniugale tra i due genitori.

In occasione del Telefisco, il 30 gennaio 2020, in merito a tale questione furono posti due interrogativi. Con il primo quesito è stato chiesto se, anche nel caso in cui non ci siano figli, la soggettività passiva venga attribuita all'assegnatario dell'abitazione, ma il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha replicato precisando che *"dal chiaro tenore letterale della disposizione di cui al comma 741 dell'articolo 1, alla lettera c), della legge di Bilancio 2020,*

---

<sup>222</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 6979 del 22 marzo 2007. DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 131.

*emerge che l'assimilazione all'abitazione principale e quindi il regime di esenzione dall'Imu riguarda esclusivamente il caso di assegnazione della casa familiare «al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice», circostanza che comporta altresì la costituzione, ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, del diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso. Al di fuori di tale previsione normativa, di carattere peraltro agevolativo, non suscettibile quindi di interpretazione estensiva, trovano applicazione le regole ordinarie che disciplinano il tributo».*

Con il secondo quesito è stato chiesto se la nuova disciplina sia applicabile anche nella situazione in cui venga assegnata un'abitazione diversa da quella che era in precedenza adibita a "casa familiare" in presenza di più proprietà dei coniugi. In merito a questa fattispecie, il Dipartimento fa notare come il legislatore abbia fatto specificatamente riferimento alla "casa familiare" che è identificabile *"nell'ambiente domestico"*<sup>223</sup> in cui sono cresciuti i figli e quindi *"nel luogo degli affetti, degli interessi, e delle abitudini in cui si esprime la vita familiare e si svolge la continuità delle relazioni domestiche, centro di aggregazione e di unificazione dei componenti del nucleo, complesso di beni funzionalmente organizzati per assicurare l'esistenza della comunità familiare"*<sup>224</sup>.

Infine, con la Circolare 1/DF del 18 marzo 2020 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha precisato che, come era stato previsto con la sentenza n. 6979 del 2007, *"in caso di separazione senza figli o con figli maggiorenni e autosufficienti, la giurisprudenza ritiene che la casa coniugale non possa essere assegnata ad uno dei due coniugi a titolo di contributo al mantenimento, in sostituzione dell'assegno di mantenimento, non avendo l'assegnazione una funzione assistenziale"*.

Si può quindi affermare che ai fini applicativi la disciplina è rimasta invariata, se non con la differenza delle definizioni della "casa familiare", l'individuazione della quale, in caso di contestazione, spetta al giudice di merito.

---

<sup>223</sup> Cfr. Corte di cassazione, sentenza n. 1545 del 2006.

<sup>224</sup> Cfr. Corte cassazione, Sezioni unite, n. 13603 del 2004.

#### 4.4 Fabbricati concessi in comodato

Altra fattispecie sulla quale si vuole porre l'attenzione è quella relativa all'imposta prevista sulle unità immobiliari concesse in comodato a parenti in linea retta entro il primo grado<sup>225</sup>, i quali le impiegano come abitazione principale.

Ricordiamo che, secondo quanto previsto dall'articolo 1803 del codice civile, il comodato *“è il contratto col quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuto. Il comodato è gratuito”*.

Nel corso degli anni la disciplina relativa al comodato gratuito in relazione dell'imposta IMU è variata.

Inizialmente, infatti, per gli anni 2014 e 2015 fu previsto che il Comune avesse la facoltà di assimilare ad abitazione principale quegli immobili che fossero stati concessi in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado, a patto che tali la utilizzassero in qualità di abitazione principale<sup>226</sup>. Qualora fossero sussistiti tali requisiti, il soggetto passivo avrebbe avuto diritto ad una agevolazione che operava:

- o, *“limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500”*;
- oppure, *“nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro annui”*.

In pratica, ai fini IMU, era prevista l'esenzione qualora il valore della rendita catastale fosse di un importo inferiore a 500 euro, mentre era previsto il versamento dell'IMU, con l'applicazione dell'aliquota ordinaria, per il valore della rendita catastale eccedente i 500 euro. Inoltre, qualora il nucleo familiare del comodatario avesse avuto un ISEE di importo inferiore a 15.000 euro annui, l'esenzione era prevista per l'importo totale dell'imposta dovuta<sup>227</sup>.

A seguito della Legge di Stabilità 2016, la disciplina relativa alla questione degli immobili in comodato è stata interamente rivisitata.

Infatti, quanto era stato previsto per gli anni precedenti fu completamente rivoluzionato in favore di un regime unitario che prevede una riduzione del cinquanta per cento della

---

<sup>225</sup> Vale a dire genitori e figli secondo quanto disposto dagli articoli 74 e successivi del codice civile.

<sup>226</sup> *“Comodato gratuito ai fini IMU”*, [https://www.amministrazionecomunali.it/iuc/comodato\\_gratuito.php](https://www.amministrazionecomunali.it/iuc/comodato_gratuito.php).

<sup>227</sup> D.L. n. 47 del 28 marzo 2014.

base imponibile<sup>228</sup>, uniformando il trattamento degli immobili concessi in comodato a quanto previsto per gli immobili inagibili e quelli storici.

La nuova disciplina prevedeva l'applicazione della riduzione a condizione che<sup>229</sup>:

- il comodatario<sup>230</sup> fosse un parente in linea retta entro il primo grado del soggetto passivo e che adibisse l'immobile ad abitazione principale;
- il comodante possedesse, oltre alla propria abitazione principale, unicamente l'immobile dato in comodato in tutto il territorio italiano e risiedesse nello stesso Comune dove era ubicata la casa oggetto del comodato<sup>231</sup>.
- il contratto di comodato fosse registrato<sup>232</sup>.

Nel dettaglio, per poter usufruire della riduzione dell'imponibile IMU, la norma prevedeva l'obbligo della registrazione del contratto di comodato a prescindere dal fatto che la stessa non fosse obbligatoria ai sensi di legge. Pertanto, sia nel caso in cui il contratto fosse stato scritto sia nel caso fosse stato verbale, la registrazione risultava essere la condizione indispensabile per poter beneficiare dell'agevolazione, sebbene fosse "impensabile" che ad esempio tra genitori e figli venisse stipulato un contratto. D'altro canto, però, la registrazione del contratto risultava essere l'unico modo per verificare la coincidenza tra la residenza del comodatario e l'unità immobiliare oggetto del comodato<sup>233</sup>.

---

<sup>228</sup> A tal proposito si riporta quanto disposto dall'articolo 13 del D.L. 201/2011, al comma 3: "*La base imponibile è ridotta del 50 per cento: [...] per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9; ai fini dell'applicazione delle disposizioni della presente lettera, il soggetto passivo attesta il possesso dei suddetti requisiti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23*".

<sup>229</sup> LOVECCHIO L., *Prime risposte ai dubbi applicativi sull'agevolazione Imu/tasi per gli immobili in comodato gratuito*, Il Fisco, 2016, p. 1129.

<sup>230</sup> Ovvero, colui che riceve il bene oggetto del comodato. Il comodante, invece, è colui che dà il bene in comodato.

<sup>231</sup> Tale requisito era stato previsto per evitare che il comodante sfruttasse la possibilità di effettuare lo sdoppiamento fittizio della residenza in modo tale da accumulare le agevolazioni sia del comodato che di abitazione principale. LOVECCHIO L., *Prime risposte ai dubbi applicativi sull'agevolazione Imu/tasi per gli immobili in comodato gratuito*, Il Fisco, 2016, p. 1130.

<sup>232</sup> A questo scopo, quindi, secondo quanto disposto dall'articolo 5 del D.P.R. n. 131 del 1986, il contratto di comodato deve essere stipulato e registrato in forma scritta presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione. Il contratto di comodato, però, non rientra fra i contratti per i quali, secondo l'articolo 1350 del codice civile, è previsto l'obbligo della forma scritta *ad substantiam*; anzi, il contratto di comodato potrebbe essere concluso anche verbalmente tra le parti, senza che ci sia alcun obbligo di registrazione.

<sup>233</sup> La risoluzione 1/DF/2016, dopo aver ribadito che il comodato può essere redatto sia in forma scritta che verbale, ha ricordato che esso, se scritto, deve essere registrato entro 20 giorni dalla data di stipula. Per i



Tra i dubbi sorti inizialmente ci fu quello relativo al requisito del possesso di un solo immobile in aggiunta a quello adibito ad abitazione principale. Leggendo infatti la definizione di immobile, ai fini IMU, sono considerati tali i fabbricati, i terreni e le aree fabbricabili. Per questo motivo, quindi, leggendo la norma secondo il suo significato testuale, il solo possesso di un terreno, o comunque di una pertinenza appartenente alla stessa categoria catastale, oltre all'abitazione principale, determinava la perdita del diritto alla riduzione della base imponibile.

A questo proposito, attraverso le risposte trasmesse da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze durante il Telefisco del 28 gennaio 2016<sup>234</sup>, venne sostenuto il concetto secondo il quale *“la norma di favore si colloca nell'ambito del regime delle agevolazioni riconosciute per gli immobili ad uso abitativo [...] e laddove richiama in maniera generica l'immobile [...] deve intendersi riferita all'immobile ad uso abitativo”*, arrivando alla conclusione che *“il possesso di un terreno agricolo o di un negozio in comproprietà con i fratelli non impedisce il riconoscimento dell'agevolazione”*.

A sostenere tale interpretazione fu anche la Risoluzione n. 1/DF del 17 febbraio 2016 dove ancora una volta venne sostenuto che il fatto che il comodante sia in possesso *“di un altro immobile che non sia destinato a uso abitativo non impedisce il riconoscimento dell'agevolazione”* ed, inoltre, che *“nel caso in cui venga concesso in comodato l'immobile unitamente alla pertinenza, a quest'ultima si applicherà lo stesso trattamento di favore previsto per la cosa principale nei limiti comunque fissati dal comma 2 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, in base al quale per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo”*. Analogamente, non venne prevista l'esclusione dall'agevolazione per il possesso di un immobile, in aggiunta a quello adibito ad abitazione principale, qualora si trattasse di un immobile rurale ad uso strumentale.

---

contratti verbali, invece, limitatamente al godimento del beneficio, la registrazione potrà essere effettuata previa presentazione del modello di richiesta di registrazione (modello 69) in duplice copia in cui, come tipologia dell'atto, dovrà essere indicato *“Contratto verbale di comodato”*. PELLINO R., *Immobili in comodato a parenti: riduzione base imponibile Imu/Tasi*, Euroconference news, 15 giugno 2017.

<sup>234</sup> Il quesito in oggetto riportava la seguente formulazione *“La concessione in comodato di una abitazione al genitore o al figlio consente l'abbattimento della base imponibile Imu del 50%, ciò a condizione che il concedente non possieda altri immobili a parte quello concesso in comodato e la propria abitazione principale. Questo vuol dire, ad esempio che il possesso di un terreno agricolo o di un negozio in comproprietà con i fratelli impedisce tale agevolazione?”*

Vennero affrontati, in tal senso, due casi a titolo esemplificativo:

- uno riguardante la comproprietà dell'immobile concesso in comodato ad un parente in linea retta, in cui uno dei due proprietari fosse proprietario di un altro immobile adibito ad abitazione e sito in un Comune diverso rispetto a quello dell'immobile oggetto del comodato. In merito a questo punto, il Ministero dell'Economia e delle Finanze si è espresso precisando che la spettanza dell'agevolazione ricadesse solo sulla quota del comproprietario non titolare di ulteriori immobili. Diverso sarebbe stato il caso in cui l'immobile posseduto dal comodatario fosse ubicato nello stesso Comune.

Si può notare come in questo caso l'individuazione della spettanza o meno dell'agevolazione sia da verificare in modo individuale su ciascun comodante dell'immobile;

- il secondo caso analizzato, invece, era quello di un soggetto che possiede due immobili adibiti ad uso abitativo, di cui uno in comproprietà e sito in un Comune e un altro posseduto per l'intera quota, sito in un Comune diverso rispetto al primo e concesso in comodato. A riguardo il Ministero dell'Economia e delle Finanze precisò come non fosse applicabile l'agevolazione in quanto il soggetto, diversamente da quanto disposto dalla norma, è in possesso di più di un immobile ubicato nel territorio italiano. L'agevolazione sarebbe invece spettata qualora entrambi gli immobili fossero stati ubicati nello stesso Comune.

Riassumendo quindi, l'agevolazione risulta applicabile quando il comodante possiede al massimo due immobili adibiti ad uso abitativo, entrambi siti nello stesso Comune, dei quali uno adibito ad abitazione principale del soggetto stesso e uno concesso in comodato ad un parente in linea retta entro il primo grado, che lo utilizza come abitazione principale.

Tra i requisiti prima menzionati troviamo anche quello relativo al fatto che la riduzione è prevista qualora il comodante risieda anagraficamente e dimori<sup>235</sup> in via abituale in un immobile sito nello stesso Comune ove si trova il fabbricato concesso in comodato<sup>236</sup>.

---

<sup>235</sup> L'articolo 43 del codice civile stabilisce che *"il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale"*.

<sup>236</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 265.

Conseguentemente, non è sufficiente che il comodante dimori abitualmente nel Comune dove è collocato l'immobile in comodato, ma è altresì necessario che tale soggetto sia anagraficamente iscritto in quello stesso Comune<sup>237</sup>.

Per quanto concerne la “nuova IMU”, al comma 747 dell'articolo 1 della Legge n. 160/2019, la disciplina ripercorre quanto era già stato previsto in precedenza con l'articolo 13 del D.L. n. 201/2011, riconfermando l'agevolazione con la quale viene ridotta del 50% la base imponibile delle unità immobiliari che sono concesse in comodato a parenti in linea retta entro il primo grado, sempre in base a prestabilite condizioni<sup>238</sup>.

Rispetto a quanto previsto in precedenza, è da aggiungersi, a seguito di quanto previsto dall'articolo 1, comma 1092, Legge n. 145/2018, l'estensione dell'agevolazione anche per il coniuge superstite del comodatario qualora ci siano figli minori.

In merito alle condizioni attraverso le quali si innesca l'agevolazione, la nuova disciplina riporta quanto era già stato previsto in precedenza, ossia quanto poc'anzi analizzato.

Secondo quanto disposto dal comma 769 della nuova disciplina, infine, per poter usufruire dell'abbattimento della base imponibile è necessario che venga presentata la dichiarazione IMU *“entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta”*.

#### **4.5 Fabbricati di interesse storico o artistico**

Argomento di rilievo in ambito IMU è anche quello relativo ai fabbricati di interesse storico o artistico. Si tratta di quegli immobili che sono oggetto di vincolo diretto ai sensi dell'articolo 10 del *“Codice dei beni culturali e del paesaggio”* approvato con D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004<sup>239</sup>. Tali “immobili vincolati” sono sempre stati oggetto di trattamenti fiscali di favore, in applicazione anche di quanto previsto dall'articolo 9 della Costituzione,

---

<sup>237</sup> Risoluzione n. 1/DF del 17 febbraio 2016.

<sup>238</sup> BIANCHI R., *Si alla riduzione per gli immobili dati in uso gratuito ai parenti se il contratto è registrato*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020.

<sup>239</sup> Tale articolo stabilisce che: *“1. Sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico [...]”*.

ossia che *“la Repubblica promuove lo sviluppo e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione.”*

In ambito fiscale, in termini di agevolazioni, con l'ICI era stata prevista una tassazione calcolata su una base imponibile determinata a seguito dell'applicazione di moltiplicatori alla rendita catastale; quest'ultima veniva calcolata attraverso l'applicazione della tariffa d'estimo minore<sup>240</sup> tra quelle previste per le abitazioni della zona ove era sito l'immobile<sup>241</sup>.

In tal senso, l'agevolazione era stata ritenuta applicabile dalla Corte di Cassazione anche per quegli edifici che fossero solo parzialmente vincolati o qualora un immobile fosse oggetto di interventi di recupero<sup>242</sup>.

Successivamente, con l'introduzione dell'IMU invece, fu disposto il calcolo dell'imposta sulla base di un regime che prevedeva la riduzione del cinquanta per cento della base imponibile<sup>243</sup>. In altre parole, con quest'ultima disposizione fu stabilito che taluni immobili fossero soggetti ad un prelievo pari alla metà di quanto previsto per gli altri immobili appartenenti alle stesse categorie catastali e aventi il medesimo valore<sup>244</sup>.

Questi trattamenti di vantaggio comportarono il dubbio che le norme a favore degli “immobili vincolati” potessero essere considerati illegittimi nei confronti degli articoli 3 e 53 della Costituzione, ma in due precise situazioni la Corte Costituzionale ritenne legittimo il trattamento favorevole di tali immobili.

Inizialmente con la sentenza n. 346 del 2003 con la quale ritenne che *“nessun dubbio può sussistere sulla legittimità della concessione di un beneficio fiscale relativo agli immobili di interesse storico o artistico, apparendo tale scelta tutt'altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, secondo comma, della Costituzione”* e successivamente, nel 2016, con la sentenza n. 111 con la quale decise che *“il fondamento del trattamento fiscale più favorevole riservato ai beni di*

---

<sup>240</sup> La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2442/1999, aveva affermato inoltre che doveva essere intesa come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore.

<sup>241</sup> Ciò è quanto era previsto dall'articolo 2, comma 5 del D.L. n. 16 del 1993.

<sup>242</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 5518 del 9 marzo 2011.

<sup>243</sup> Ciò è quanto era previsto inizialmente dall'articolo 13, comma 3 del D.L. n. 201 del 2011, successivamente, dall'articolo 4, comma 5 del D.L. n. 16 del 2012 e, infine, con la legge che ha introdotto la nuova IMU nel 2012.

<sup>244</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 248.

*interesse culturale va rinvenuto nella considerazione che la proprietà di tali beni denota una capacità contributiva ridotta, per effetto degli oneri che la normativa di settore impone ai loro titolari”.*

La Corte Costituzionale faceva, infatti, riferimento al complesso di vincoli e limiti che gravano sui proprietari degli immobili di interesse storico o artistico in qualità di misure di protezione in modo tale da impedire che tali immobili siano:

- *“distrutti, deteriorati, danneggiati o adibiti ad usi non compatibili con il loro carattere storico o artistico oppure tali da recare pregiudizio alla loro conservazione”* (articolo 20 del D.Lgs. n. 42/2004);
- rimossi, spostati, trasferiti o modificati senza l'autorizzazione del Ministero (articolo 21 del D.Lgs. n. 42/2004).

Sempre mediante la sentenza n. 111 del 2016, la Corte Costituzionale aveva negato la possibilità di estendere il trattamento di favore agli immobili oggetto del vincolo “indiretto”, cioè il vincolo in base al quale viene protetta la cosiddetta “quinta”, ossia il contesto in cui il bene culturale si inserisce<sup>245</sup>.

Successivamente la Corte di Cassazione si era espressa su tale punto, in materia ICI (ma tale concetto è estendibile anche in materia IMU), facendo notare come i vantaggi previsti per gli immobili di interesse storico e artistico debbano essere riconosciuti esclusivamente ai fabbricati soggetti al vincolo diretto<sup>246</sup>, ritenendo irragionevole che gli

---

<sup>245</sup> Le definizioni di vincolo diretto e indiretto sono state riprese anche nella sentenza n. 694 del 2020 del T.A.R. del Veneto in materia di beni culturali con la quale sono stati definiti:

- il vincolo diretto come quel vincolo *“che riguarda le cose immobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico”*: esso grava per legge sugli immobili di tal tipo che appartengano *“allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro”*, sì che il relativo decreto ha natura ricognitiva, e assume lo scopo pratico di consentire una trascrizione con efficacia pubblicitaria nei registri immobiliari, mentre va costituito con un apposito provvedimento, di carattere stavolta costitutivo, se il bene immobile appartiene a soggetti diversi da quelli elencati. Così il vigente art. 10 del d. lgs. 22 gennaio 2004 n°42, in sostanza riproduttivo delle abrogate norme degli artt. 1 e 3 della l. 1° giugno 1939 n°1089”;
- il vincolo indiretto come quel vincolo in base al quale *“il Ministero ha facoltà di prescrivere le distanze, le misure e le altre norme dirette ad evitare che sia messa in pericolo l'integrità dei beni culturali immobili, ne sia danneggiata la prospettiva o la luce o ne siano alterate le condizioni di ambiente e di decoro”*, così come previsto ora dall'art. 45 comma 1 del citato d. lgs. 42/2004 e in precedenza dall'art. 21 della l. 1089/1939. È il vincolo volto a proteggere la cd. “quinta”, ovvero il contesto in cui il bene culturale si inserisce: si fa l'esempio di un palazzo storico concepito come sito al centro di un'area libera, che perderebbe la propria identità se venisse circondato da costruzioni moderne su quell'area realizzate”.

<sup>246</sup> Sentenza n. 1695 del 24 gennaio 2018.

immobili soggetti al vincolo indiretto siano soggetti ad un trattamento diverso rispetto agli immobili ordinari, argomentando così la questione<sup>247</sup>:

- il fondamento del trattamento fiscale più favorevole riservato ai beni di interesse culturale, oggetto di vincolo diretto, va rinvenuto nella considerazione che la proprietà di tali beni denota una capacità contributiva ridotta, per effetto degli oneri che la normativa di settore impone ai loro titolari, quali l'obbligo di restaurare, conservare, chiedere autorizzazione, vincoli rispetto all'utilizzo, vincoli rispetto alla destinazione, etc.;
- gli oneri che gravano sui proprietari di immobili soggetti a vincolo indiretto sono strutturalmente diversi da quelli che ricadono sul proprietario del bene assoggettato a vincolo diretto, poiché:
  - o nel caso di un bene direttamente vincolato, oggetto di protezione è direttamente il bene, che il proprietario è obbligato a preservare con le sue caratteristiche intrinseche, nella sua integrità e originalità e ciò richiede impegno costante, l'impiego di specifiche tecniche e metodi di intervento manutentivo, e che può comportare spese particolarmente ingenti;
  - o nel caso di un bene solo indirettamente vincolato, la Corte Costituzionale ritiene che oggetto di protezione non sia il bene stesso, ma il contesto ambientale o di prospettiva nel quale l'immobile di interesse si inserisce, e a garanzia del quale l'amministrazione può imporre, a carico dei beni in esso ricadenti, prescrizioni di vario tipo, ma non assimilabili al generale obbligo conservativo del bene culturale vero e proprio;
- oltre ai diversi obblighi di conservazione, la diversità del trattamento legale degli immobili di diretto interesse culturale, si manifesta anche nella subordinazione a regime autorizzativo e di previa denuncia delle principali facoltà di godimento e disposizione dei beni stessi che non trova corrispondenza nel regime dei beni soggetti a prescrizioni di tutela indiretta;
- la Corte di Cassazione sottolinea che tali considerazioni non escludono il caso in cui, tenuto conto della particolare condizione dei beni soggetti a vincolo indiretto, lo

---

<sup>247</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 249.

BAGAROTTO E.M., *Considerazioni sull'interpretazione estensiva ed analogica delle disposizioni che riconoscono benefici fiscali: lo strano caso degli immobili vincolati in base alla legge speciale per Venezia*, in Riv. trim. dir. trib., 2019, p. 247.

stesso legislatore possa, ove lo ritenga opportuno nell'esercizio della sua discrezionalità, prevedere per essi distinte e proporzionate forme di agevolazione fiscale.

Anche con la disciplina della "nuova IMU" è stata confermata ulteriormente la disciplina di vantaggio prevista dalle norme antecedenti<sup>248</sup>. Il comma 747 della Legge n. 160 del 2019, infatti, stabilisce che *"la base imponibile è ridotta del 50 per cento nei seguenti casi: a) per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42"*.

#### **4.6 Fabbricati inagibili o inabitabili**

Attraverso il comma 747 della Legge n. 160 del 2019 poc'anzi osservato, con il quale è stata prevista l'agevolazione IMU per quegli immobili di interesse storico e artistico, il legislatore è voluto intervenire decidendo di applicare lo sgravio fiscale anche per quei soggetti a cui appartengono fabbricati inagibili o inabitabili.

Tale disciplina è, in realtà, una replica di quanto era già stato previsto, inizialmente, in materia ICI con l'articolo 8, D.Lgs. n. 546 del 1992, e successivamente con l'introduzione dell'IMU attraverso l'articolo 13, comma 3, lettera b) del D.L. n. 201 del 2011.

È bene ricordare che gli immobili inagibili o inabitabili che possono usufruire della riduzione sono quelli che non possono essere utilizzati, anche per usi difforni rispetto alla destinazione originaria. Non si applica, invece, la riduzione per quegli immobili che sono oggetto di interventi di demolizione o di recupero del patrimonio edilizio<sup>249</sup>, fino alla data di ultimazione dei lavori.

Con l'introduzione della "nuova IMU", il legislatore ha riconfermato la previsione del beneficio dell'abbattimento del cinquanta per cento della base imponibile per *"b) per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni"*.

---

<sup>248</sup> GARRINI F., *Fabbricati storici: la verifica del vincolo per la riduzione Imu*, Euroconference news, 29 settembre 2021.

<sup>249</sup> A questi immobili oggetto di interventi di demolizione o di recupero del patrimonio edilizio si determina la base imponibile in relazione al valore dell'area su cui sono siti ai sensi dell'articolo 1, comma 747, Legge n. 160 del 2019. GARRINI F., *La riduzione Imu al 50% per il fabbricato inagibile*, Euroconference news, 04 marzo 2021.

Come riporta il comma stesso, “l’inagibilità o inabitabilità è accertata dall’ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione”. In alternativa, però, “*il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la dichiarazione di inagibilità o inabitabilità del fabbricato da parte di un tecnico abilitato, rispetto a quanto previsto dal periodo precedente*”.

In questo secondo caso, l’agevolazione sarà fruibile dalla data di presentazione della dichiarazione sostitutiva, fino alla data in cui sussistano le condizioni e l’effettivo inutilizzo del bene. In caso di variazione delle condizioni, sarà onere del contribuente presentare un’ulteriore dichiarazione al Comune con la quale attesti il venir meno dei requisiti per poter continuare ad usufruire dell’agevolazione<sup>250</sup>.

Come è possibile notare, la norma in oggetto contiene sia le disposizioni relative alla riduzione della base imponibile del cinquanta per cento per gli immobili di interesse storico e artistico, sia per gli immobili dichiarati inagibili o inabitabili. A tal proposito, però, la norma non fa alcun riferimento alla possibilità o meno di applicare il doppio beneficio, ossia la doppia riduzione della base imponibile, qualora sul fabbricato sussistano sia i requisiti per l’inutilizzo, sia quelli per identificarlo come immobile di interesse storico o artistico<sup>251</sup>.

Su questo tema il Dipartimento dell’Economia e delle Finanze, in occasione del Telefisco del 28 gennaio 2016, si è espresso dichiarando incompatibili e, di conseguenza non cumulabile il doppio sgravio, le condizioni relative ad immobili storici che allo stesso tempo siano dichiarati inagibili<sup>252</sup>.

---

<sup>250</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L’imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 257.

<sup>251</sup> TURRIZIANI M., *Cumulabili le agevolazioni Imu per i fabbricati inagibili e per i fabbricati di interesse storico*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 9-10, p. 87.

<sup>252</sup> Diversamente, invece, è stata dichiarata cumulabile la riduzione del cinquanta per cento della base imponibile nella situazione in cui si tratti di un immobile storico concesso in comodato. La risposta fornita infatti fu: “*Nell’ipotesi di immobile storico o artistico concesso in comodato le finalità sottese alla concessione dei due benefici non appaiono incompatibili tra loro e, pertanto, il contribuente versa sul 25% della base imponibile. Si deve però sottolineare che il cumulo delle due agevolazioni non può realizzarsi se l’immobile storico o artistico sia accatastato nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici), poiché la lettera a) del comma 3 dell’art. 13 del D. L. n. 201 del 2011 esclude espressamente la riduzione al 50% della base imponibile per gli immobili classificati nelle anzidette categorie catastali. È bene anche evidenziare che è ovvio che il cumulo non può operare nel caso di immobile inagibile o inabitabile dal momento che l’immobile concesso in comodato non può essere adibito ad abitazione presentando le predette caratteristiche. Vale la pena precisare che le conclusioni appena riportate non si pongono in contrasto con quanto affermato in un’altra risposta fornita in occasione di Telefisco 2012 in cui si chiedeva se potesse essere applicato il cumulo della riduzione del 50% in caso di abitazione storica dichiarata inagibile o inabitabile.*”



Diversamente, invece, si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 14279 dell'8 luglio 2020. La stessa, infatti, ha previsto la possibilità di cumulare la riduzione del cinquanta per cento della base imponibile prevista per i fabbricati di interesse storico o artistico con la riduzione prevista per gli immobili di fatto non utilizzabili.

In merito alla questione, la Cassazione ha precisato che le due agevolazioni fiscali hanno finalità differenti poiché:

- da una parte, *“con l’agevolazione IMU sugli immobili di interesse storico ed artistico il legislatore cerca di sgravare i proprietari di questi dagli ingenti costi di ristrutturazione a cui sono soggetti”*;
- dall'altra, invece, con l'agevolazione *“concernente i fabbricati inagibili o inabitabili (il legislatore) intende venire incontro ai proprietari che, per cause ad essi non imputabili, non possono utilizzarli, e per il periodo dell'anno nel quale tale impossibilità sussiste”*.

Come si può evincere da quanto detto, quindi, si tratta di due distinti fattori che portano alla possibilità di poter usufruire delle riduzioni della base imponibile.

Inoltre, qualora il legislatore avesse voluto escludere la possibilità di cumulare le due fattispecie, probabilmente lo avrebbe indicato espressamente all'interno della norma. Mentre, come aveva già affermato in passato la Corte di Cassazione, *“in assenza di un espresso dettato normativo, non può affermarsi la sussistenza di un principio generale nel senso della esclusione della cumulabilità di benefici fiscali analoghi fruiti in tempi diversi”*<sup>253</sup>.

Per giunta, trattare in modo uguale due fattispecie differenti porterebbe i proprietari di immobili vincolati ed inagibili alla stregua dei proprietari di immobili inagibili ma non vincolati, e ciò comporterebbe una violazione rispetto a quanto previsto dagli articoli 3 e 53 della Costituzione<sup>254</sup>.

In relazione all'applicabilità della riduzione, qualora il contribuente non avesse provveduto a far constatare l'inutilizzabilità dell'immobile, ci sono stati orientamenti contrastanti nel corso dei vari anni, sino dall'entrata in vigore dell'ICI.

Se, da un lato, vi era stata un'interpretazione secondo cui l'agevolazione poteva essere applicata sebbene non fosse stata richiesta esplicitamente la fruizione della stessa,

---

*Nella risposta a tale quesito è stato escluso il cumulo poiché non appare coerente con la logica della norma prevedere un'ulteriore agevolazione già insita in quella specificatamente disposta per questi immobili”.*

<sup>253</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 4309 del 29 aprile 1999.

<sup>254</sup> TURRIZIANI M., *Cumulabili le agevolazioni Imu per i fabbricati inagibili e per i fabbricati di interesse storico*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 9-10, p. 87.

documentando lo stato di degrado dell'immobile anche *ex post*, dall'altro, invece, si ritenne che, in caso di mancata richiesta di applicazione dell'agevolazione *ex ante*, tale agevolazione non poteva essere fruita poiché si sarebbe trattato di un'omissione insanabile<sup>255</sup>.

Con riferimento a queste due posizioni<sup>256</sup>, a seguito anche dell'articolo 10, Legge n. 212/2000<sup>257</sup>, l'orientamento si spostò sull'opinione secondo cui, qualora l'ente impositore fosse a conoscenza della situazione dell'immobile, l'agevolazione veniva riconosciuta in capo al contribuente seppur quest'ultimo non avesse provveduto alla comunicazione<sup>258</sup>.

Quella adottata sembrerebbe essere quindi una interpretazione derivante da un compromesso per poter "agevolare" il contribuente in caso di mancata richiesta dell'agevolazione, poiché è difficile pensare che ciascun Comune, se non nei contesti più piccoli, possa essere a conoscenza di tutti i casi di inagibilità o di inabitabilità degli immobili.

#### **4.7 Fabbricati collabenti**

Tra le varie questioni che sono state sollevate nel tempo, sia per quanto concerne l'ICI sia per l'IMU, è quella che riguarda la fattispecie dei fabbricati collabenti.

Per fabbricato collabente si intende un immobile che, per lo stato in cui si trova, non è in grado di produrre reddito. Si tratta, infatti, di fabbricati fatiscenti, ruderi, immobili parzialmente demoliti o che hanno avuto un crollo del tetto, ecc<sup>259</sup>.

Per tale motivo, con l'articolo 3, comma 2, lettera b) del Decreto Ministeriale n. 28 del 1998, è stata introdotta una norma che stabilisce la possibilità, ai fini dell'identificazione, di iscrivere al Catasto tali costruzioni senza che venga attribuita una rendita catastale,

---

<sup>255</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 259.

<sup>256</sup> Si riportano, a tal proposito, le principali sentenze della Corte di Cassazione che sono state espressione di tali pareri: sentenza n. 23531 del 12 Settembre 2008, sentenze n. 12014 e 12015 del 10 giugno 2015 e la sentenza n. 4244 del 17 febbraio 2021.

<sup>257</sup> Con questo articolo fu introdotta una novità in materia di "*tutela dell'affidamento e della buona fede*" con la quale vennero promosse la collaborazione e la buona fede tra ente impositore e contribuente.

<sup>258</sup> GARRINI F., *La riduzione Imu al 50% per il fabbricato inagibile*, Euroconference news, 04 marzo 2021.

<sup>259</sup> GARRINI F., *I fabbricati collabenti sono esenti da IMU e TASI*, Euroconference news, 27 settembre 2017; SPINA S., *Fabbricati collabenti al bivio IMU*, Eutekne, 5 giugno 2019.

poiché, proprio per il loro stato di degrado, non possono essere utilizzate e per tal motivo non sono produttive di reddito.

Tra le unità immobiliari che possono usufruire di quanto disposto dalla norma troviamo *“le costruzioni non abitabili o agibili e comunque di fatto non utilizzabili, a causa di dissesti statici, di faticenza o inesistenza di elementi strutturali e impiantistici, ovvero delle principali finiture ordinariamente presenti nella categoria catastale, cui l’immobile è censito o censibile, ed in tutti i casi nei quali la concreta utilizzabilità non è conseguibile con soli interventi edilizi di manutenzione ordinaria o straordinaria”*<sup>260</sup>.

A tal proposito si era espressa anche la Direzione centrale catasto dell’Agenzia delle Entrate<sup>261</sup> precisando che l’iscrizione nella categoria catastale F/2 dei suddetti immobili fosse possibile solo qualora l’immobile avesse perso completamente la capacità reddituale. Proprio per codesto motivo dichiarò che non era ammissibile indicare in tale categoria l’unità da censire dal momento in cui risultasse imputabile ad un’altra categoria catastale o qualora non fosse individuabile e/o perimetrabile<sup>262</sup>.

Dal punto di vista fiscale, e in particolare quello dell’ICI-IMU, possiamo affermare che, secondo una prima interpretazione, detti immobili fossero da considerarsi al pari delle aree fabbricabili, e per questo, sulla base dell’articolo 5, comma 6 del D.Lgs. n. 504 del 1992<sup>263</sup>, sarebbero stati da tassare in relazione al valore venale in comune commercio.

In ragione di questo, intervenne la Corte di Cassazione con una pronuncia in favore dei contribuenti. Infatti, con la sentenza n. 17815 del 19 luglio 2017 stabilì che il fabbricato dovesse essere esentato dal prelievo del tributo comunale:

- poiché *“il fabbricato collabente iscritto in conforme categoria catastale F/2 si sottrae ad imposizione Ici; e ciò non per assenza del presupposto dell’imposta (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1), ma per azzeramento della base imponibile (art. 5 D.Lgs. cit.),*

---

<sup>260</sup> Articolo 6, comma 1, lettera c) del Decreto Ministeriale n. 28 del 1998.

<sup>261</sup> Nota dell’Agenzia delle Entrate n. 29429 del 30 luglio 2013.

<sup>262</sup> *Ibidem*. Vengono considerate catastalmente non individuabili e/o perimetrabili le costruzioni:

- prive totalmente di copertura e della struttura portante o di tutti i solai;
- delimitate da muri che non sono di almeno un metro di altezza.

Ad esempio, l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 27 del 2016 ha chiarito come un’abitazione che abbia i muri perimetrali e interni integri, ma ove è assente la copertura, o un fabbricato produttivo con i pilastri, le travi e le mura perimetrali, ma anch’esso privo di copertura, poiché soddisfano i presupposti di individuazione e/o perimetrazione possono essere iscritti a catasto nella categoria F/2.

<sup>263</sup> Tale norma stabilisce che: *“In caso di utilizzazione edificatoria dell’area, di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero [...], la base imponibile è costituita dal valore dell’area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell’articolo 2, senza computare il valore del fabbricato in corso d’opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato”*.

*stante la mancata attribuzione di rendita e l'incapacità di produrre ordinariamente un reddito proprio";*

- *poiché "l'imposizione ICI non potrebbe essere recuperata dall'amministrazione comunale facendo ricorso ad una base imponibile tutt'affatto diversa: quella attribuibile all'area di insidenza del fabbricato [...] perché quest'ultima non rientra in nessuno dei presupposti ICI, trattandosi all'evidenza di area già edificata, e dunque non di area edificabile.";*
- *e, infine, poiché "ai fini Ici, come in materia di plusvalenze reddituali da cessione di area edificabile, non può essere considerata tale l'area inserita dallo strumento urbanistico in zona di risanamento conservativo per la quale la normativa comunale preveda solo interventi edilizi di recupero e risanamento delle costruzioni già esistenti, senza possibilità di incrementi volumetrici",*

*Inoltre, con la stessa sentenza, la Cassazione volle precisare che "[...] gli elementi della fattispecie impositiva sono prestabiliti dalla legge secondo criteri di certezza e tassatività, e che – nel caso dell'ICI – la legge sottopone ad imposta (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1) unicamente (il possesso di) queste tre ben definite tipologie di beni immobili: fabbricati, aree fabbricabili, terreni agricoli".*

*Quindi, proprio per questo motivo l'immobile deve per forza ricadere in una di queste tre categorie per essere sottoposto al tributo e, per quanto concerne i fabbricati collabenti, essi "non cessa(no) di essere tale(i) sol perché collabente(i) e privo(i) di rendita; lo stato di collabenza ed improduttività di reddito, in altri termini, non fa venir meno in capo all'immobile la tipologia normativa di fabbricato. Tanto è vero che la mancata imposizione si giustifica, nella specie, non già per assenza di presupposto ex art. 1 cit., ma per assenza di base imponibile (valore economico pari a zero) ex art. 5 cit.", altrimenti sarebbe necessario individuare un'ulteriore categoria, ossia quelle delle aree edificate.*

*L'unica soluzione per il Comune, qualora individuasse che il contribuente ha provveduto all'attribuzione della categoria F/2 al solo fine di poter eludere il tributo, sarebbe quella di contestare il classamento dell'immobile, "facendone emergere la sua difformità rispetto allo stato di fatto".*

*In merito al classamento come fabbricato, la Corte di Cassazione si è espressa il 6 febbraio 2019 con la sentenza n. 3436 con la quale ha puntualizzato il momento dal quale un immobile debba essere considerato, ai fini IMU, come fabbricato e non più terreno. Più precisamente ha ribadito come, in termini generali, la nozione di fabbricato "rispetto*

*all'area su cui esso insiste, è unitaria, nel senso che, una volta che l'area edificabile sia comunque utilizzata, il valore della base imponibile ai fini dell'imposta si trasferisce dall'area stessa all'intera costruzione realizzata".*

Pertanto, dal momento che si tratta di "fabbricato di nuova costruzione", i criteri per l'individuazione del fabbricato sono: o la data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, la data di inizio di utilizzazione<sup>264</sup>.

Alternativamente, acquista rilievo, qualora ci sia stato, "*l'avvenuto accatastamento del fabbricato, indipendentemente dal completamento delle rifiniture*"<sup>265</sup>.

Vale a dire che "*l'iscrizione di un'unità immobiliare (preesistente o di nuova costruzione) al catasto edilizio costituisce presupposto sufficiente per l'assoggettamento del bene all'imposta comunale sugli immobili, ma non è anche presupposto necessario, essendo l'imposta dovuta fin da quando il bene presenti le condizioni per la sua iscrivibilità, cioè da quando lo stesso possa essere considerato "fabbricato" in ragione dell'ultimazione dei lavori relativi alla sua costruzione (non essendo nemmeno essenziale a tali fini il rilascio del certificato di abitabilità) ovvero da quando lo stesso sia stato antecedentemente utilizzato".*

Altra visione, invece, è quella dalla prospettiva dei Comuni. Ne sono un esempio<sup>266</sup>:

- il Comune di Torino, il quale all'interno del proprio regolamento ha previsto che sugli immobili accatastati nella categoria F, la base imponibile debba essere determinata in relazione al valore venale dell'area edificabile;
- il Comune di Roma che ha affermato che gli immobili in oggetto non debbano essere assoggettati ad IMU, bensì le aree sulle quali insistono.

In relazione a quanto era stato disposto dai citati Comuni, rispettivamente mediante l'articolo 7 del proprio regolamento e in risposta ad un interpello del 2011, è intervenuta nuovamente la Corte di Cassazione con due sentenze<sup>267</sup> con le quali ha precisato che un "*fabbricato accatastato come unità collabente (categoria F/2), oltre a non essere tassabile come fabbricato, in quanto privo di rendita, non è tassabile neppure come area edificabile, sino a quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile, che da allora è soggetta a imposizione come tale, fino al subentro della imposta sul fabbricato ricostruito".*

---

<sup>264</sup> Si legga a tal proposito la sentenza della Corte di Cassazione n. 10735 del 08 maggio 2013.

<sup>265</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 22808 del 23 ottobre 2006.

<sup>266</sup> SPINA S., *Fabbricati collabenti al bivio IMU*, Eutekne, 5 giugno 2019.

<sup>267</sup> Si tratta delle sentenze n. 23801/2017 e 10122/2019.

Di conseguenza, si può intuire come la soluzione individuata dai Comuni, a seguito delle citate sentenze, trova applicazione solo qualora ci sia la demolizione completa del rudere sito nell'area.

Un'altra situazione che è bene chiarire è quella relativa alla distinzione tra fabbricato inagibile e fabbricato collabente, data la differenza di trattamento fiscale ai fini IMU. Proprio su tale questione si era espressa la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23801 del 2017, stabilendo che il regime tributario si differenzia a seconda di quanto possa incidere il deterioramento sulle potenzialità funzionali e reddituali dell'immobile, perché:

- qualora il fabbricato fosse semplicemente inagibile questo *“ha una potenzialità marginale e pertanto sconta l'imposta con riduzione del 50%”*;
- mentre, qualora fosse considerato collabente, questo risulterebbe *“privo di ogni potenzialità e va pertanto esente da imposta, sin quando l'eventuale demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile, che da allora va tassata come tale, fino al subentro della tassazione del fabbricato ricostruito”*.

Tutto quello che è stato riportato finora in merito ai fabbricati collabenti, però, è da riferirsi alla disciplina IMU prevista prima dell'introduzione della nuova IMU con la Legge di Bilancio 2020<sup>268</sup>.

Infatti, con la Legge n. 160 del 2019, come si è potuto vedere nel precedente capitolo, si è introdotta una nuova definizione di fabbricato, ossia quella che ai sensi del comma 741 stabilisce che *“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale”*.

Tale disposizione, quindi, neutralizza quanto era stato disposto con le citate sentenze della Cassazione<sup>269</sup> che avevano affermato l'esenzione dall'imposta dei fabbricati appartenenti alla categoria F/2, poiché con questa nuova disposizione, essendo privi di rendita catastale, non possono più essere ritenuti fabbricati<sup>270</sup>.

È necessario, pertanto, chiedersi come debbano essere considerati ora tali immobili: vi sono diversi pareri a riguardo, tra i quali quello dell'IFEL che si è espresso interpretando la norma nel senso che qualora l'immobile fosse ubicato in una zona considerata

---

<sup>268</sup> CHITTOLINA G., *Per la tassazione dei fabbricati è necessario verificare il moltiplicatore*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020.

<sup>269</sup> Corte di Cassazione sentenze n. 17815/2017, n. 23801/2017, n. 25774/2017, n. 7653/2018.

<sup>270</sup> DEBENEDETTO G., *IMU 2022, come versare l'acconto entro il 16 giugno*, La settimana fiscale in Il Sole 24 ore, 01 giugno 2022.

edificabile, esso dovrebbe essere equiparato a quest'ultima e pertanto la base imponibile sarà costituita dal valore venale in comune commercio<sup>271</sup>.

In altri termini pare che, con le nuove disposizioni, il fabbricato collabente sia soggetto all'IMU solo se vi è la possibilità di qualificarlo come area fabbricabile, ossia lo strumento urbanistico ne prevede il recupero edilizio; negli altri casi, invece, l'immobile non è soggetto all'imposta.

#### **4.8 Fabbricati di cittadini residenti all'estero**

Altro caso particolare che merita di essere analizzato è quello riferito alla disciplina che regola il pagamento dell'IMU sugli immobili posseduti da cittadini italiani, ma residenti all'estero.

Prima dell'introduzione della normativa relativa alla "nuova IMU", la legislazione prevedeva l'attribuzione dell'esenzione IMU all'abitazione che fosse posseduta da cittadini italiani, residenti all'estero, titolari di pensioni estere e che fossero iscritti all'AIRE<sup>272</sup>, poiché assimilata ad abitazione principale.

L'articolo 13, comma 2, D.L. n. 201/2011 prevedeva, infatti, che era considerata *"adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia"* a condizione che tale immobile non risultasse locato o dato in comodato d'uso.

Diversamente, quindi, se un soggetto percepiva redditi da pensione italiani, seppur residente all'estero, il suo immobile non poteva essere considerato adibito ad abitazione principale; mentre, per tutti gli altri soggetti iscritti AIRE, qualunque tipologia di

---

<sup>271</sup> IFEL, *Risposte ai quesiti posti dai partecipanti ai webinar "La nuova IMU: le novità rispetto ai previgenti prelievi IMU e TASI*, 6 marzo 2020.

<sup>272</sup> L'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (A.I.R.E.) è stata istituita con legge 27 ottobre 1988, n. 470 e contiene i dati dei cittadini italiani che risiedono all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi. Essa è gestita dai Comuni sulla base dei dati e delle informazioni provenienti dalle Rappresentanze consolari all'estero. L'iscrizione all'A.I.R.E. è un diritto-dovere del cittadino (articolo 6 Legge n. 470/1988) e costituisce il presupposto per usufruire di una serie di servizi forniti dalle Rappresentanze consolari all'estero, nonché per l'esercizio di importanti diritti, quali: la possibilità di votare per elezioni politiche e referendum per corrispondenza nel Paese di residenza, e per l'elezione dei rappresentanti italiani al Parlamento Europeo, la possibilità di ottenere il rilascio o rinnovo di documenti di identità e di viaggio, nonché certificazioni, etc.

Vedi: [https://www.esteri.it/it/servizi-consolari-e-visti/italiani-all-estero/aire\\_0/](https://www.esteri.it/it/servizi-consolari-e-visti/italiani-all-estero/aire_0/)

fabbricato sito in Italia era considerato un normale immobile su cui gravava l'aliquota IMU deliberata dal Comune ove esso era ubicato<sup>273</sup>.

A seguito dell'introduzione della disciplina della Legge n. 160 del 2019, il comma 780 ha abrogato tutte quelle disposizioni delle precedenti norme che fossero in contrasto con quanto stabilito dalla legge stessa; perciò, tutti i casi di esenzione che erano stati previsti in precedenza, ma che non sono stati riproposti nuovamente con la nuova disciplina, sono stati abrogati implicitamente.

Tra questi casi di esenzione che non sono stati riproposti e conseguentemente abrogati, troviamo quello relativo all'agevolazione prevista in favore dei soggetti pensionati residenti all'estero e titolari di un immobile in Italia, i quali si vedranno sottoposti al pagamento dell'imposta.

A tal proposito, però, la Legge di Bilancio 2021 ha disposto una riduzione dell'imposta ai soggetti residenti all'estero, ma in questo contesto normativo non viene più fatto riferimento né al requisito della cittadinanza italiana, né al requisito dell'iscrizione all'AIRE.

Mediante l'articolo 1, comma 48 della suddetta legge è stata stabilita, infatti, l'applicazione di una riduzione nella misura della metà dell'imposta dovuta ai fini IMU, in favore di un soggetto non residente in Italia che sia in possesso di una sola unità immobiliare, ubicata nel territorio italiano, adibita ad uso abitativo, che sia non locata e non data in comodato d'uso, e che lo stesso sia titolare di redditi di pensione che siano maturati in regime di convenzione internazionale con l'Italia.

In merito a tale questione, sono stati recentemente richiesti chiarimenti "*in materia di IMU e di TARI concernente gli immobili posseduti in Italia a titolo di proprietà o usufrutto da soggetti non residenti nel territorio dello Stato che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residenti in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia*". Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la Risoluzione n. 5/DF del 11 giugno 2021, ha chiarito che:

- possono beneficiare delle agevolazioni i percettori di pensione [...] a prescindere dalla nazionalità;

---

<sup>273</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 132.



- per “pensione in regime di convenzione internazionale” “*si intende una pensione maturata tramite la totalizzazione di contributi versati in Italia con quelli versati all’estero in un Paese convenzionato, europeo ed extraeuropeo*”;
- il cumulo dei periodi assicurativi maturati in Italia può avvenire con quelli maturati in Paesi appartenenti all’Unione Europea e allo Spazio Economico Europeo quali Norvegia, Islanda e Liechtenstein, Svizzera e Regno Unito e in Paesi extraeuropei che hanno stipulato con l’Italia convenzioni bilaterali di sicurezza sociale.

#### **4.9 Fabbricati concessi in locazione finanziaria**

Prima di procedere alla discussione sulla questione relativa all’imposizione IMU dei fabbricati concessi in locazione finanziaria, è bene precisare di cosa si tratta.

Innanzitutto, possiamo dire che il contratto *leasing* ha iniziato a diffondersi dagli anni Sessanta del XX secolo, ma fino al 1976 non ha avuto una sua vera e propria definizione<sup>274</sup>. Il concetto di *leasing*, infatti, viene illustrato per la prima volta dall’articolo 17 della Legge n. 183 del 1976 dedicato alle “*norme concernenti la locazione finanziaria di attività industriali*” dove viene precisato che “*per operazioni di locazione finanziaria si intendono le operazioni di locazione di beni mobili e immobili, acquistati o fatti costruire dal locatore, su scelta e indicazione del conduttore, che ne assume tutti i rischi, e con facoltà per quest’ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito*”.

Nel corso degli anni fu compito della dottrina e della giurisprudenza civilistiche quello di individuare le caratteristiche principali di tale fattispecie. Tutti questi aspetti raccolti negli anni sono stati recepiti da una recente disciplina introdotta dal legislatore mediante i commi da 136 a 140 dell’articolo 1, Legge n. 124 del 2017, e successivamente mediante l’articolo 177 del Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza per quanto concerne lo scioglimento del contratto in sede di liquidazione giudiziale<sup>275</sup>.

---

<sup>274</sup> DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022, p. 104.

<sup>275</sup> *Ibidem*, p. 105.

Con tale recente disciplina, il contratto di *leasing* è stato definito come “*il contratto con il quale la banca o l’intermediario finanziario [...], si obbliga ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell’utilizzatore, che ne assume tutti i rischi, anche di perimento, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto. Alla scadenza del contratto l’utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà del bene ad un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto, l’obbligo di restituirlo*”.

Si può notare come tale contratto consiste in una sorta di finanziamento da parte dell’impresa concedente, dove quest’ultima si accolla il rischio finanziario dell’inadempimento da parte dell’utilizzatore sia delle obbligazioni che del pagamento dei canoni periodici. È proprio per quest’ultimo motivo che l’impresa, la maggior parte delle volte, rimane la proprietaria del bene fino al termine del contratto, quando l’utilizzatore ha la facoltà di acquistarne la proprietà a seguito del pagamento del prezzo prestabilito o di restituire il bene.

Appare rilevante quanto disposto dal comma 138<sup>276</sup> in relazione alla fattispecie dalla risoluzione anticipata del contratto, il quale prevede l’obbligo da parte del concedente, a seguito della riconsegna del bene, di restituire all’utilizzatore il ricavato della vendita, al netto dei canoni scaduti e non pagati, con gli interessi, dei canoni a scadere, del prezzo d’opzione e delle spese sostenute per il recupero, la stima e la conservazione del bene fino alla successiva vendita.

Quanto appena visto è utile per comprendere perché sia stato ricompreso l’utilizzatore del bene in *leasing* tra i soggetti passivi dell’IMU: ad esso è infatti riconducibile una posizione giuridica sostanzialmente simile a quella per la quale vengono individuati gli altri soggetti passivi.

Per comprendere al meglio la questione, è bene partire da quanto era stato disposto inizialmente in termini di ICI. A seguito dell’articolo 58, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n.

---

<sup>276</sup> Si riporta quanto previsto dal comma 138 della Legge n. 124/2017 “*In caso di risoluzione del contratto per l’inadempimento dell’utilizzatore ai sensi del comma 137, il concedente ha diritto alla restituzione del bene ed è tenuto a corrispondere all’utilizzatore quanto ricavato dalla vendita o da altra collocazione del bene, effettuata ai valori di mercato, dedotte la somma pari all’ammontare dei canoni scaduti e non pagati fino alla data della risoluzione, dei canoni a scadere, solo in linea capitale, e del prezzo pattuito per l’esercizio dell’opzione finale di acquisto, nonché le spese anticipate per il recupero del bene, la stima e la sua conservazione per il tempo necessario alla vendita. Resta fermo nella misura residua il diritto di credito del concedente nei confronti dell’utilizzatore quando il valore realizzato con la vendita o altra collocazione del bene è inferiore all’ammontare dell’importo dovuto dall’utilizzatore a norma del periodo precedente*”.

447/1997, il soggetto passivo dell'imposta divenne il locatario, dalla data di stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso<sup>277</sup>.

Dato che l'articolo 3, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992 non stabiliva precisamente quando la soggettività dell'imposta passasse dal locatore al locatario, il Ministero dell'Economia e delle Finanze intervenne<sup>278</sup> chiarendo che dal momento in cui il contratto di *leasing* veniva perfezionato, il soggetto passivo diveniva il locatario e non più il locatore.

Un'ulteriore modifica della disciplina avvenne nel 2009 con la Legge n. 99/1999 in relazione agli immobili da costruire o in fase di costruzione che fossero oggetto di un contratto di locazione. La norma prevede che fosse irrilevante la consegna dell'area edificabile o dell'immobile stabilendo così il pagamento dell'ICI in capo all'impresa locataria dalla stipula del contratto fino alla scadenza.

Successivamente, con l'introduzione dell'IMU, la stessa formula fu utilizzata dal legislatore nell'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, attribuendo quindi la soggettività passiva ancora una volta al locatario.

La questione che negli anni fu oggetto di discordanza è quella relativa alla fattispecie in cui ci sia una risoluzione anticipata del contratto del leasing, senza che ci sia la riconsegna dell'immobile. Se l'IFEL si era espressa con una nota del 2013 precisando che la soggettività passiva dovesse essere in capo al locatario per tutta la durata del contratto "*a nulla rilevando il momento della consegna del bene*", sia dal locatore al locatario che viceversa, di tutt'altro avviso era stata l'Assilea<sup>279</sup> secondo la quale invece non poteva essere il proprietario del bene (locatore) a dover pagare l'IMU fintanto che il bene non gli fosse stato ancora riconsegnato.

La situazione si complicò nuovamente dal momento in cui venne introdotta la TASI poiché per tale fattispecie il comma 672 della Legge n. 147/2013 prevede che "*in caso di locazione finanziaria, la TASI è dovuta dal locatario a decorrere dalla data della stipulazione e per tutta la durata del contratto; per durata del contratto di locazione finanziaria deve intendersi il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna*". A seguito di tale disposizione ci furono dei pareri contrastanti da parte della giurisprudenza in merito all'estensione di

---

<sup>277</sup> In precedenza, invece, la soggettività passiva era disposta in capo al locatore. DEBENEDETTO G., *Imu leasing: imposta a carico del concedente in caso di risoluzione anticipata*, Finanza e trib. loc., 2019, fasc. 7, p. 39.

<sup>278</sup> Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 109/E del 18 maggio 1999.

<sup>279</sup> Associazione Italiana Leasing, con le Circolari n. 32 e n. 36 del 2012.

tale norma anche ai fini IMU: da una parte, infatti, si riteneva che la norma dovesse essere applicata anche all'IMU per una coerenza di sistema<sup>280</sup>, dall'altra si riteneva che in materia di *leasing* le disposizioni della TASI non potessero essere estese all'IMU<sup>281</sup>.

A quest'ultima conclusione era giunto anche il Ministero dell'Economia e delle Finanze in sede di istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU nel 2012.

Ci sono due sentenze della Cassazione<sup>282</sup> che sono degne di nota poiché erano molte attese in quanto avrebbero dovuto risolvere l'incertezza creata dalla giurisprudenza di merito<sup>283</sup>.

Il tema discusso in entrambe era quanto previsto dall'articolo 9, comma 1 del D.Lgs. n. 23 del 2011 in relazione alla soggettività passiva IMU per gli immobili concessi in locazione finanziaria, ma in particolare ciò che creava delle incertezze era la locuzione "*per tutta la durata del contratto*".

Il dubbio che sorse riguarda, nello specifico, se, ai fini della determinazione della "*durata del contratto*", avesse rilevanza la data in cui il bene veniva riconsegnato al locatore.

Si aprì a tal punto un dibattito che vide la giurisprudenza divisa in due tesi contrapposte<sup>284</sup>.

La prima era sostenuta da una società di *leasing*, la quale riteneva che fin tanto che il bene non fosse stato restituito, il contratto era da ritenersi ancora in essere e, pertanto, la soggettività passiva dell'IMU sarebbe rimasta in capo al locatario fino al momento della riconsegna materiale del bene.

La seconda tesi era sostenuta dai Comuni e, diversamente dalla prima, prendeva in considerazione il dato relativo alla data di risoluzione del contratto.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13793 del 2019, ha recepito la tesi propugnata dai Comuni. Tale sentenza, infatti, afferma che il soggetto passivo è il locatario fino alla scadenza del contratto e, nel caso di risoluzione per inadempimento, anche in caso di

---

<sup>280</sup> Cfr. CTP di Treviso, sentenza n. 392 del 2014.

<sup>281</sup> Cfr. CTP di Perugia con la sentenza n. 207 del 2015, CTR dell'Aquila con la sentenza n. 1463 del 2015, CTR di Milano con la sentenza n. 1343 del 2016.

<sup>282</sup> Ci si riferisce alle sentenze della Corte di Cassazione n. 13793 del 22 maggio 2019 e n. 19166 del 17 luglio 2019.

<sup>283</sup> ANTONINI P. e MIGLIO C., *Soggettività passiva Imu e mancata restituzione dell'immobile in leasing: approdo «incerto» in cassazione* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 17 luglio 2019, n. 19166, Soc. Mediocredito it. c. Com. S. Benedetto dei Marsi e Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2019, n. 13793, Com. Lonate Pozzolo c. Soc. Mediocredito it.), *Corriere trib.*, 2019, p. 893.

<sup>284</sup> Cfr. GARRINI F., *Imu e leasing: il pensiero altalenante della Cassazione*, Euroconference news, 23 luglio 2021; CORASANITI G., *Soggettività passiva Imu nel leasing immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle ss.uu.* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 19 novembre 2019, n. 29973, U. c. C.), *Corriere trib.*, 2020, p. 595.

mancata riconsegna del bene, il contratto di *leasing* si conclude e il locatario non è più da considerarsi come soggetto passivo, ma l'onere ricade in capo alla società di *leasing*. Tale tesi si poggia su quanto disposto dall'articolo 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011 che precisa che la soggettività passiva ricade in capo al conduttore dalla data di stipula del contratto e non dalla data della consegna del bene come previsto in materia di TASI. Secondo la Cassazione, infatti, il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini dell'imposta, non la consegna materiale del bene, ma la presenza di un vincolo contrattuale che giustifica la detenzione del bene in capo all'utilizzatore.

La tesi in oggetto, inoltre, risulta poggiare su quanto previsto dall'articolo 1458 del codice civile secondo cui *"la risoluzione del contratto per inadempimento ha effetto retroattivo tra le parti"*<sup>285</sup>, pertanto è logico che, in caso di conclusione del contratto per scadenza o per inadempimento, la soggettività dell'IMU torni in capo al locatore.

Diverso, invece, è quello che è stato deciso nella sentenza della Cassazione n. 19166 del 17 luglio 2019, dando credito all'orientamento che la giurisprudenza di merito aveva seguito in favore della società di leasing.

Tale sentenza prevede che sia l'utilizzatore a dover adempiere al pagamento dell'imposta IMU, non fino alla data della risoluzione del contratto, ma sino alla data in cui non abbia effettivamente consegnato l'immobile al proprietario, a seguito di un comprovante verbale. In tale pronuncia è stato infatti argomentato come *"una volta chiarito che l'inclusione dell'utilizzatore in leasing nell'elenco dei soggetti passivi del tributo si spiega con l'idoneità del contratto di leasing ad attribuire in via esclusiva all'utilizzatore i benefici e gli oneri che, normalmente, fanno capo a chi abbia la proprietà del bene, si deve, poi, riconoscere anche che (sempre in virtù del contratto) questa situazione si protrae del tutto invariata fino a quando l'utilizzatore mantiene presso di sé la disponibilità concreta dell'immobile"*.

Basti pensare, infatti, che fintanto che il bene non viene restituito al locatore, rimangono presenti tutti gli obblighi e i rischi che fanno capo all'utilizzatore.

La sentenza, oltretutto, ribadisce come *"in deroga al principio che individua il presupposto per l'applicazione dell'IMU nel "possesso" degli immobili, la soggettività passiva dell'IMU, rispetto agli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, detenuti in leasing, è riferita al locatario"*.

---

<sup>285</sup> Cfr. GARRINI F., *Imu e leasing: il pensiero altalenante della Cassazione*, Euroconference news, 23 luglio 2021.

La tesi in oggetto, quindi, risulta conformarsi a quanto disposto per la TASI, ossia richiede che si faccia riferimento alla data della consegna del bene. In favore della presente tesi, vi è anche quanto disposto dalle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU, secondo le quali la dichiarazione deve essere presentata entro novanta giorni dalla data in cui l'immobile è stato riconsegnato, anche se viene specificato che a far data di quel momento si ha il trasferimento dell'onere.

In sintesi, quindi, la sentenza della Corte di Cassazione n. 13793 lega la soggettività passiva dell'imposta all'esistenza di un vincolo contrattuale; mentre, la sentenza n. 19166 prevede l'attribuzione dell'onere sulla base della disponibilità materiale del bene, ossia per tutta la durata del contratto e fino alla riconsegna<sup>286</sup>.

A seguito delle suddette sentenze, quindi, la questione non poté essere ritenuta ancora chiusa, anzi le due sentenze hanno forse creato ancora più dubbi a livello interpretativo.

Con l'introduzione della "nuova IMU", il comma 743 della Legge n. 160/2019<sup>287</sup>, ha disposto quanto era già previsto dall'articolo 9, comma 1 del D.Lgs. n. 23/2011.

Con l'introduzione della nuova disciplina IMU, con la quale sono stati incorporati la "vecchia IMU" e la TASI, non è stato riproposto quanto era stato previsto dall'articolo 1, comma 672 della Legge n. 147/2013 in merito alla rilevanza della data di consegna dell'immobile<sup>288</sup>. Mediante tale decisione sembra quindi che il legislatore abbia voluto dare una certa interpretazione a quella che è la questione relativa alla soggettività passiva degli immobili concessi in *leasing* orientandosi a favore della tesi che assegna rilevanza all'aspetto contrattuale piuttosto che alla materiale disponibilità del bene.

A tal proposito, un'altra sentenza che merita di essere menzionata è la n. 29973 del 19 novembre 2019 della Corte di Cassazione. In tale sentenza, l'oggetto della discussione furono ancora una volta gli immobili concessi in *leasing*, nel caso in cui sia avvenuta la risoluzione del contratto di locazione finanziaria, a seguito della quale, però, non è sia

---

<sup>286</sup> Per approfondire la questione relativa ai concetti dell'esistenza del vincolo contrattuale e di durata del contratto, ANTONINI P. e MIGLIO C., *Soggettività passiva Imu e mancata restituzione dell'immobile in leasing: approdo «incerto» in cassazione* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 17 luglio 2019, n. 19166, Soc. Mediocredito it. c. Com. S. Benedetto dei Marsi e Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2019, n. 13793, Com. Lonate Pozzolo c. Soc. Mediocredito it.), Corriere trib., 2019, pp. 896-897.

<sup>287</sup> Tale comma dispone che "per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto".

<sup>288</sup> MIRTO P., *Forse conclusa la querelle Imu sugli immobili con contratto di leasing risolto, ma non riconsegnati*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 9-10, p. 24.

avvenuta l'immediata restituzione del bene da parte del locatario. In questa sentenza, seppur viene confermata la linea di pensiero che era stata presa con la sentenza n. 13793/2019, sono state introdotte ulteriori osservazioni<sup>289</sup>.

In particolare, la Suprema Corte afferma che *“dopo tale evento (risoluzione del contratto) il regime comune riprende vigore, e il proprietario (locatore) torna soggetto al tributo, in perfetta coerenza con i principi”*<sup>290</sup>, ribadendo come *“nell'alveo Imu si predilige l'esistenza di un vincolo contrattuale fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso. È il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario e non la disponibilità del bene, quindi il venir meno dell'originario vincolo giuridico (per scadenza naturale o per risoluzione anticipata) fa venir meno la soggettività passiva in capo a quest'ultimo, determinando l'automatico passaggio della stessa in capo al locatore, con rilevanza del presupposto impositivo del possesso nella logica del pieno rispetto del principio della legalità che impone appunto una rigorosa applicazione dei presupposti d'imposta a prescindere da quanto previsto nelle varie istruzioni ministeriali”*.

E, ancora, *“ne discende che con la risoluzione del contratto di leasing la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di leasing, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto, il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore”*.

Alla luce di queste affermazioni, il Ministero dell'Economia e delle Finanze è intervenuto con la Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020 precisando che *“in linea di continuità con il precedente regime impositivo, (la nuova disciplina) ha stabilito che per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Pertanto,*

---

<sup>289</sup> CORASANITI G., *Soggettività passiva Imu nel leasing immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle ss.uu.* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 19 novembre 2019, n. 29973, U. c. C.), Corriere trib., 2020, p. 595.

<sup>290</sup> In RAGUCCI G., *Leasing immobiliare: gli effetti dello scioglimento sulla soggettività passiva dell'Imu*, Norme&Tributi mese, 2020, fasc. 2, p. 36, *“Questa essendo la natura del tributo, ne discende come diretta conseguenza che la legge non può essere sottoposta a interpretazioni per le quali il relativo onere sia trasferito a carico di terzi, che con il bene considerato non si trovino nella relazione stabilita dalla regola che definisce il presupposto, senza contraddire, con questo, il principio di capacità contributiva, che è il cardine della razionalità del sistema”*, inoltre, *“ciò che però appare subito evidente è che, una volta risolto il contratto, il detentore non è più “locatario”, né, a rigori, esercita i diritti essenziali di tale qualità, che consistono nel “godimento” del bene”*.

*nel confermare il regime IMU, il Legislatore ha inteso escludere la soggettività passiva prevista per la TASI che permaneva in capo al locatario fino alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna”.*

Pare, quindi, che a seguito di tali precisazioni si sia apparentemente conclusa la diatriba sugli immobili concessi in *leasing* anche qualora, a seguito della risoluzione anticipata del contratto, non ci sia l'immediata riconsegna dell'immobile.

#### **4.10 Fabbricati destinati all'esercizio del culto e della Santa sede**

Da molti anni, oggetto di un forte dibattito sono stati i temi relativi ai trattamenti fiscali agevolativi riservati agli enti ecclesiastici sia in merito alla legislazione nazionale, sia alla compatibilità con il diritto dell'Unione Europea.

Per poter identificare un “ente ecclesiastico” è necessario valutare la sussistenza dei requisiti necessari perché esso abbia la qualifica di ente riconosciuto. Tali requisiti sono individuati dall'articolo 2 della Legge n. 222 del 20 maggio 1985, e sono: la costituzione o approvazione da parte dell'Autorità ecclesiastica, la sede in Italia e il fine di religione o di culto<sup>291</sup>.

Qualora non si tratti di enti “soggettivamente” ecclesiastici, le finalità di religione e di culto devono essere accertate dall'autorità governativa che si avvale delle presunzioni previste dagli articoli 2 e 16 della Legge n. 222 del 1985 o a propria discrezione a seguito di esame basato sulla corrispondenza tra gli intenti dichiarati, le esigenze religiose della popolazione e la sufficienza dei mezzi disponibili per il raggiungimento di tali scopi.

Seppur la nozione di ente ecclesiastico si riferisca agli istituti di tutti i culti, il regime preferenziale, in ambito fiscale, è da sempre stato riconosciuto per la maggior parte alla Chiesa Cattolica e ciò fin dalla stipula dei Patti Lateranensi nel 1929. Per questo, anche nella nostra Costituzione troviamo riferimenti in merito a tale questione, poiché l'articolo 20 stabilisce che *“il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività”*. Ai sensi di questa norma, quindi, lo Stato non può attuare trattamenti sfavorevoli o discriminatori

---

<sup>291</sup> GAVIOLI F., *Immobili di enti ecclesiastici: per l'esenzione IMU necessaria la prova dell'attività svolta*, Enti non profit n. 10/2021, p. 34.



nei confronti di associazioni ed enti di culto, ma piuttosto deve garantire un eguale trattamento.

Passiamo ora ad esaminare quelle che sono state e che sono oggi le agevolazioni di cui beneficiano gli enti ecclesiastici, soffermandoci particolarmente sull'esenzione ICI-IMU. Per quanto riguarda l'ICI, l'articolo 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, prevedeva diverse fattispecie per le quali erano previste esenzioni, tra cui quella contenuta alla lettera d), la quale stabiliva l'esenzione in favore dei *"fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze"* e quella contenuta nella lettera i) secondo cui erano esenti i fabbricati impiegati dagli enti ecclesiastici, al pari degli altri enti non commerciali, *"destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività (di religione e di culto) di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222"*.

La prima disposizione stabiliva, quindi, che l'agevolazione spettava a prescindere dal fatto che il titolare dell'immobile fosse stato un cittadino o un ente ecclesiastico, ma piuttosto era richiesta la destinazione dello stesso all'esercizio del culto<sup>292</sup>, senza far alcuna distinzione tra le diverse religioni.

Secondo la giurisprudenza, inoltre, l'individuazione del rapporto pertinenziale tra la Chiesa e l'abitazione del parroco sita nei pressi della stessa, non era desumibile direttamente dalla sussistenza di un atto di destinazione da parte dell'autorità ecclesiastica, ma occorreva un'ulteriore verifica per accertare l'effettiva destinazione<sup>293</sup>.

In merito alla seconda disposizione, invece, sorsero dei dubbi in merito alla non commercialità dell'attività che doveva essere svolta, ossia se l'imposta fosse dovuta qualora l'ente ecclesiastico utilizzasse l'immobile per svolgere in forma commerciale delle attività comprese tra quelle indicate tassativamente dalla lettera i) dell'articolo 7. L'interpretazione che fu data dai Comuni non fu univoca: diversi infatti applicarono la tassazione a tali immobili, altri no. Dal canto suo la Conferenza Episcopale Italiana ritenne che la norma prevedesse l'esenzione dall'imposta nel caso di immobili utilizzati in maniera esclusiva da enti non commerciali (come gli enti ecclesiastici) per cui l'esenzione

---

<sup>292</sup> PALMA A., *ICI, IMU ed aiuti di stato: la tassazione degli enti ecclesiastici alla luce della recente normativa e giurisprudenza nazionale e comunitaria*, *Salvis Juribus - Rivista di informazione giuridica*, 15 giugno 2019.

<sup>293</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 11437 del 12 maggio 2010.

doveva essere applicata sebbene l'attività fosse da considerarsi commerciale ai fini fiscali<sup>294</sup>.

Sulla questione intervenne anche la Corte di Cassazione con la sentenza n. 4645 del 2004 affermando che *“il beneficio dell'esenzione dall'imposta non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali”*.

Ricapitolando, sebbene la normativa stabilisse la spettanza dell'esenzione dall'imposta a condizione che l'immobile fosse utilizzato da un ente non commerciale e a condizione che fosse utilizzato per svolgere le attività stabilite dalla legge, la Corte di Cassazione ha negato l'esenzione introducendo una terza condizione: ossia che le attività previste per legge fossero svolte in modo non commerciale, andando così a sottoporre al pagamento dell'ICI-IMU quegli enti ecclesiastici che esercitavano attività commerciali dal punto di vista oggettivo<sup>295</sup>.

Per soverchiare le diverse interpretazioni, il legislatore decise di modificare la normativa, prima con il D.L. n. 163/2005 e successivamente con il D.L. n. 203/2005, andando a precisare che *“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 a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse”*.

Successivamente, con l'articolo 39 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, la norma fu cambiata ulteriormente prevedendo che l'esenzione spettasse alle attività che *“non abbiano esclusivamente natura commerciale”*.

Si passò così da un sistema secondo cui l'esenzione veniva applicata agli immobili utilizzati per le attività elencate dalla norma *“a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse”*, ai sensi articolo 7, comma 2-bis, del D.L. 203 del 2005, ad un regime fiscale di favore da applicarsi solo nel caso di attività *“che non abbiano esclusivamente natura commerciale”*, a sensi dell'articolo 39 del D.L. 223 del 2006.

Con questa nuova riformulazione della norma, attraverso un'interpretazione più estensiva, sarebbe stato possibile non assoggettare all'imposta tutte quelle attività che, pur avendo un carattere commerciale dal punto di vista oggettivo, avessero avuto un

---

<sup>294</sup> Argomento trattato nelle *“Disposizioni sugli Enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi”*, di applicazione dell'intesa finanziaria contenuta nell'Accordo del 1984 di revisione del Concordato fra Stato italiano e Chiesa Cattolica.

<sup>295</sup> MASTELLONE P., *Le agevolazioni fiscali per gli immobili ecclesiastici tra principio di laicità e divieto di aiuti di stato*, Riv. Trim. Dir. Trib., 2019, p. 625.

minimo legame con un'attività non commerciale, come ad esempio un'attività di regione o di culto<sup>296</sup>.

In questo modo, veniva introdotto il cosiddetto criterio della prevalenza, secondo il quale, potevano usufruire del beneficio dell'esenzione anche quegli immobili sui quali venivano svolte attività commerciali, però, in misura non prevalente rispetto alle attività istituzionali.

Di conseguenza, l'esenzione spettava qualora sussistessero le seguenti condizioni:

- il requisito soggettivo: ossia la presenza di immobili utilizzati da enti non commerciali;
- il requisito oggettivo: cioè la destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività tassativamente indicate dalla norma;
- che le attività tassativamente indicate non avessero esclusivamente natura commerciale;
- che nell'immobile fossero svolte solo le attività per le quali era prevista l'esenzione, in quanto non era possibile lo stanziamento per altri usi.

Tale modifica fece sorgere nuovi dubbi interpretativi ai quali cercò di dare risposta la giurisprudenza. Ad esempio, una delle sentenze della Corte di Cassazione sostenne che *“la sussistenza del requisito oggettivo 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 rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale”*<sup>297</sup>.

A tal proposito, intervenne il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la Circolare n. 2/DF del 2009 che stabilì quali fossero i requisiti per poter vedere riconosciuta l'esenzione sottolineando che *“un'attività o è commerciale, o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività. Pertanto, se non è possibile individuare attività qualificabili come “non esclusivamente di natura commerciale”, si può sostenere che quest'ultimo inciso debba essere riferito solamente alle specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità allorquando siano*

---

<sup>296</sup> PALMA A., *ICI, IMU ed aiuti di stato: la tassazione degli enti ecclesiastici alla luce della recente normativa e giurisprudenza nazionale e comunitaria*, *Salvis Juribus* – Rivista di informazione giuridica, 15 giugno 2019.

<sup>297</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 5485 del 29 febbraio 2008.

*assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato, ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione".*

Secondo il Ministero, inoltre, tale esenzione era giustificata *"da un lato nella "meritevolezza" dei soggetti e delle finalità perseguite, e, dall'altro, nella rilevanza sociale delle attività svolte"*, per cui si può dire che l'agevolazione non era concessa ai fini di privilegiare gli immobili degli enti ecclesiastici, ma era legata alla volontà di agevolare gli enti che perseguono scopi solidaristici.

Nel frattempo, però, il regime di esenzione ICI previsto per gli enti non commerciali, fu segnalato alla Commissione europea attraverso una serie di denunce, poiché si riteneva che ci fosse un'incompatibilità con la disciplina relativa agli aiuti di Stato. Più nel dettaglio, fu inviata una lettera alla Commissione con cui si chiedeva l'avvio di un'indagine e la successiva adozione di una decisione sulla questione.

Sebbene inizialmente la Commissione ritenne che non fosse necessaria la prosecuzione dell'indagine poiché non vi erano dei motivi validi, a seguito di ulteriori denunce mutò opinione e in seguito anche il Tribunale dell'Unione Europea confermò che l'esenzione potesse essere ritenuta incompatibile con la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato.

Al contempo, il legislatore italiano provvedeva a riformare la normativa ICI mediante l'introduzione della disciplina IMU.

In merito alla questione in esame la normativa IMU intervenne cercando di soddisfare quelle che erano le richieste della Commissione europea<sup>298</sup> e far sì che gli enti non commerciali non usufruissero di un trattamento fiscale favorevole in modo improprio. Il risultato fu una norma che stabiliva che l'esenzione IMU fosse applicata *"solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale"*<sup>299</sup>.

Secondo la Commissione europea, però, la questione non era ancora chiusa e per tal motivo adottò la Decisione 2013/284/UE in relazione alle norme italiane stabilendo che<sup>300</sup>:

- l'esenzione concessa agli enti non commerciali i quali svolgevano, negli immobili, attività specifiche per usufruire del beneficio nell'ambito del regime dell'ICI,

---

<sup>298</sup> Commissione dell'Unione Europea, 19 dicembre 2012, C 26-10, con la quale affermò che "l'esenzione dall'ICI prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/ 1992, deve essere considerata un aiuto illegale e incompatibile con le norme Europee sugli aiuti di Stato".

<sup>299</sup> DEL VAGLIO M. e POZZO A., *Ici/Imu per gli immobili ecclesiastici: adeguamento ai principi comunitari (Nota a Commis. trib. prov. Milano, 7 febbraio 2017)*, Riv. giur. trib., 2017, p. 625.

<sup>300</sup> ALENNA M., *Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia*, Stato, Chiese e pluralismo confessionale, 2017.

*“costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e illecitamente posto in essere dalla Repubblica italiana, in violazione dell’articolo 108, paragrafo 3, TFUE”;*

- sarebbe risultato *“impossibile per l’Italia procedere al recupero di eventuali aiuti illegittimamente concessi nel quadro delle disposizioni di esenzione dall’ICI”* e per tal motivo la Commissione ha disposto di non procedere;
- *“che l’articolo 149, quarto comma, del TUIR (relativo alla perdita della qualifica di ente non commerciale) non costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell’articolo 107, paragrafo 1, del trattato”;*
- in merito alle disposizioni della disciplina IMU che era appena stata introdotta, *“la Commissione conclude che tali attività non possono essere considerate attività economiche ai sensi delle norme in materia di aiuti di Stato e che pertanto la misura non rientra nell’ambito di applicazione dell’articolo 107, paragrafo 1, del trattato”.*

La Decisione della Commissione Europea fu, fin da subito, impugnata dalla Scuola Elementare Montessori di Roma lamentando che l’emendamento adottato dalla Repubblica italiana in merito all’applicazione dell’ICI costituisse un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune ai sensi dell’articolo 87 CE<sup>301</sup>. La Commissione europea sosteneva che l’impugnazione non fosse ricevibile poiché la decisione non riguardava la ricorrente (ossia non si trattava di incidenza diretta<sup>302</sup>) e che, inoltre, tale atto regolamentare non poteva implicare alcuna misura d’esenzione.

La Commissione, però, aveva evidenziato come non fosse possibile per l’Italia recuperare l’imposta dai vari soggetti che avevano beneficiato dell’esenzione anche perché le autorità italiane avevano precisato che *“a causa della struttura del catasto, risultava impossibile estrapolare, con effetto retroattivo, dalle banche dati catastali i dati relativi agli immobili appartenenti ad enti non commerciali destinati ad attività non aventi esclusivamente natura commerciale del tipo indicato nelle disposizioni di esenzione dall’ICI”.*

In altre parole, la Commissione aderì a quanto sostenuto dalla Repubblica italiana sull’applicabilità alla fattispecie del principio di diritto del *“impossibilium nulla obligatio*

---

<sup>301</sup> GERACI R., *L’esenzione dall’Imu per gli edifici degli enti ecclesiastici sotto la lente dei giudici europei (Nota a Trib. Unione europea, 15 settembre 2016, n. 220/13, Soc. scuola elementare Maria Montessori c. Commiss. Ue)*, Dir. e pratica trib., 2018, p. 2644.

<sup>302</sup> Si legga a tal proposito la nota nr. 81 in MASTELLONE P., *Le agevolazioni fiscali per gli immobili ecclesiastici tra principio di laicità e divieto di aiuti di stato*, Riv. Trim. Dir. Trib., 2019, p. 648.

est”, ossia che qualora un’obbligazione abbia ad oggetto cose impossibili è da ritenersi nulla. Anche il Tribunale dell’Unione Europea condivise tali argomentazioni<sup>303</sup>.

La decisione del Tribunale dell’Unione Europea<sup>304</sup>, però, fu impugnata dinanzi alla Corte di Giustizia, la quale, pur condividendo la tesi della Commissione (e della Repubblica Italiana) su cosa costituisse o meno aiuto di stato (solo la disciplina anteriore al 2012 poteva essere considerata tale), e sul fatto che “*qualora la Commissione ravvisi l’incompatibilità di un aiuto con il mercato comune, è sempre tenuta a procedere con il recupero, salvo che questo «sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario»*”, cionondimeno affermò che la Commissione avrebbe dovuto verificare se esistessero altre modalità per recuperare gli aiuti. Peraltro, non risulta che ad oggi la Commissione abbia proceduto in tal senso<sup>305</sup>.

Con riferimento alla Legge di Bilancio 2020, è stata confermata nuovamente l’agevolazione per le attività non commerciali, ossia l’esenzione totale o parziale per gli immobili degli enti non profit qualora sussistano i requisiti soggettivi e oggettivi.

A tal proposito, infatti, il comma 759, lettera g)<sup>306</sup>, riconosce l’esenzione sugli immobili ove vengono svolte attività in modalità non commerciale da parte di enti non commerciali. Inoltre, sempre al comma 759, alla lettera d) viene precisato che sono esenti da IMU, per il periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, i fabbricati che vengono destinati esclusivamente all’esercizio del culto<sup>307</sup>, a condizione che siano compatibili con quanto disposto dagli articoli 8 e 19 della Costituzione<sup>308</sup>, con una

---

<sup>303</sup> Si veda a tal proposito la sentenza del Tribunale dell’Unione Europea, sezione VIII, n. T-220/13 del 15 dicembre 2016.

<sup>304</sup> Per approfondire i casi Ferracci e Montessori, ALENNA M., *Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia*, Stato, Chiese e pluralismo confessionale, 2017.

<sup>305</sup> FARRI F., *Esenzione IMU per abitazione principale e coniugi residenti in comuni diversi: la Corte di cassazione dimentica il testo normativo e i principi costituzionali*, Rivista telematica di diritto tributario, 2020.

<sup>306</sup> “g) gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell’articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all’articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200”.

<sup>307</sup> IELO G., *La riforma dei tributi locali: la nuova IMU*, Ipsoa, Milano, 2020, p. 88.

<sup>308</sup> Si rinvia a quanto disposto dagli articoli della Costituzione:

- Articolo 8: “*Tutte le confessioni religiose sono egualmente libere d’avanti alla legge. Le confessioni religiose diverse dalla cattolica hanno diritto di organizzarsi secondo i propri statuti, in quanto non contrastino con l’ordinamento giuridico italiano. I loro rapporti con lo Stato sono regolati per legge sulla base di intese con le relative rappresentanze*”.

precisazione alla lettera e) in merito ai fabbricati di proprietà della Santa Sede, ossia quelli a cui si fa riferimento negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato tra la Santa Sede e l'Italia. Risulta, quindi, essere accettata anche la norma riferita all'esonero degli immobili adibiti alle attività istituzionali, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della Legge n. 222 del 20 maggio 1985.

#### **4.11 Fabbricati di enti non commerciali**

Nel paragrafo pocanzi illustrato, si è citato più e più volte il termine "ente non commerciale".

Tale categoria di enti è individuata all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR<sup>309</sup> ed è definita come l'insieme degli "*enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato*", tra cui sono considerati anche "*le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo*"<sup>310</sup>.

Ai fini della tassazione ICI-IMU degli enti non commerciali, l'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 prevede un regime agevolativo a causa mista poiché si tratta di un'esenzione basata sulla combinazione di criteri soggettivi e criteri funzionali<sup>311</sup>

L'obiettivo del legislatore era quello di agevolare le attività svolte da soggetti che non operavano con finalità di lucro, essendo attività dalle quali si ricavano effetti positivi e benefici sia per le comunità locali sia per gli enti locali.

Inizialmente, la disciplina non faceva alcun riferimento alle modalità con le quali l'attività doveva essere svolta, anzi era semplicemente indicata la previsione di un'esenzione in favore degli enti non commerciali che svolgessero attività meritevoli di tutela, quali quelle

---

- Articolo 19: "*Tutti hanno diritto di professare liberamente la propria fede religiosa in qualsiasi forma, individuale o associata, di farne propaganda e di esercitarne in privato o in pubblico il culto, purché non si tratti di riti contrari al buon costume*".

<sup>309</sup> D.P.R. n. 917/1986.

<sup>310</sup> VISCONTI G., *L'esenzione dalle imposte comunali sugli immobili (IMU e TASI) degli enti non commerciali*, Immobili & proprietà, 2018, p. 31.

<sup>311</sup> In MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 115-116, sono definite le cause soggettive come quelle che hanno riguardo al particolare *status* dei "possessori", mentre sono definite cause funzionali di esenzione quelle stabilite per la particolare destinazione attribuita agli immobili.

assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e di culto.

Successivamente, la disciplina fu modificata in merito al presupposto oggettivo, stabilendo che gli immobili utilizzati allo scopo di svolgere le attività summenzionate potevano godere dell'esenzione a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle attività svolte<sup>312</sup>.

Il legislatore in un secondo momento, però, intervenne nuovamente sempre sul requisito oggettivo stabilendo che l'esenzione sarebbe spettata solamente per quelle attività che non avessero avuto esclusivamente natura commerciale.<sup>313</sup>

Conseguentemente ad un'indagine che venne avviata dalla Commissione Europea in relazione all'articolo 108 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), il legislatore dovette attivarsi nuovamente per poter rendere compatibili le due discipline (quella delle disposizioni interne concernenti l'esenzione ICI e quella dell'ordinamento europeo), precisando che il requisito oggettivo, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta, doveva essere quello dello svolgimento di attività svolte con modalità non commerciali<sup>314</sup>.

La disciplina degli enti non commerciali è stata oggetto nel corso degli anni di diversi problemi interpretativi, soprattutto in merito al suddetto presupposto oggettivo e, più precisamente, sul significato che doveva essere attribuito al concetto di "*attività svolta con modalità non commerciali*"<sup>315</sup>.

Innanzitutto, è bene precisare quelli che erano e che sono i requisiti richiesti ai fini dell'applicazione del beneficio, ossia il requisito soggettivo e il requisito oggettivo.

Per quanto riguarda il requisito soggettivo, ciò che negli anni ha maggiormente richiesto l'intervento della giurisprudenza è il fatto che per l'attribuzione dell'esenzione fosse richiesto l'utilizzo diretto dell'immobile.

A tal proposito, il Ministero dell'Economia e delle Finanze si era espresso con la Risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013. In particolare, erano stati chiesti chiarimenti in merito all'applicabilità dell'esenzione dall'imposta su un immobile posseduto da un ente non commerciale che era stato concesso in comodato ad un altro ente non commerciale,

---

<sup>312</sup> Cfr. articolo 7, comma 2-*bis*, D.L. n. 203 del 2005.

<sup>313</sup> Cfr. articolo 39, D.L. n. 223 del 2006.

<sup>314</sup> Cfr. articolo 91-*bis* del D.L. n. 1/2012.

<sup>315</sup> MORETTI M., *Enti non commerciali ed esenzione Imu: quando le attività sono svolte con modalità non commerciali?*, Fisco, 2018, p. 1348.



sempre per lo svolgimento delle attività previste dalla norma che ne determina l'esenzione. Il MEF ha premesso che la Corte Costituzionale si era già pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'articolo 59, comma 1, lettera c) del D.Lgs. n. 446/1997 con il quale, ai fini ICI, era stato stabilito che *"l'esenzione [...] concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica(va) soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano (fossero) anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore"*, precisando, però, che tale disposizione non risultava essere applicabile anche ai fini IMU in quanto non espressamente richiamata con il D.Lgs. n. 23/2011.

A tal proposito, la Corte Costituzionale aveva ritenuto non corretta l'interpretazione che era stata data da parte della Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 11427 del 2005 in relazione al suddetto articolo 59 poiché la Corte di Cassazione aveva fondato le sue argomentazioni su un immobile che era stato dato in locazione e per tal motivo da quell'immobile l'ente non commerciale ritraeva un reddito e questo era in contrasto con quanto previsto dalla normativa per poter giustificare il beneficio dell'esenzione.

Sebbene questa discordanza tra quanto disposto tra Corte di Cassazione e Corte Costituzionale, quest'ultima ha avvallato quanto assunto in partenza in merito al fatto che l'immobile per poter godere del beneficio dovesse essere utilizzato dal proprietario stesso.

A seguito di tali conclusioni, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, per l'interpretazione del caso di comodato, dato che l'ente aveva concesso in modo gratuito l'immobile e quindi da esso non ritraeva alcun reddito, aveva ritenuto, che qualora anche il comodatario avesse utilizzato direttamente l'immobile per lo svolgimento di attività in modalità non commerciale, l'ente avrebbe potuto beneficiare dell'esenzione.

Tale conclusione era, quindi, coerente con quanto disposto dalle pronunce della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, poiché era stato concesso in modo gratuito e ciò non manifestava ricchezza e capacità contributiva, che diversamente avrebbe comportato l'imposizione ai fini IMU<sup>316</sup>.

In sintesi, era richiesto, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, che qualora l'immobile fosse stato utilizzato da parte di un soggetto terzo diverso dal proprietario, anch'esso dovesse possedere il requisito soggettivo e che l'immobile fosse concesso in godimento in relazione ad un contratto di comodato ad uso gratuito.

---

<sup>316</sup> Cfr. Risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013.

Relativamente al requisito oggettivo, invece, la questione che sorse fu in merito alla definizione del termine “con modalità non commerciali”.

Da un lato è bene precisare che l’attività non può essere desunta solamente sulla base di documenti che attestino il tipo di attività a cui l’immobile è destinato, ma è necessario verificare che esse siano svolte con modalità non commerciali<sup>317</sup> e che si tratti “di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive”<sup>318</sup>.

Dall’altro lato si ricorda che, inizialmente, per comprendere cosa si intendesse per attività svolta con modalità non commerciali, dato che in materia tributaria non vi era alcun riferimento, era stato necessario rinviare a quanto desumibile in altro settore giuridico, e più precisamente nel diritto commerciale<sup>319</sup>.

Proprio a tale scopo è stato necessario partire dalla definizione di imprenditore secondo l’articolo 2082 del codice civile, secondo il quale “è imprenditore chi esercita professionalmente un’attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi”. Da tale definizione era quindi possibile desumere gli elementi che lo identificavano, ossia il carattere dell’economicità che sia aggiunge a quello dello

---

<sup>317</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 23703 del 15 novembre 2007.

<sup>318</sup> Tali attività sono state successivamente definite dall’articolo 1, Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze, n. 200 del 19 novembre 2012 come:

- *f) attività assistenziali: attività riconducibili a quelle di cui all’articolo 128 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di bisogno e di difficoltà che la persona umana incontra nel corso della sua vita, escluse soltanto quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario, nonché quelle assicurate in sede di amministrazione della giustizia;*
- *g) attività previdenziali: attività strettamente funzionali e inerenti all’erogazione di prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie;*
- *h) attività sanitarie: attività dirette ad assicurare i livelli essenziali di assistenza definiti dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 29 novembre 2001;*
- *i) attività didattiche: attività dirette all’istruzione e alla formazione ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53;*
- *j) attività ricettive: attività che prevedono l’accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell’apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l’esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in strutture alberghiere e par alberghiere di cui all’articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79;*
- *k) attività culturali: attività rivolte a formare e diffondere espressioni della cultura e dell’arte;*
- *l) attività ricreative: attività dirette all’animazione del tempo libero;*
- *m) attività sportive: attività rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell’articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289;*

<sup>319</sup> MORETTI M., *Enti non commerciali ed esenzione Imu: quando le attività sono svolte con modalità non commerciali?*, Fisco, 2018, p. 1352.

scopo produttivo dell'attività. Con il carattere dell'economicità era, infatti, richiesto che le modalità con le quali vengono svolte le attività consentano quantomeno di coprire i costi con i ricavi.

Nel caso degli enti non commerciali, quindi, la gestione in perdita è un elemento fisiologico poiché la loro attività ha obiettivi diversi da quelli dello scopo di lucro anzi, al contrario, ha fini solidaristici e di sussidiarietà e per tale motivo ad essi vengono erogati contributi pubblici per poter consentire loro di continuare lo svolgimento delle attività.

Con il passare del tempo, in merito a questa questione fu introdotto il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 200/2012. All'articolo 1, lettera p), infatti, vennero definite non commerciali le modalità di svolgimento delle attività istituzionali quando:

- sono *“prive di scopo di lucro”*;
- *“conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono”*
- *“costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà”*.

In altre parole, si tratta delle attività che vengono svolte gratuitamente o dietro il pagamento di importi simbolici<sup>320</sup>.

A seguito delle modifiche sostanziali che furono apportate alla disciplina mediante l'articolo 91-bis del D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012, venne prevista l'esenzione IMU anche nel caso in cui l'immobile fosse stato utilizzato in modalità mista.

In merito all'identificazione della parte dell'immobile adibita esclusivamente allo svolgimento di attività non commerciali, l'articolo 5 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 200/2012, precisa che la proporzione è determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività non commerciali rispetto a quella destinata alle attività svolte con modalità commerciali, rapportata alla superficie totale dell'immobile.

Il tutto deve risultare da un'apposita dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'ente non commerciale con la quale vengono indicati distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'imposta e gli immobili sui quali, invece, deve essere applicata l'esenzione

---

<sup>320</sup> TARIGO P., *L'esenzione Imu-tasi degli enti non commerciali*, Riv. dir. trib., 2014, I, p. 1093.

Recentemente a tal proposito si è espressa ancora una volta la Corte di Cassazione con la sentenza n. 21105 del 2019.

sempre in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli immobili stessi<sup>321</sup>; tale dichiarazione dovrà essere presentata ogni qualvolta si verifichino delle variazioni<sup>322</sup>. Con riferimento alle nuove disposizioni IMU entrate in vigore a partire dal primo gennaio 2020, la disciplina concernente l'esenzione dall'imposta degli enti non commerciali risulta ancora una volta riconducibile a quanto contenuto all'articolo 7, comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 504/1992, fatte salve le modifiche introdotte con l'articolo 91-*bis* del D.L. n. 1 del 2012 e dal Regolamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 200 del 2012<sup>323</sup>.

---

<sup>321</sup> Cfr. articolo 6, Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, n. 200 del 19 novembre 2012.

<sup>322</sup> OCCHIPINTI C. e DEL STABILE F., *Esenzione Imu per gli immobili di enti non commerciali*, Immobili & proprietà, 2013, p. 170; CARAMASCHI L., *La nuova disciplina conferma l'esenzione sugli immobili degli enti non commerciali*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020, p. 87; Risoluzione n. 1/DF/2013 del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

<sup>323</sup> CARAMASCHI L., *La nuova disciplina conferma l'esenzione sugli immobili degli enti non commerciali*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020, p. 81.

## CONCLUSIONE

Al termine dell'analisi condotta, è importante svolgere alcune considerazioni di carattere generale in merito al tema affrontato. Sono stati esaminati vari argomenti, dapprima mediante l'exkursus storico sulle modifiche che si sono susseguite in merito alla tassazione sugli immobili, successivamente con l'analisi delle varie questioni sulla costituzionalità sia dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), sia dell'Imposta Municipale Unica (IMU), dopodiché con l'inquadramento generale della disciplina con lo studio dell'evoluzione della normativa nazionale, poi con la disamina della nuova disciplina IMU ed, infine, con l'analisi dei vari casi particolari di soggettività passiva IMU. Tali approfondimenti hanno consentito di comprendere quanto complesso sia il tema della tassazione patrimoniale sugli immobili e quanto risulta essere ancora un argomento spinoso e attuale.

Come si è potuto vedere nel corso dei vari capitoli del presente elaborato, la tassazione patrimoniale sugli immobili, in particolar modo con l'ICI e successivamente con l'IMU, è materia che, con il passare degli anni, ha subito innumerevoli variazioni, sebbene si tratti di imposte relativamente recenti.

Basti pensare che l'introduzione dell'IMU è avvenuta nell'anno 2012 e in questi dieci anni le novità introdotte sono state parecchie, a cominciare, per citare le principali dall'accorpamento dell'IMU con la TASI e la TARI nell'Imposta Unica Comunale nel 2014 e per finire, in tempi più recenti, con la Legge n. 160 del 2019 di adozione della disciplina della "nuova IMU".

Proprio a causa del susseguirsi di così tante modifiche nel corso di poco tempo, sono sorti e tuttora persistono molti dubbi, sia da parte dei contribuenti, sia da parte della dottrina sia infine nella giurisprudenza, come emerge dalle pronunce, spesso contrastanti, sulle varie questioni.

Insomma, si tratta di un quadro estremamente complesso che necessita, in molti casi, di una profonda analisi per poter comprendere al meglio la fattispecie concreta e individuare l'interpretazione corretta da dare alla disciplina al fine di poter agire nel modo più appropriato. La rilevanza della questione è naturalmente legata anche al fatto che con questa tipologia di imposta il legislatore è andato a colpire in maniera decisiva una tipologia di bene che accomuna molti italiani dato che, come è ben risaputo, la proprietà immobiliare del nostro Paese è per lo più in mano ai privati; neanche

l'abolizione dell'IMU sulla prima casa, che pure ha agevolato moltissimi, (provocando peraltro una conseguente perdita di gettito) ha reso il tema meno importante.

A tal proposito, ritengo sia rilevante quanto proposto di recente con il Disegno di Legge sulla revisione del sistema catastale italiano. Da un lato perché attualmente l'imposizione IMU viene calcolata a partire da rendite catastali che a volte potrebbero essere non corrette e pertinenti, poiché risultanti da un valore catastale inadeguato in quanto frutto di ormai vecchie valutazioni. Dall'altro, perché tale revisione del sistema catastale degli immobili consentirebbe di individuare i cosiddetti immobili "fantasma", ossia quegli immobili che al momento non sono accatastrati, e gli immobili abusivi. Ciò porterebbe ad una imposizione più equa e meno discriminatoria nei confronti di quei contribuenti che, invece, dichiarano e tassano correttamente tutti i propri immobili.

Oltre all'analisi di quelle che sono state le varie modifiche della disciplina sulla tassazione patrimoniale sugli immobili, a partire dall'ICI fino ad arrivare alla "nuova IMU", passando per quelli che sono gli aspetti generali della materia, quali il presupposto, le varie tipologie di immobili soggetti all'imposta, l'individuazione dei soggetti attivi e passivi e la base imponibile su cui applicare le diverse aliquote, tra i principali obiettivi del presente elaborato vi è stato quello di analizzare i più importanti casi particolari di soggettività passiva IMU, pur consapevole di non essere riuscita ad affrontare in modo esaustivo tutte le problematiche.

Si è trattato, in particolare, di soffermarsi sulle principali fattispecie che, già a partire dall'introduzione dell'ICI, sono state oggetto di vari approfondimenti e chiarimenti da parte della giurisprudenza e della dottrina, e per alcune delle quali la questione risulta essere ancora aperta.

Tra i diversi casi presi in considerazione ritengo degni di nota specialmente i seguenti.

Particolarmente discussa negli anni ed ancor oggi è la questione inerente i fabbricati destinati all'esercizio del culto e quelli della Santa Sede.

Come si è visto nell'elaborato, vi è stata una certa difficoltà nell'individuare una distinzione tra le attività commerciali e quelle non commerciali al fine di agevolare le seconde, tant'è che si è arrivati al punto in cui il giudice comunitario ha dovuto valutare la compatibilità della disciplina italiana con il regime comunitario degli aiuti di Stato. E sebbene infine la normativa successiva al 2012 sia stata ritenuta compatibile, rimane aperto il tema dell'eventuale recuperabilità delle agevolazioni pregresse indebitamente fruite.

Altra fattispecie rilevante, che è stata oggetto di pronunce da parte della giurisprudenza anche in questi ultimi mesi, è quella relativa all'applicabilità dell'esenzione dall'imposta degli immobili destinati ad abitazione principale nel caso in cui i coniugi abbiano residenze in due immobili distinti, con particolare riferimento al caso in cui gli stessi siano situati in Comuni diversi. Tema sensibile anche per le possibili discriminazioni che un'interpretazione piuttosto che un'altra possono comportare nei confronti di nuclei familiari non "tradizionali".

Per altri casi oggetto di analisi in questo elaborato, come i fabbricati assegnati ai coniugi legalmente separati, i fabbricati concessi in locazione, quelli concessi in comodato o, diversamente, quelli di interesse storico o artistico e i fabbricati cosiddetti collabenti, sembra, anche sulla base di quanto disposto dalla recente nuova normativa in materia IMU, che la disciplina sia diventata più chiara e che quelli che erano i dubbi sorti nel tempo siano stati finalmente risolti.

Tuttavia, rimane il timore che tali certezze siano effimere, vista la frequenza nel cambiare le leggi cui ci ha abituati il Legislatore in questa materia.

Per concludere, mi auspico che, in attesa di osservare gli sviluppi della disciplina IMU, la materia possa trovare presto una sistemazione solida, definitiva e coerente, soprattutto a beneficio dei contribuenti che dovrebbero essere messi nelle condizioni di adempiere ai propri obblighi fiscali con serenità.

In particolare, perché la tassazione patrimoniale sugli immobili, non essendo un tema rilevante solo per i professionisti, ma al contrario trattandosi di un tributo che riguarda moltissimi italiani, è necessario che venga fatta chiarezza sulle diverse fattispecie che ciascun contribuente può trovarsi ad affrontare.

## APPENDICE A)

<b>QUADRO GENERALE DELLE CATEGORIE</b> <b>(CM 6.7.41 N. 134/T E CM 14.3.92 N. 3/T)</b>
<b>IMMOBILI A DESTINAZIONE ORDINARIA</b>
<b>Gruppo A</b> <b>Unità di consistenza = vano utile catastale</b>
A/1 – Abitazione di tipo signorile
A/2 – Abitazione di tipo civile
A/3 – Abitazione di tipo economico
A/4 – Abitazione di tipo popolare
A/5 – Abitazione di tipo ultrapopolare
A/6 – Abitazione di tipo rurale
A/7 – Abitazione in villini
A/8 – Abitazioni in ville
A/9 – Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici
A/10 – Uffici e studi privati
A/11 – Abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi
<b>Gruppo B</b> <b>Unità di consistenza = metro cubo</b>
B/1 – Collegi e conventi, educanti, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari, caserme
B/2 – Case di cura ed ospedali (senza fini di lucro)
B/3 – Prigioni e riformatori
B/4 – Uffici pubblici
B/5 – Scuole, laboratori scientifici
B/6 – Biblioteche, pinacoteche, musei, gallerie, accademie che non hanno sede in edifici della categoria A/9
B/7 – Cappelle ed oratori non destinati all’esercizio pubblico dei culti
B/8 – Magazzini sotterranei per deposito di derrate
<b>Gruppo C</b> <b>Unità di consistenza = metro quadrato</b>
C/1 – Negozi e botteghe



C/2 – Magazzini e locali di deposito
C/3 – Laboratori per arti e mestieri
C/4 – Fabbricati e locali per esercizi sportivi (senza fini di lucro)
C/5 – Stabilimenti balneari e di acque curative (senza fini di lucro)
C/6 – Stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (senza fini di lucro)
C/7 – Tettoie chiuse od aperte
<b>IMMOBILI A DESTINAZIONE SPECIALE</b>
<b>Gruppo D</b> <b>(Stima diretta)</b>
D/1 – Opifici
D/2 – Alberghi e pensioni (con fini di lucro)
D/3 – Teatri, cinematografi, sale per concerti e spettacoli e simili (con fini di lucro)
D/4 – Case di cura ed ospedali quando hanno fine di lucro
D/5 – Istituti di credito, cambio ed assicurazioni (con fini di lucro)
D/6 – Fabbricati e locali per esercizi sportivi (con fini di lucro)
D/7 – Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un’attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
D/8 – Fabbricati costruiti o adattati per le esigenze di un’attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni
D/9 – Edifici galleggianti o sospesi assicurati a punti fissi del suolo, ponti provati soggetti a pedaggio
D/10 – Fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole
<b>IMMOBILI A DESTINAZIONE PARTICOLARE</b>
<b>Gruppo E</b> <b>(Stima diretta)</b>
E/1 – Stazioni per servizi di trasporto, terrestri, marittimi ed aerei
E/2 – Ponti comunali e provinciali soggetti a pedaggio
E/3 – Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche
E/4 – Recinti chiusi per speciali esigenze pubbliche
E/5 – Fabbricati costituenti fortificazioni e loro dipendenze
E/6 – Fari, semafori, torri per rendere d’uso pubblico l’orologio comunale
E/7 – Fabbricati destinati all’esercizio pubblico dei culti

E/8 – Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia

E/9 – Edifici a destinazione particolare non comprese nelle categorie precedenti del gruppo E

## BIBLIOGRAFIA

### Manuali, monografie e articoli

AA.VV., *Fisco 2020, IPSOA, febbraio 2020*

ALBANESE S., L'agevolazione Imu riconosciuta ai coniugi con doppie abitazioni genera spesso un'evasione d'imposta - Quali strumenti hanno le amministrazioni locali per combatterla?, *Finanza e trib. loc.*, 2020, fasc. 7-8, 53

ALENNA M., *Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia, Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 2017

AMENDOLAGINE V., *Il convivente more uxorio affidatario della casa familiare con prole minorenni diventa il soggetto passivo dell'Imu* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 30 aprile 2019, n. 11416), *Corriere giur.*, 2020, 173

ANTONINI P. e MIGLIO C., *Soggettività passiva Imu e mancata restituzione dell'immobile in leasing: approdo «incerto» in cassazione* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 17 luglio 2019, n. 19166, Soc. Mediocredito it. c. Com. S. Benedetto dei Marsi e Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2019, n. 13793, Com. Lonate Pozzolo c. Soc. Mediocredito it.), *Corriere trib.*, 2019, 893

ANTONINI P., *Imponibilità Imu dei fabbricati in costruzione: la giurisprudenza di merito si allinea a quella di legittimità* (Nota a *Commis. trib. prov. Sondrio*, 30 gennaio 2017), *Riv. giur. trib.*, 2017, p. 718

ATTANASI F., *Gli «alloggi sociali» dell'Arca sono esenti dall'Imu (agenzia regionale per la casa e l'abitare) - ex Iacp*, *Amministrare immobili*, 2020, fasc. 241, 36

ATTANASI F., *Imu, le novità fiscali 2020*, 2020, [www.altalex.com](http://www.altalex.com)

AVENALE F., *Revisione e modernizzazione del catasto fabbricati: principi e criteri direttivi per la riforma*, *IPSOA Quotidiano*, 28 gennaio 2022

BAGAROTTO E.M., *Considerazioni sull'interpretazione estensiva ed analogica delle disposizioni che riconoscono benefici fiscali: lo strano caso degli immobili vincolari in base alla legge speciale per Venezia*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, p. 247.

BALDONI S., *Le recenti variazioni all'Imu*, Dir. e pratica amm., 2014, fasc. 6, 40

BARGAGLI M., *L'esenzione Imu spetta dove è situato il nucleo familiare*, Euroconference news, 14 luglio 2021

BARUZZI S., *Le modifiche Imu per il 2014*, Il Fisco, 2014, 429

BASSI V., *Immobili occupati e non sgomberabili: mancanza di presupposto Imu o riduzione al cinquanta per cento della base imponibile*, Fisco, 2017, 925

BATTISTA C., *Nuova IMU, le regole per il 2020 su base imponibile e fattispecie impositive*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, maggio 2020

BELLIN M., *L'unione di fatto tra unità immobiliari, fra Ici ed Imu*, Immobili & proprietà, 2019, 513

BERTOLINI N., *Ici-Imu: il fabbricato di nuova costruzione*, Tributi loc. e reg., 2014, fasc. 3, 61

BERTOLINI N., *Imu 2014: il nuovo scenario*, Tributi loc. e reg., 2014, fasc. 1, 24

BERTOLINI N., *Imu: esenzioni enti non commerciali e diritto europeo*, Tributi loc. e reg., 2013, fasc. 4, 39

BIANCHI R., *Risoluzione del leasing, l'obbligo di versare l'Imu ricade sempre sul locatore*, Il sole 24 ore, 14 gennaio 2021

BIANCHI R., *Sì alla riduzione per gli immobili dati in uso gratuito ai parenti se il contratto è registrato*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

BIARELLA L., *Riforma Catasto: nuove regole entro il 2026*, [www.altalex.com](http://www.altalex.com), 09 marzo 2022

BONUZZI A., *Acconto Imu/Tasi 2019: gli immobili locati a canone concordato*, Euroconference news, 04 giugno 2019

BONUZZI A., *IMU: la risoluzione del leasing sposta la debenza sul concedente*, Euroconference news, 17 maggio 2018

BONUZZI A., *La locazione dell'abitazione principale non fa scattare Imu e Tasi*, Euroconference news, 07 giugno 2019

BUONO D., *Agevolazioni Imu per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola*, Corriere trib., 2018, 1046

BORIA P., *La mediazione tributaria nella disciplina dei tributi locali*, Fondazione IFEL, 2016

BUSANI A., *Immobili*, IPSOA, Guide e soluzioni, giugno 2019

CAPOGROSSI GUARNA F., *Esenzione Imu per gli enti non commerciali: chiarimenti per l'adeguamento statutario e per gli immobili concessi in comodato*, Fisco 2, 2013, 1849

CAPUTO A. e VALENTI M., *Esenzione Imu per i terreni della società agricola con soci coltivatori diretti*, Il sole 24 ore, 17 maggio 2021

CAPUTO A. e VALENTI M., *Territori montani, il Comune non può derogare all'esenzione Imu*, Il sole 24 ore, 20 agosto 2021

CAPUTO A., *Con il contratto risolto obbligo di versare l'Imu sulla società di leasing*, Il sole 24 ore, 22 luglio 2021

CARAMASCHI L., *La nuova disciplina conferma l'esenzione sugli immobili degli enti non commerciali*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

CARPENEDO C., *Canoni concordati: adempimenti per l'applicazione delle agevolazioni fiscali Imu*, Finanza e trib. loc., 2019, fasc. 11-12, 51

CARPENEDO C., *Terreni agricoli esenti Imu - Criticità applicative tra persone fisiche e società*, Tributi loc. e reg., 2016, fasc. 4, 22

CARUCCI F. G., *Classamento catastale per l'Imu agevolata ai fabbricati rurali*, Il sole 24 ore, 7 settembre 2021

CARUCCI F. G., *Con il nuovo catasto terreni edificabili con valori più realistici*, Il sole 24 ore, 18 ottobre 2021

CASTELLANI M., CRISO P., FARNETI G., GHIANDONI D., *Tributi e fiscalità*, IPSOA, febbraio 2021

CHIARELLO A., *Debutta l'Imu sperimentale e affiorano i primi dubbi*, Azienditalia, 2/2012

CHIARELLO A., *IMU 2020: la nuova definizione di fabbricato, l'area pertinenziale e l'accentuata personalizzazione dell'obbligazione nelle fattispecie di contitolarità*, Azienditalia, 2020, 515

CHITTOLINA G., *I possessori degli immobili sono tenuti al versamento dell'IMU*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

CHITTOLINA G., *Per la tassazione dei fabbricati è necessario verificare il moltiplicatore*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

CIANFROCCA S. e ROTUNNO C., *Il tramonto dell'Ici e la contemporanea nascita dell'Imu*, Tributi loc. e reg., 2011, fasc. 2, 25

COLOMBO G. M., *Enti non commerciali e Imu: il regolamento non chiarisce i punti controversi*, Corriere trib., 2012, 3702

COLOMBO G. M., *L'esenzione Imu per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali*, Corriere trib., 2013, 1297

CORASANITI G., *Riflessioni (tra norme e principi di diritto civile e diritto tributario) a margine di due recenti (e contrastanti) pronunce della suprema corte sulla controversa soggettività passiva ai fini Imu leasing immobiliare*, Dir. e pratica trib., 2019, 2163

CORASANITI G., *Soggettività passiva Imu nel leasing immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle ss.uu. (Nota a Cass. civ., sez. trib., 19 novembre 2019, n. 29973, U. c. C.)*, Corriere trib., 2020, 595

D'ANGELO G., *Il favor fiscale dell'ente ecclesiastico-religioso «imprenditore sociale» nella prospettiva del divieto europeo di aiuti di stato: conferme problematiche dalla recente giurisprudenza Ue in tema di esenzione Ici/Imu (Nota a Trib. Unione europea, 15 settembre 2016, n. 219/13, P. F. c. Commiss. Ue e Cass. civ., sez. trib., 12 ottobre 2016, n. 20516)*, Quaderni dir. e politica ecclesiastica, 2016, 661

DE GREGORIO F., *Brevi note in materia di esenzione Imu per gli istituti religiosi - Attualità ed orientamenti interpretativi (Nota a Cass. civ., sez. trib., 8 luglio 2015, n. 14225)*, Dir. e pratica trib., 2017, 1713

DE PASQUALE G., *Esenzione Imu per il separato di fatto che ha la residenza nell'immobile coniugale*, Euroconference news, 04 novembre 2020

DEBENEDETTO G., *Casi particolari di soggettività passiva IMU o altri obblighi*, Il sole 24 ore, 30 agosto 2021

DEBENEDETTO G., *Imu leasing: imposta a carico del concedente in caso di risoluzione anticipata*, Finanza e trib. loc., 2019, fasc. 7, 39

DEBENEDETTO G., *IMU 2022, come versare l'acconto entro il 16 giugno*, La settimana fiscale in Il Sole 24 ore, 01 giugno 2022

DEBENEDETTO G., *La nuova Imu e le novità per comuni e contribuenti*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 3-4, 42

DEBENEDETTO G., *La nuova Imu 2020*, Il sole 24 ore, 30 agosto 2021

DEL VAGLIO M. e POZZO A., *Ici/Imu per gli immobili ecclesiastici: adeguamento ai principi comunitari (Nota a Commiss. trib. prov. Milano, 7 febbraio 2017)*, Riv. giur. trib., 2017, p. 622

DEL VAGLIO M., *Esenzione Ici/Imu degli enti non commerciali solo se lo svolgimento delle attività agevolate è «effettivo» e «con modalità non commerciali» (Nota a Cass. civ., sez. trib., 24 febbraio 2012, n. 2821, Soc. Federcalcio c. Com. Roma)*, Riv. giur. trib., 2012, 402

DEL VAGLIO M., *La disciplina integrata della IUC (TARI-TASI-IMU)*, in Libro dell'anno del diritto-Encicl. giur. Treccani, Roma, 2015, 452

DELLADIO C., *Imu: Immobili soggetti a tassazione*, Tributi Locali, Il Sole 24 ore, ultimo agg. giugno 2021

DELLA VALLE E., FICARI V., FRANSONI G. e MARINI G., *L'imposta municipale propria*, G. Giappichelli, Torino, 2022

DELL'OSTE C., *L'Imu sui capannoni è costo inerente: la Consulta bocchia l'indeducibilità totale per il 2012*, Il sole 24 ore, 19 novembre 2020

DOLCE R., *Imu a carico del locatore anche senza riconsegna a fine leasing*, Il sole 24 ore, 14 aprile 2021

DULCETTI A., *Brevi annotazioni sulla esenzione degli enti non commerciali dall'Ici e dall'Imu (Nota a Commiss. trib. prov. Reggio Emilia, 25 ottobre 2017)*, Bollettino trib., 2018, 1183

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Milano, 2019.

FARRI F., *Dalla Corte di Giustizia UE nessuna novità sostanziale in tema di esenzione ICI per gli enti non commerciali*, Rivista di Diritto Tributario, 9 novembre 2018.

FARRI F., *Esenzione IMU per abitazione principale e coniugi residenti in comuni diversi: la Corte di cassazione dimentica il testo normativo e i principi costituzionali*, Rivista telematica di diritto tributario, 2020

FIORE F., *Ici, Imu ed aiuti di stato tra vecchie e nuove regole - Un'analisi sulla tassazione degli enti ecclesiastici*, Quaderni dir. e politica ecclesiastica, 2012, 657

FIORILLI A. e LUPI R., *Esenzioni Ici/Imu, enti religiosi e imprese «sociali»*, Dialoghi trib., 2012, 675

FOGAGNOLO M., *L'esenzione dall'Ici e dall'Imu degli enti non commerciali: una norma in costante evoluzione*, Tributi loc. e reg., 2015, fasc. 3, 15

FONDAZIONE IFEL, *Esenzioni IMU 2020-2021 disposte nell'emergenza da Covid-19 Tabella riassuntiva*, 27 luglio 2021

FONDAZIONE IFEL, *Risposte ai quesiti posti dai partecipanti ai webinar "La nuova IMU: le novità rispetto ai previgenti prelievi IMU e TASI*, 6 marzo 2020

FORMICA G. e AURELJ S., *Le esenzioni Imu e tasi per gli enti ecclesiastici: novità normative e questioni aperte*, Fisco, 2015, 940

FOSSATI S., *Catasto sui valori di mercato, tasse ferme alle vecchie rendite*, Il sole 24 ore, 8 ottobre 2021

GALANTE A., *Ici/Imu: l'agevolazione per inagibilità spetta anche in assenza di perizia e di richiesta se lo stato dell'immobile è noto al comune*, Azienditalia, 2020, 1987

GALANTE A., *Il trustee è soggetto passivo IMU e non è applicabile l'agevolazione per l'abitazione principale*, Azienditalia, 2020, 1596

GALANTE A., *Imu: presupposto e base imponibile dopo il decreto Monti*, Azienditalia, 2/2012, p. 151

GAMBI L., *Il tributo Imu nel concordato preventivo con cessione dei beni (Nota a Commiss. trib. prov. Reggio Emilia, 23 ottobre 2019)*, Fallimento, 2020, p. 1144



GARRINI F., *Agricoltori in pensione ed esenzione IMU: interpretazione coerente?*, Euroconference news, 2 marzo 2018

GARRINI F., *Area edificabile ai fini Imu anche con utilizzo edificatorio precluso*, Euroconference news, 12 novembre 2018

GARRINI F., *Coadiuvanti esentati da Imu solo a partire dal 2019*, Euroconference news, 23 aprile 2019

GARRINI F., *Come effetto dell'abolizione Tasi da quest'anno torna l'IMU sui fabbricati invenduti*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

GARRINI F., *Comproprietari non lap dei terreni edificabili: Imu dovuta*, Euroconference news, 20 gennaio 2020

GARRINI F., *Dal 2020 aliquote Imu revisionate a seguito dalla fusione con la Tasi*, Euroconference news, 30 dicembre 2019

GARRINI F., *Esenzione Imu abitazione principale: necessarie dimora e residenza*, Euroconference news, 11 maggio 2018

GARRINI F., *Esenzione IMU limitata per l'anziano in ricovero*, Euroconference news, 3 novembre 2016

GARRINI F., *Fabbricati storici: la verifica del vincolo per la riduzione Imu*, Euroconference news, 29 settembre 2021

GARRINI F., *Familiari con residenza diversa: nessuna esenzione Imu*, Euroconference news, 09 luglio 2021

GARRINI F., *I fabbricati collabenti sono esenti da IMU e TASI*, Euroconference news, 27 settembre 2017

GARRINI F., *Il fabbricato esiste fiscalmente dall'accatastamento*, Euroconference news, 9 novembre 2017

GARRINI F., *Immobili locati: Imu sempre dovuta dal locatore*, Euroconference news, 15 maggio 2019

GARRINI F., *Imu dovuta dal concedente sin dalla risoluzione del contratto di leasing*, Euroconference news, 13 marzo 2020

GARRINI F., *Imu dovuta per i contitolari di coltivatori diretti e Iap*, Euroconference news, 30 settembre 2019

GARRINI F., *Imu e leasing: il pensiero altalenante della Cassazione*, Euroconference news, 23 luglio 2021

GARRINI F., *Imu terzo settore: esenzione solo nel caso di utilizzo diretto*, Euroconference news, 27 gennaio 2021

GARRINI F., *La Cassazione conferma le agevolazioni Imu alle società agricole*, Euroconference news, 11 dicembre 2018

GARRINI F., *La riduzione Imu al 50% per il fabbricato inagibile*, Euroconference news, 04 marzo 2021

GARRINI F., *Leasing: Imu dovuta dal concedente dalla data della risoluzione*, Euroconference news, 19 luglio 2019

GARRINI F., *Legge di bilancio 2021: novità Imu*, Euroconference news, 11 gennaio 2021

GARRINI F., *Per i fabbricati rurali occorre porre attenzione al classamento*, Euroconference news, 23 dicembre 2017

GARRINI F., *Resta l'esenzione dall'imposta sull'abitazione principale e sulle relative pertinenze*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

GARRINI F., *Rivalutazione, fabbricati D e base imponibile Imu*, Euroconference news, 05 maggio 2021

GARRINI F., *Seconda autorimessa tassata ai fini Imu*, Euroconference news, 06 giugno 2019

GARRINI F., *Separazione dei coniugi: chi paga l'Imu sulla ex casa coniugale?*, Euroconference news, 16 marzo 2021

GAVELLI G. e TOSONI G.P., *Imu, l'area fabbricabile è terreno agricolo anche per il comproprietario*, Il sole 24 ore, 15 marzo 2020

GAVELLI G., *Cambia ancora la deducibilità dell'Imu sugli immobili strumentali*, Fisco, 2019, 4413

GAVELLI G., *L'Imu sull'area edificabile si paga su tutti i piani previsti dal progetto*, Il sole 24 ore, 12 aprile 2021

GAVELLI G., *Raddoppia la deducibilità per l'Imu versata sugli immobili strumentali*, Fisco, 2019, 437

GAVELLI G., *Sale (a tappe) la deducibilità per l'Imu versata sugli immobili strumentali*, Fisco, 2019, 1921

GAVI T., *IMU: cancellazione della seconda rata nel testo dei decreti Ristori*, 1 dicembre 2020  
<https://www.informazionefiscale.it/imu-seconda-rata-saldo-cancellazione-decreto-Ristori>

GAVIOLI F., *Fisco immobiliare: IMU, cedolare secca e locazioni*, Pratica fiscale e professionale, 2019, p. 50

GAVIOLI F., *Immobili di enti ecclesiastici: per l'esenzione IMU necessaria la prova dell'attività svolta*, Enti non profit n. 10/2021, p. 34

GAVIOLI F., *IMU, TARSU e Tributi locali nel decreto Monti*, IPSOA, 2012

GAVIOLI F., *IMU: nessuna agevolazione se i coniugi hanno la residenza in comuni diversi*, Azienditalia, 2020, 1991

GERACI R., *IMU sperimentale e federalismo fiscale municipale: più ombre che luci*, Quotidiano di informazione giuridica, 2015

GERACI R., *La controversa questione del pagamento dell'Imu per gli edifici ecclesiastici affrontata e (non) risolta dai giudici europei*, Dir. eccles., 2016, 491

GERACI R., *L'esenzione dall'Imu per gli edifici degli enti ecclesiastici sotto la lente dei giudici europei (Nota a Trib. Unione europea, 15 settembre 2016, n. 220/13, Soc. scuola elementare Maria Montessori c. Commiss. Ue)*, Dir. e pratica trib., 2018, 2644

GINEX A., *A agevolazione per l'abitazione principale anche senza residenza anagrafica*, Euroconference news, 21 luglio 2021

GIRELLI G., *Dubbi in materia di base imponibile Imu*, Dir. E prat. Trib., 2017, p. 1004

GIRELLI G., *Potere regolamentare del comune, «nuova» Imu e aree fabbricabili*, Riv. trim. dir. trib., 2020, p. 557

GLENDI G., *Agevolazione Ici/Imu per abitazione principale e separazione di fatto dei coniugi* (Nota a Cass. civ., sez. VI, ord. 17 maggio 2018, n. 12050), Corriere trib., 2018, 2850

GLENDI G., *Soggettività passiva Imu al solo assegnatario dell'ex casa coniugale?* (Nota a Commiss. trib. reg. Emilia-Romagna, 10 gennaio 2020), Riv. giur. trib., 2020, p. 558

IELO G., *La riforma dei tributi locali: la nuova IMU*, Ipsoa, Milano, 2020

LA ROSA S., *Le altre imposte dirette (irap e Imu)*, in Principi di diritto tributario, parte I, capitolo II, Giappichelli, Torino, 2016, 127

LATELLA A., *Gli enti non commerciali nella riforma dell'Imu*, Azienditalia, 2020, 12593

LONGONI M., *Imu 2012: Versamenti e dichiarazioni*, Guida giuridica, Italia Oggi, 20 novembre 2012

LOVECCHIO L., *Anno zero per i tributi locali*, Telefisco del 30 gennaio 2020, p. 48

LOVECCHIO L., *Casa familiare, Imu a carico del genitore affidatario dei figli*, Il sole 24 ore, 12 agosto 2021

LOVECCHIO L., *Esenzione rata Imu, conta la destinazione dell'immobile*, Il sole 24 ore, 30 ottobre 2020

LOVECCHIO L., *Esenzione sulla prima casa e coesistenza di Imu e tasi: una ennesima occasione perduta per il riordino dei tributi locali*, Fisco, 2015, 4345

LOVECCHIO L., *Fino al 2019 denuncia Imu per gli immobili merce*, Il sole 24 ore, 21 dicembre 2020

LOVECCHIO L., *Il MEF esclude le sanzioni per la mancata scelta in dichiarazione dell'abitazione principale esente IMU*, Il Fisco, 9/2022, p. 845.

LOVECCHIO L., *Imu e aree edificabili, delibere comunali con effetto tributario immediato*, Il sole 24 ore, 02 giugno 2021

LOVECCHIO L., *La nuova Imu pone fine alla sovrapposizione Imu-tasi*, Fisco, 2020, 433

LOVECCHIO L., *Pensionati all'estero, tornano le agevolazioni sugli immobili: Imu ridotta della metà e Tari di due terzi*, Il sole 24 ore, 22 dicembre 2020

LOVECCHIO L., *Prime risposte ai dubbi applicativi sull'agevolazione Imu/tasi per gli immobili in comodato gratuito*, Il Fisco, 2016, 1129

LOVECCHIO L., *Riforma dei tributi locali: verso la fine della irragionevole sovrapposizione di Imu e tasi*, Il Fisco, 2019, 4431

LOVECCHIO L., *Via libera all'imposta sulle piattaforme petrolifere in sostituzione dell'Imu*, Il Fisco, 2020, 239

LOVISETTI M., *Esenzione IMU per gli immobili concessi in comodato a terzi?*, Riv. giur. trib., 2018, p. 275

LOVISETTI M., *Il mancato uso dell'immobile non ostacola di per sé l'esenzione Ici/Imu per gli enti non commerciali* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 12 ottobre 2016, n. 20516), Corriere trib., 2017, 395

MADONNA M., *Imu ed enti ecclesiastici: profili normativi e problemi aperti*, Non profit, 2013, fasc. 1, 105

MARCHETTI E. e LUPI R., *L'abitazione principale nell'Imu: cosa cambia davvero rispetto all'Ici?*, Dialoghi trib., 2012, 405

MARINI G., *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

MARTUCCI S., *Ici ed Imu: un'emancipazione religiosa secondo diritto comune*, Quaderni dir. e politica ecclesiastica, 2013, 447

MASTELLONE P., *Le agevolazioni fiscali per gli immobili ecclesiastici tra principio di laicità e divieto di aiuti di stato*, Riv. Trim. Dir. Trib., 2019, p. 625

MAZZOLA L., *La casa coniugale assegnata al coniuge è esente da Imu e Tasi*, Euroconference news, 11 dicembre 2019

MAZZOLA L., *Regole di deducibilità dell'Imu per il periodo d'imposta 2020*, Euroconference news, 05 luglio 2021

MAZZOLA L., *Tra le assimilazioni gli immobili in locazione alle famiglie svantaggiate*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

MERCURI G., *Sui nuovi sviluppi giurisprudenziali in tema di esenzione IMU relativa all'abitazione principale*, Rivista di diritto tributario, 2020

MICONI F., *Le piattaforme marine sono assoggettabili all'Imu* (Nota a Commiss. trib. prov. Chieti, 28 dicembre 2015), P.Q.M., 2015, fasc. f.3, 187

MIRTO P., *Abitazioni contigue dei coniugi esenti da Imu con fusione o unione*, Il sole 24 ore, 01 febbraio 2021

MIRTO P., *Casa, l'occupazione abusiva non cancella l'obbligo Imu*, Il sole 24 ore, 01 novembre 2021

MIRTO P., *Coniugi separati, ecco chi paga l'Imu della casa dove vivono i figli*, Il sole 24 ore, 23 luglio 2021

MIRTO P., *Controversie Imu in tema di immobili in leasing non riconsegnati*, Tributi loc. e reg., 2016, fasc. 4, 11

MIRTO P., *Forse conclusa la querelle Imu sugli immobili con contratto di leasing risolto, ma non riconsegnati*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 9-10, 24

MIRTO P., *Imu piena in caso di «spacchettamento» del nucleo familiare*, Il sole 24 ore, 06 dicembre 2019

MIRTO P., *Imu ridotta della metà, la casa deve essere inagibile o inabitabile: non bastano le utenze disattivate*, Il sole 24 ore, 15 aprile 2021

MIRTO P., *Imu, nessuna agevolazione se i coniugi risiedono in Comuni diversi*, Il sole 24 ore, 29 settembre 2020

MIRTO P., *L'immobile in ristrutturazione abitato e adibito a prima casa non sconta l'Imu*, Il sole 24 ore, 22 settembre 2021

MIRTO P., *Le agevolazioni Imu per le società agricole*, Finanza e trib. loc., 2018, fasc. 9, 5

MORELLI V., *Terreni edificabili utilizzati a fini agricoli: modalità di determinazione dell'Imu in presenza di più cointestatari*, Fisco 1, 2012, 7353

MORETTI M., *Enti non commerciali ed esenzione Imu: quando le attività sono svolte con modalità non commerciali?*, Fisco, 2018, 1348

MORETTI M., *L'esenzione dall'Imu per le attività didattiche svolte dagli enti non commerciali: analisi di alcune recenti sentenze della commissione tributaria provinciale di Bergamo*, Bollettino trib., 2019, 795

NAPOLITANO G., *L'imposta municipale propria sulle piattaforme marine*, Euroconference news, 30 gennaio 2020

NAPOLITANO G., *Legge di bilancio 2020: l'unificazione Imu-Tasi*, Euroconference news, 20 febbraio 2020

OCCHIPINTI C. e DEL STABILE F., *Esenzione Imu per gli immobili di enti non commerciali*, Immobili & proprietà, 2013, 170

PALMA A., *ICI, IMU ed aiuti di stato: la tassazione degli enti ecclesiastici alla luce della recente normativa e giurisprudenza nazionale e comunitaria*, Salvis Juribus – Rivista di informazione giuridica, 15 giugno 2019.

PALUMBO G., *Riforma del catasto: verso il 1° gennaio 2026*, 22 novembre 2021, Informazione Fiscale.

PAPARELLA F., *Le incertezze della corte di cassazione in merito all'individuazione del soggetto passivo dell'Imu nel caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing*, Riv. dir. trib., 2020, II, 88

PASSAGNOLI F., *La deducibilità dall'imposta sui redditi delle società dell'IMU relativa ad immobili strumentali: luci (poche) ed ombre (molte) della recente giurisprudenza costituzionale*, Rivista Telematica Diritto tributario, 2021, p. 384

PELLINO R., *Immobili in comodato a parenti: riduzione base imponibile Imu/Tasi*, Euroconference news, 15 giugno 2017

PENNAROLA C., *È incostituzionale la norma dell'art. 8 d.leg. 14 marzo 2011 n. 23 istitutiva dell'Imu?* (Nota a Commiss. trib. prov. Novara, 26 ottobre 2015, C. c. Com. Miasino), Riv. giur. edilizia, 2016, I, 37

PENNAROLA C., *Inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale della «legge istitutiva» dell'Imu* (Nota a Corte cost., ord. 13 luglio 2016, n. 169), Riv. giur. edilizia, 2016, I, 433

PENNAROLA C., *Non esenti da Ici e da Imu gli alloggi di proprietà degli enti di edilizia popolare (Aler - Atc - Ater)* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 25 luglio 2019, n. 20135, Az. lombarda edilizia residenziale c. Com. Rozzano), Riv. giur. edilizia, 2019, I, 1387

PETRUZZELLIS G., *IMU sugli immobili strumentali con deducibilità integrale dal 2022*, Pratica fiscale e professionale, 2020, p. 29

PICCOLO A., *Alcuni profili di dubbia legittimità costituzionale dell'Imu*, Fisco 2, 2013, 7383

PISCINO E., *L'applicazione dell'Imu agli enti non commerciali*, Tributi loc. e reg., 2013, fasc. 1, 22

PISTILLI M., *Enti ecclesiastici ed esenzione dall'Imu*, Immobili & proprietà, 2012, 103

PURI P., *Debito pubblico e strumenti di imposizione di tipo patrimoniale*, Periodico ufficiale dell'A.N.T.I., n. 1/2020, p. 37-47

PURI P., *La prima volta della cassazione su Imu e risoluzione anticipata del contratto di leasing (Nota a Cass. civ., sez. trib., 17 luglio 2019, n. 19166, Mediocredito it. c. Com. S. Benedetto dei Marsi e Cass. civ., sez. trib., 22 maggio 2019, n. 13793, Com. Lonate Pozzolo c. Soc. Mediocredito it.)*, Riv. giur. trib., 2019, p. 691

PURI P., *Parziale indeducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali? La parola di nuovo alla Consulta*, Rivista di Giurisprudenza Tributaria 8-9/2021, p. 721

QUATTROCCHI A., *Aiuti di stato ed enti non commerciali: legittima esenzione Imu e prospettive di recupero Ici (Nota a Corte giust. Unione europea, 6 novembre 2018, n. 622-624/16 P, Soc. scuola elementare Maria Montessori c. Commiss. Ue)*, Dir. e pratica trib. internaz., 2019, 816

QUATTROCCHI A., *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Cedam, 2020

QUATTROCCHI A., *Imposizione ai fini Imu di aree edificabili e rilevanza dei piani paesaggistici*, Riv. trim. dir. trib., 2019, p. 869

QUATTROCCHI A., *Sui profili valutativi delle aree edificabili ai fini dell'imposta comunale sugli immobili*, AESTIMUM, 2010, p. 115

RAGUCCI G., *La corte di cassazione si pronuncia sulla vexata quaestio dell'Imu dovuta dopo la risoluzione anticipata del contratto di leasing*, Riv. telematica dir. trib., 2019, 559

RAGUCCI G., *Leasing immobiliare: gli effetti dello scioglimento sulla soggettività passiva dell'Imu*, Norme&Tributi mese, 2020, fasc. 2, 36



RAGUCCI G., *Un passo verso la soluzione del problema della soggettività passiva all'Imu dopo la risoluzione del leasing immobiliare*, Riv. dir. trib., 2020, II, 108

RANOCCHI G. P., *Aree edificabili, per individuare quelle pertinentziali valgono le regole urbanistiche*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

RECCHIONI L., *Imu: esclusa l'esenzione se il marito risiede in altro Comune*, Euroconference news, 16 dicembre 2020

RIGHI E., *Esenzione Imu-tasi per le abitazioni principali e vicende familiari dei titolari degli alloggi*, Bollettino trib., 2019, 100

RIGHI E., *I fabbricati iscritti in catasto come «collabenti» non sono soggetti a tassazione agli effetti dell'Ici e dell'Imu* (Nota a Cass. civ., sez. trib., 11 ottobre 2017, n. 23801, Soc. Lacos c. Com. Rovereto), Bollettino trib., 2018, 939

RIGHI E., *Imu e costituzione*, Bollettino trib., 2012, 1683

RIGHI E., *Imu e immobile concesso in leasing con risoluzione anticipata ma senza la formale restituzione del bene al locatore* (Nota a Commiss. trib. reg. Lombardia, 16 luglio 2019, Com. Monticello Brianza), Bollettino trib., 2020, 1692

RINOLFI D., BIANCHI R., *Determinazione dell'assegno di mantenimento 2019*, IPSOA, dicembre 2018

RIZZELLI A., *Hanno diritto all'esenzione Imu prima casa entrambi i coniugi che risiedono in comuni diversi*, Amministrare immobili, 2020, fasc. 247, 29

RIZZO M. C., *Nuova IMU: le agevolazioni della Legge di Bilancio 2020*, 2020 [www.altalex.com](http://www.altalex.com)

ROCCO G., *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali*, Diritto e pratica tributaria, 2016 parte I e II.

ROVAGNATI A., *Imu sugli immobili degli enti di edilizia residenziale pubblica*, Fisco, 2020, 3551

SACCHETTO C. e BERTAGGIA L., *L'esenzione IMU a favore degli alloggi sociali: un orientamento giurisprudenziale da ripensare*, Fisco, 2020, p. 3455

SALANITRO G., Agevolazione per l'abitazione principale nella disciplina dell'ICI e dell'IMU e nucleo familiare, tra separazione di fatto, nullità del matrimonio, residenza della famiglia e convivenze, Riv. giur. trib., 221, p. 127

SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, Rassegna tributaria, n. 6 di novembre-dicembre 2010, pag. 1607

SALVINI L., *Federalismo fiscale*, Enciclopedia del diritto, estratto 2017

SCAPPINI L. *Imu: fictio iuris sui terreni edificabili estesa a tutti i comproprietari*, Euroconference news, 12 marzo 2020

SCAPPINI L., *Chiarito che è terreno agricolo soggetto a IMU anche quello non coltivato*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

SCAPPINI L., *Confermate dal restyling le agevolazioni per coltivatori diretti e Iap*. in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

SERVIDIO S., *Per gli immobili pubblici esenzione Ici (Imu) vincolata*, Tributi loc. e reg., 2016, fasc. 4, 69

SERVIDIO S., *Profili valutativi delle aree edificabili ai fini Ici/Imu*, Immobili & proprietà, 2018

SERVIDIO S., *Quando l'immobile perde l'esenzione ai fini ICI/IMU*, Immobili & proprietà, 2018, p. 248

SETTI M., *Effetti dell'Imu sugli enti non commerciali svolgenti attività agricole*, Enti non profit, 2012, fasc. 7, 5

SIMONELLI L. e CLEMENTI P., *Il punto sull'imo per gli enti ecclesiastici*, ExLege, 2/2014 Milano

SPAZIANI TESTA G., *Esenzione Ici/Imu per i fabbricati destinati all'esercizio del culto anche in caso di utilizzo «misto»? (Nota a Commiss. trib. reg. Lombardia, 28 dicembre 2012)*, Corriere trib., 2013, 1772

SPINA S., *Fabbricati collabenti al bivio IMU*, Eutekne, 5 giugno 2019.

STEVANATO D., *Dalle proposte di abolizione dell'Imu sulla prima casa alle ipotesi di riprogettazione del tributo*, Dialoghi trib., 2015, 183

TAGLIABUE M., *Le esenzioni dall'imposta municipale propria (Imu) per gli enti non commerciali ed ecclesiastici*, Non profit, 2012, fasc. 1, 93

TAGLIONI A., *I beni immobili in concessione demaniale marittima destinati a deposito temporaneo sprovvisti di un'autonomia funzionale e reddituale rientrano nella categoria catastale E/1 e sono esenti da Ici e Imu (Nota a Commiss. trib. prov. Savona, 15 marzo 2012)*, Bollettino trib., 2013, 1286

TARIGO P., *L'esenzione Imu-tasi degli enti non commerciali*, Riv. dir. trib., 2014, I, 1093

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, 2017.

TOMO A., *La deducibilità "strutturale" dell'IMU: la Consulta richiama i canoni di coerenza e ragionevolezza per rimediare agli errori della decretazione d'urgenza*, Rivista Telematica Diritto tributario, 2021, p. 397

TOSONI G. P. e PREZIOSI F., *Agricoltura e fisco*, Il Sole 24 ore, 2018.

TOSONI G. P. e VALENTI M., *Fabbricati rurali, cambia la determinazione dell'imposta ma i requisiti restano uguali*, in Guida Normativa del Sole 24 Ore, 2020

TOSONI G. P., *Confermate le esenzioni Imu per i terreni agricoli*, Il sole 24 ore, 07 dicembre 2020

TOSONI G.P., *Esenzione Imu anche per pensionati soci e coadiuvanti di Coltivatori*, Il sole 24 ore, 07 ottobre 2020

TRABUCCHI A. e TRINCHERA L., *Imu indeducibile dall'Ires: ecco perché la Consulta ha bocciato la norma del 2012*, Il sole 24 ore, 04 dicembre 2020

TRABUCCHI A. e TRINCHERA L., *Imu sui capannoni, sull'ineducibilità un doppio binario che non convince*, Il sole 24 ore, 20 novembre 2020

TREGLIA N., *L'esenzione IMU per l'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni diversi: problematiche interpretative e spunti di riflessione*, Riv. Trim. dir. Trib, 2021, p. 709

TUNDO F., *Per un Fisco ragionevole occorre un "self-restraint" del legislatore*, Riv. giur. trib., 221, p. 110

TURRIZIANI M., *Cumulabili le agevolazioni Imu per i fabbricati inagibili e per i fabbricati di interesse storico*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 9-10, 87

VENTRE A., *La strumentalità dei beni immobili per l'esercizio da parte degli enti non commerciali di attività fiscalmente rilevanti e l'esenzione ai fini Ici/Imu*, Non profit, 2013, fasc. 1, 123

VIGNOLI S. e CROSTI A., *Immobili di non residenti, gestione complessa tra F24 e dichiarazioni*, Il sole 24 ore, 18 gennaio 2021

VIGNOLI S. e CROSTI A., *Imu per gli iscritti all'Aire e sconto 50% ai pensionati esteri*, Il sole 24 ore, 18 gennaio 2021

VILLANI M. e A., *Riforma del catasto: cosa prevede la legge delega*, 12 ottobre 2021, <https://www.diritto.it/riforma-del-catasto-cosa-prevede-la-legge-delega/>

VILLANI M. e PANSARDI I., *Imbullonati non più soggetti a Imu*, <http://www.altalex.com/documents/news/2016/01/11/imbullonati-non-piu-soggetti-a-mu> [www.altalex.com](http://www.altalex.com), 2016

VILLANI M. e RIZZELLI A., *Imu: esenzione per i coniugi?*, <https://www.filodiritto.com/Imu-esenzione-i-coniugi>

VIOTTO A., *Considerazioni critiche, nella prospettiva costituzionale ed in quella comunitaria, sulla tassazione degli immobili e delle attività finanziarie detenute all'estero*, Riv. Trim. dir. Trib, 2016, p. 701

VIOTTO A., *Considerazioni critiche sulle imposte speciali di matrice patrimoniale*, Giurisprudenza delle imposte, Fascicolo 1/2017

VISCONTI G., *L'esenzione dalle imposte comunali sugli immobili (IMU e TASI) degli enti non commerciali*, Immobili & proprietà, 2018, p. 31

ZAMMARCHI S., *Comproprietari di aree edificabili: la nuova Imu esige il requisito soggettivo per godere della fictio iuris*, Finanza e trib. loc., 2020, fasc. 9-10, 36

ZAMMARCHI S., *Il soggetto passivo Imu in presenza di trust: l'intervento della cassazione trova un diverso presupposto*, Finanza e trib. loc., 2019, fasc. 11-12, 57

ZAMMARCHI S., *Tassazione Ici/Imu dei fabbricati di enti pubblici*, Finanza e trib. loc., 2019, fasc. 5, 30

## **Sentenze**

Sentenza della Corte Costituzionale n. 120/972

Sentenza della Corte Costituzionale n. 201/1975

Sentenza della Corte Costituzionale n. 200/1976

Sentenza della Corte Costituzionale n. 159/1985

Sentenza del T.A.R. del Lazio del 6 maggio 1992

Sentenza della Corte Costituzionale n. 263/1994

Sentenza della Corte Costituzionale n. 113/1996

Sentenza della Corte Costituzionale n. 21/1996

Sentenza della Corte Costituzionale n. 111/1997

Sentenza della Corte Costituzionale n. 2442/1999

Sentenza della Corte di Cassazione n. 4309/1999

Sentenza della Corte Costituzionale n. 346/2003

Sentenza della Corte di Cassazione n. 23347/2004

Sentenza della Corte di Cassazione n. 10092/2005

Sentenza della Corte di Cassazione n. 10646/2005

Sentenza della Corte di Cassazione n. 1545/2006

Sentenza della Corte di Cassazione n. 22808/2006

Sentenza della Corte di Cassazione n. 6979/2007

Sentenza della Corte di Cassazione n. 23531/2008

Sentenza della Corte Costituzionale n. 298/2009

Sentenza della Corte di Cassazione n. 9490/2010

Sentenza della Corte di Cassazione n. 12050/2010

Sentenza della Corte di Cassazione n. 14839/2010

Sentenza della Corte Costituzionale n. 338/2011

Sentenza della Corte di Cassazione n. 5518/2011  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 10735/2013  
Sentenza della C.T.P. di Brescia, sez. I, n. 28/5/13  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 12014/2015  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 12015/2015  
Sentenza della Corte Costituzionale n. 111/2016  
Ordinanza della Corte Costituzionale n. 169/2016  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 570/2017  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 17815/2017  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 23801/2017  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 26947/2017  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 29258/2017  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 303/2018  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 1695/2018  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 3436/2019  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 10122/2019  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 10126/2019  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 15439/2019  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 14279/2020  
Sentenza del T.A.R. del Veneto n. 694/2020  
Sentenza della Corte di Cassazione n. 4244/2021

## **Circolari e risoluzioni**

Circolare Ministero delle Finanze, n. 185/E, 14 settembre 1999

Circolare del Ministero delle Finanze n. 109/E, 18 maggio 1999

Circolare Ministero delle Finanze, n. 2/DF, 26 gennaio 2009

Circolare n. 3/DF, 18 maggio 2012

Risoluzione n. 4/DF, 4 marzo 2013

Risoluzione n. 8/DF, 22 luglio 2013

Dossier 181/3 volume II, servizio studi del Camera dei Deputati/Senato della Repubblica

Ordinanza della Corte Costituzionale n. 88 del 13 aprile 2016

Nota del Ministero dell'Economia e delle Finanze, n. 20535 del 23.05.2016

Risoluzione n. 1/DF, 17 febbraio 2016

Risoluzione n. 3/DF, 16 giugno 2017

Risoluzione n. 1/DF, 28 febbraio 2018

Risoluzione n. 2/DF, 6 agosto 2019

Risoluzione n. 1/DF, 18 febbraio 2020

Risoluzione n. 2/DF, 10 marzo 2020

Circolare n. 1/DF, 18 marzo 2020

Risoluzione n. 6/DF, 15 giugno 2020

Risoluzione n. 7/DF, 6 novembre 2020

Risoluzione n. 5/DF, 11 giugno 2021

## Sitografia

<https://www.altalex.com/>

<https://www.amministrazionicomunali.it/>

<https://www.cortecostituzionale.it/>

<https://www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/>

<https://www.esteri.it/>

<https://www.gazzettaufficiale.it/>

<https://www.istat.it/>

<https://www.mef.gov.it/>

<https://www.normattiva.it/>

<https://sna.gov.it/>

<https://www.treccani.it/enciclopedia/>



