



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea magistrale  
in Amministrazione, Finanza e Controllo

(LM-77)

Tesi di Laurea

# **IMU e la tassazione dei patrimoni immobiliari**

**Relatore**

Ch. Prof. Loris Tosi

**Laureando**

Alessandro Greggio

Matricola 975613

**Anno Accademico**

2021 / 2022

# INDICE

<b>CAPITOLO PRIMO</b>	<b>3</b>
<b>La storia</b>	<b>6</b>
<b>1.1 Le origini del tributo, dall'ISI all'ICI</b>	<b>9</b>
<b>1.1 L'Imu "sperimentale"</b>	<b>15</b>
<b>1.2.1 Legittimità costituzionale</b>	<b>21</b>
<b>1.2 Nuova Imu+Tasi</b>	<b>22</b>
<b>CAPITOLO SECONDO</b>	<b>25</b>
<b>Elementi costitutivi del tributo</b>	<b>25</b>
<b>2.1 Presupposto</b>	<b>25</b>
<b>2.2 Soggetti</b>	<b>30</b>
2.2.1 Soggetti attivi	30
2.2.2 Soggetti passivi	31
2.2.2.1 Alcuni casi particolari	36
<b>2.3 Base imponibile</b>	<b>39</b>
2.3.1 I moltiplicatori	40
2.3.2 Riduzioni	43
<b>2.3 Aliquote</b>	<b>46</b>
2.3.1 Aliquote inerenti all'abitazione principale: A/1, A/8, A/9	47
2.3.2 Aliquota fabbricati rurali ad uso strumentale	48
2.3.3 Aliquota fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (fabbricati "merce")	49
2.3.4 Aliquota terreni agricoli	50
2.3.5 Aliquota immobili ad uso produttivo gruppo D	50
2.3.6 Aliquota per gli immobili diversi	50

<b>CAPITOLO TERZO</b>	<b>52</b>
<b>La natura del tributo</b>	<b>52</b>
<b>3.1 Natura patrimoniale o reddituale</b>	<b>52</b>
<b>3.2 Natura “speciale” o “generale”</b>	<b>54</b>
<b>3.3 Natura “ordinaria” o “straordinaria”</b>	<b>56</b>
<b>3.4 Relazione tra imposta patrimoniale e redditi fondiari</b>	<b>57</b>
3.4.2 Insufficiente legame normativo tra la materia IMU e i redditi fondiari	64
3.4.3 Necessaria razionalizzazione tra imposta patrimoniale e redditi fondiari	65
<b>CAPITOLO QUARTO</b>	<b>71</b>
<b>Alcuni approfondimenti</b>	<b>71</b>
<b>4.1 Abitazione principale</b>	<b>71</b>
4.1.1 Normativa previgente	71
4.1.2 Testo attualmente in vigore	72
4.1.3 Provvedimento della Corte costituzionale	74
4.1.4 Cosa si intende per pertinenza e abitazione principale assimilata	78
4.1.5 Agevolazione in materia ICI, IMU legata alla fattispecie della separazione di fatto, nullità del matrimonio nonché residenza e convivenze del nucleo familiare	81
<b>4.2 L’IMU nella crisi d’impresa (il caso del concordato preventivo liquidatorio)</b>	<b>83</b>
4.2.1 Alcune considerazioni	87
<b>4.3 Imposta dovuta dagli IAP e dai coltivatori diretti</b>	<b>88</b>
4.3.1 Cosa si intende per IAP e Coltivatore diretto	90
4.3.2 Terreni edificabili	92
<b>4.4 Fabbricati invenduti di proprietà delle imprese (alcune novità)</b>	<b>94</b>
<b>4.5 Una riforma del catasto è necessaria?</b>	<b>97</b>
4.5.1 Visione europea	99
<b>CONCLUSIONI</b>	<b>102</b>
<b>Bibliografia</b>	<b>104</b>

# INTRODUZIONE

Il tema oggetto di elaborazione vuole delineare quello che al giorno d'oggi è il contesto impositivo italiano riferito ai patrimoni immobiliari. L'analisi verte principalmente sull'Imposta municipale unica, considerando l'excursus storico che nel 2012 l'ha istituita e sostituita alla precedente ICI, passando per la più recente IMU+TASI in essere fino al 2019, ad oggi mutata in quella che da molti viene definita come "Super IMU".

La trattazione prevede un primo percorso introduttivo che mira a chiarire le motivazioni che hanno spinto all'istituzione di questa categoria di tributi e le manovre di modifica nonché di abolizione delle stesse. Le prime forme impositive di carattere immobiliare si segnalano a partire dagli anni Venti del secolo scorso, attuate principalmente con lo scopo di finanziare le ingenti perdite finanziarie derivanti dagli scontri bellici intrapresi dai governi dell'epoca. Attraverso lo sviluppo dell'imposizione patrimoniale, divenuta nel tempo una costante del sistema tributario italiano si implementa anche una finanza locale più strutturata nella quale i trasferimenti e le risorse statali confluite lasciano il passo ad un sistema più integrato dove agli enti locali è permesso lo sviluppo di una finanza indipendente. Le risorse vengono prelevate laddove effettivamente generate.

Questo piano permette ai comuni e quindi agli enti locali di ricavare il gettito necessario al sostentamento degli stessi attraverso tributi applicati sul patrimonio in possesso di determinati soggetti, insistente nel territorio locale.

A partire dal 1992 si sono susseguite nell'arco di un periodo relativamente breve, un tritico di imposte: ISI, ICI ed IMU, dove quest'ultima rappresenta il tributo più longevo tra i tre.

L'istituzione dell'IMU, sotto il profilo economico-finanziario, è avvenuta in un momento storico non facile per il Paese ma sebbene sia stato oggetto di svariate critiche e numerose modifiche legislative, esso continua ad esistere e ad essere applicato ormai da vent'anni a questa parte.

Nella parte centrale l'elaborato oltre ai tratti distintivi dell'imposta e quindi sul piano degli elementi costitutivi del tributo, tenta di definire la natura stessa del tributo chiedendosi se effettivamente possa essere definito di carattere patrimoniale o se per certi versi presenti tratti attribuibili ad un'imposta reddituale.

In ultima si vogliono approfondire alcuni aspetti specifici di applicazione con riferimento a fattispecie oggetto di recenti modifiche normative nonché spunti di riflessione per una

possibile riforma del catasto che viene costantemente postergata dai programmi di governo ma dalla quale il nostro Paese non sembra più prescindere.



# CAPITOLO PRIMO

## La storia

Iniziando la disamina in ambito “imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare”, ritengo opportuno procedere con una prima inquadratura storica e quindi temporale di quella che è stata l’evoluzione del nostro ordinamento tributario in materia.

Questo primo capitolo si predispone l’obiettivo di ripercorrere le tappe di introduzione e abrogazione, nonché di modifica, di quelli che sono stati i principali tributi di carattere ordinario e straordinario che nel nostro paese hanno colpito il patrimonio degli individui. Il percorso storico vuole considerare quello che dall’introduzione della prima vera imposta patrimoniale è stato il processo di recepimento di questi tributi patrimoniali negli anni, fino ad arrivare alla disciplina oggi in essere della “Nuova IMU”, di cui si tratterà anche nei capitoli a seguire.

È confutabile ormai come da molto tempo quella dell’imposizione patrimoniale rappresenti una questione sempre fonte di accesi dibattiti politici e sociali; è dalla fine del XIX secolo, infatti, che si considera l’idea di introdurre in Italia delle imposte che colpiscano il patrimonio.

Tra pareri favorevoli e contrari, si segnalano le prime evidenze di istituzione di queste categorie di imposte durante gli anni Venti del secolo scorso.

Nel 1922 si ricorda infatti quella che può essere considerata la prima imposta sul patrimonio (di carattere straordinario), “l’Imposta straordinaria sul patrimonio”<sup>1</sup>, imposta di carattere personale che colpiva complessivamente il patrimonio della persona fisica.

Quest’imposta fu istituita attraverso il R.D.L. 5 febbraio 1922, n.78 a seguito di una considerevole necessità finanziaria derivata dal massiccio dispendio di risorse nel primo conflitto Mondiale. L’obiettivo del tributo era quello di colpire la ricchezza nazionale attraverso un prelievo straordinario, a venire interessato dall’imposizione era sia il patrimonio delle persone fisiche che quello degli enti collettivi, ad eccezione delle società per azioni.

---

<sup>1</sup> Dipartimento delle finanze “Fisco e storia” - “Tributi nella storia d’Italia”

In seguito, l'evoluzione storica di questa imposizione continuò anche a causa della campagna d'Africa dell'Italia fascista avvenuta tra il 1936 e il 1938; le casse dello Stato, a fronte del dispendioso conflitto bellico, necessitavano di ingenti risorse ed il metodo scelto per sopperire a questa necessità fu la successiva istituzione di altre imposte patrimoniali, sempre di carattere straordinario, in particolare:

- imposte sulla proprietà immobiliare (R.D.L. 5 ottobre 1936, n.1743, in seguito convertito in legge n.151 del 14 gennaio 1937);

- imposte sul capitale delle società per azioni (R.D.L. 19 ottobre 1937, n. 1729, convertito dalla legge n. 19 del 13 gennaio 1938);

- imposte sul capitale delle aziende industriali (con il R.D.L. 9 novembre 1938, convertito dalla legge n. 250 del 19 gennaio 1939).

Altro momento storico di interesse è rappresentato dall'anno 1947, dove, sempre a causa delle stesse ragioni, (la necessità di far fronte ad un'eccezionale esigenza finanziaria dello Stato), furono introdotte nuove altre imposte straordinarie.

La legge n.143 del 1° settembre 1947 istituì ben 3 diversi tributi:

- un'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio;
- l'imposta straordinaria proporzionale sul patrimonio delle società e degli enti;
- l'imposta straordinaria proporzionale sul patrimonio.

La prima colpiva progressivamente, avendo carattere personale, l'intero patrimonio delle persone fisiche, considerato alla data del 28 marzo 1947<sup>2</sup>.

Il presupposto d'imposta era rappresentato sia dal possesso di beni del cittadino residente che dello straniero, se esistenti nel territorio dello Stato, così come i beni del cittadino residente anche se presenti nel territorio estero.

Il carattere dell'imposta era per l'appunto fortemente progressivo, l'aliquota infatti cresceva dal 6% per i patrimoni fino a 3mln di lire e fino al 61,61% per i patrimoni fino ed oltre il miliardo e mezzo di lire.

Per quanto riguardava la base imponibile delle società per azioni quotate in borsa, essa veniva determinata sulla base della media compensi del primo trimestre: 1°gennaio-31 marzo 1947; per le non quotate invece i valori considerati al fine del calcolo erano quelli

---

<sup>2</sup> Dipartimento delle finanze "Fisco e storia" - "Tributi nella storia d'Italia"

del trimestre stesso, tenuto conto dei criteri di valutazione validi per l'imposta di negoziazione.

Per le aziende industriali e commerciali si consideravano invece uno per uno le varie componenti del patrimonio.

Per ciò che attiene al terzo tributo e quindi l'imposta straordinaria proporzionale sul patrimonio, essa rappresentava unicamente un provvedimento temporaneo di inasprimento dell'imposta ordinaria già dovuto nel 1947.

Si evince da questo primo periodo storico di attuazione, come quella dell'imposizione patrimoniale costituisca un'importante fonte di gettito per le casse dello Stato che dalla fine degli anni '40 fino al periodo più recente rappresenterà una costante del sistema tributario italiano;

In seguito allo sviluppo del sistema tributario tramite la proliferazione di tributi di stampo patrimoniale, si sviluppa anche la c.d. finanza locale, ovvero tutte quelle leggi e politiche che prospettano un livello dell'entrata e fissano un limite massimo d'uscita per gli enti locali.

In questo senso fino ad inizio anni Ottanta, quanto meno fino al 1982, questo complesso di entrate ed uscite locali erano gestite da politiche statali che fissavano appunto un limite all'aumento delle uscite in maniera da gestire il totale dei trasferimenti di cui lo Stato avrebbe dovuto farsi carico a favore dell'ente locale stesso.

A partire dall'anno successivo benché di fatto non sia intercorsa nessuna variazione considerevole nei rapporti tra Stato ed enti locali, si delinea l'inizio di un cambiamento che seppur lentamente, stravolge le dinamiche fino ad allora esistenti; non è più la politica delle uscite a determinare le entrate che lo Stato dovrà trasferire agli enti locali bensì saranno le stesse entrate a determinare, in conseguenza, le uscite<sup>3</sup>.

Questa tendenza viene quanto più recepita per gli esercizi finanziari successivi al 1986, quando in seguito ad accesi dibattiti politici si determina un primo passo verso una riforma e una riorganizzazione della materia locale per mezzo dell'istituzioni di Fondi specifici, nei quali condensare i trasferimenti e le risorse in generale, di provenienza statale.

---

<sup>3</sup> Loris Tosi - "Finanza locale, profili giuridici" - Giuffrè Editore - 1990

Per la prima volta l'ente territoriale può quindi impiegare le risorse attribuite con una certa autonomia, "entro l'ammontare definito e sempre che venga rispettato il principio del pareggio di bilancio".

La seconda fase storica rilevante che vede l'attuarsi di importanti cambiamenti è quella che dal 1992 porta all'introduzione dell'ISI, alla quale segue temporalmente l'ICI, sostituita nel 2012 dall'IMU, che rimodulata negli anni secondo varie forme rappresenta attualmente l'imposta più longeva.

Il susseguirsi storico di questi tributi ha tracciato lentamente il percorso verso quello che può essere definito a tutti gli effetti "federalismo fiscale degli enti locali", definendo una considerevole autonomia impositiva degli stessi.

Il federalismo fiscale è il frutto di varie riforme delle istituzioni italiane, rappresenta la conseguenza di una richiesta di decentramento verso gli enti locali in ambito amministrativo e politico.

Questa forma di decentramento, possibile attraverso la sostituzione di alcune imposte di carattere prettamente erariale favorendone altre più decentrate, permette di far confluire meglio le risorse, andandole a redistribuire lì dove si sono effettivamente generate.

### 1.1 Le origini del tributo, dall'ISI all'ICI

Come accennato poc'anzi, l'imposizione locale nei confronti degli immobili è un processo di più recente introduzione rispetto alle "vecchie" imposte straordinarie di carattere patrimoniale e prende vita a partire dalle prime proposte formulate con l'intento di modificare radicalmente l'ordinamento tributario, come quella esposta dal ministro Reviglio più di 40 anni fa che considerava la possibilità di introdurre l'ILCI (imposta locale sui cespiti immobiliari), imposta che si contraddistingueva per via delle due versioni differenziate sulla base della natura del tributo:

- una prima versione, di natura reddituale, delineava come presupposto d'imposta "il godimento di redditi continuativi in denaro o in natura". Il presupposto faceva riferimento agli immobili insistenti nel territorio comunale indipendentemente dall'eventuale imponibilità degli stessi ai fini delle imposte dirette. Per quanto riguarda l'aliquota impositiva dell'ILCI, essa poteva variare all'interno di una forbice tra il 10%-20% e la determinazione della stessa spettava al Comune.
- una seconda versione, di natura prettamente patrimoniale, basava il presupposto d'imposta sulla proprietà o su un altro diritto reale e l'aliquota applicata era molto

più bassa rispetto alla prima versione, essa poteva variare all'interno di una forbice tra il 2 ed il 4 per mille; spettava sempre al Comune determinare la percentuale applicabile.

Le due tipologie di imposta presentano alcuni aspetti positivi e altri meno, in particolare per quella di stampo patrimoniale si incorreva in criticità nella fase di accertamento, soprattutto nella determinazione della base imponibile; d'altro canto però la possibilità di colpire il patrimonio, allargava il bacino impositivo permettendo l'imposizione anche delle aree fabbricabili.

Come detto in precedenza, l'ILCI rappresentava una proposta impositiva mossa dalla politica e di fatto non si arrivò mai ad un'approvazione, la proposta diede però la spinta verso un rinnovamento dell'ordinamento spostando maggiormente l'attenzione dell'imposizione patrimoniale, sulla finanza locale. Il processo, infatti, si rivelò concreto in quanto una decina d'anni dopo venne istituita l'ISI.

Il periodo storico degli ultimi trent'anni rappresentata sicuramente il frangente dove l'evidenza dell'imposizione patrimoniale è più consistente e dal punto di vista strutturale, segna il percorso evolutivo che collega anche la normativa tutt'ora vigente con quella passata.

Il primo tributo rilevante in questa fase recente è senza dubbio "l'imposta straordinaria immobiliare" (ISI), in vigore dall' 11 luglio 1992.

Quest'imposta venne istituita con il D.L. n.333 dall'allora presidente del consiglio Giuliano Amato e doveva costituire, come in periodo di Guerra, un prelievo per far fronte alla crisi; essa andava a colpire i proprietari di immobili, i titolari di diritti reali di uso, usufrutto o abitazione, residenti o meno nel territorio dello Stato.

L'Italia degli anni Novanta del secolo scorso stava attraversando infatti una delle più gravi crisi dopo quella del secondo dopoguerra e la necessità di nuovo gettito era più che mai fonte di sostentamento fondamentale per la salute del Paese.

La base imponibile fiscalmente rilevante ai fini impositivi veniva determinata secondo tre criteri distinti:

- un criterio "catastale"
- un criterio "contabile"
- un valore "venale"

Il criterio catastale veniva impiegato per la determinazione del valore degli immobili classificabili o classificati nelle categorie A, B C e D se non posseduti nell'esercizio d'impresa;

Il criterio contabile asseriva invece sempre alla categoria D ma con riferimento agli immobili posseduti nell'esercizio d'impresa;

per quanto riguarda il criterio "venale" invece esso asseriva alle aree fabbricabili, indipendentemente da chi ne era il possessore.

Per il criterio "catastale" la base imponibile era frutto di una moltiplicazione tra la rendita catastale e un determinato coefficiente, diverso in ragione alla stessa categoria di appartenenza. Per gli immobili cosiddetti industriali-merce invece si considerava il valore del fabbricato "lordo", estrapolato dal prospetto dei beni ammortizzabili, modificato secondo specifici coefficienti di rivalutazione determinati dal legislatore, riferiti al momento di acquisto o di realizzazione del fabbricato stesso.

In tema di aree fabbricabili si è già detto che il criterio di valutazione per la base imponibile era quello del valore "venale" in comune commercio.

Ai fini della determinazione del valore dell'imposta, considerato il valore "fiscale" raggiunto seguendo le indicazioni specificate per ogni criterio, essa era stabilita nella misura del 3 per mille del valore dei fabbricati e delle aree fabbricabili e del 2 per mille di tale valore diminuito di 50 milioni di lire con riguardo alle unità immobiliari urbane, quali abitazioni principali e relative pertinenze.

Il decreto delineava anche alcune esenzioni al tributo, sia dal punto di vista oggettivo che soggettivo. All'art.7 infatti si specificava che l'imposta doveva essere pagata sui fabbricati e sulle aree fabbricabili, indipendentemente dall'uso di destinazione, compresi gli immobili industriali-merce.

Questi immobili dovevano chiaramente rientrare nel territorio dello Stato ed essere posseduti dalla data di entrata in vigore del decreto. Le uniche esenzioni riguardavano i fabbricati di proprietà di Stati esteri, appartenenti alla Santa Sede, immobili soggetti a procedure concorsuali, di proprietà di enti non commerciali per fini istituzionali degli stessi. Inoltre, esentati erano gli edifici di culto e le costruzioni rurali.

Quest'imposta di natura straordinaria fu oggetto di molte critiche tanto che alcuni giudici ne lamentano l'incostituzionalità. Doveva essere un'imposta con prelievo una tantum ma a seguito di svariati procedimenti giudiziari, modifiche varie e altrettanta giurisprudenza

andatasi a stratificare, solo dopo cinque mesi dall'istituzione si trasformò in un'imposta stabile, l'ICI.

In moltissime legislazioni straniere è presente ormai un'imposizione locale ed ogni Paese attua le sue normative, per esempio in Germania, Australia, piuttosto che negli Stati Uniti o in Inghilterra spetta agli enti locali l'attività legata alla riscossione e al controllo; in Paesi come la Turchia e la Francia invece è lo Stato centrale la figura adibita all'intera fase attuativa.

L'Italia, segue la linea del primo blocco di paesi attribuendo agli enti locali la gestione del tributo, eccezion fatta per l'anno 1993 dove la facoltà di esercitare l'attività impositiva spettava allo Stato, questa politica trova in quegli anni pareri discordanti sfocianti in dubbi costituzionali ma sul momento giustificati dal bisogno di una riorganizzazione dell'amministrazione comunale atta a fronteggiare l'introduzione dell'ICI.

Da questo momento in avanti si considera il decentramento impositivo a favore del Comune e degli enti territoriali in generale come un fatto essenziale per il compimento del processo che porta ad evolvere rispetto alla figura dello Stato come istituzione accentratrice. I poteri in capo agli enti territoriali si espandono, l'introduzione dell'ICI rappresenta il vero riscontro dell'efficacia dell'attuazione del federalismo fiscale.

Attraverso il Decreto Legislativo n.504 del 30 dicembre 1992, (entrata in vigore ad inizio 1993), con lo scopo di sostituire l'ormai superata ISI e attraverso specifici aggiustamenti del tributo, venne quindi introdotta l'ICI, principale fonte di gettito per i bilanci comunali, tale imposta andava a sostituire i trasferimenti statali.

Se da un lato si rileva un importantissimo passo a favore dell'autonomia degli enti locali, dall'altro si nota come gli effettivi poteri in capo ai Comuni siano ancora limitati alla facoltà di approvare l'entità dell'aliquota per ogni periodo, chiaramente entro i limiti di legge previsti.

La dottrina locale individua due principali limiti nell'applicazione dell'aliquota ICI:

Il primo sta nel divieto di poter applicare un'aliquota diversa dalla forbice prevista per legge<sup>4</sup>, il secondo consiste invece nell'obbligo alla presentazione di un'istruttoria preventiva atta a specificare l'entità di quanto sostenere a livello di spesa e dell'entità da finanziare nonché le motivazioni esistenti dietro l'applicazione di particolari aliquote.

---

<sup>4</sup> Art.6 del D.LGS. N. 504 del 30 dicembre 1992

È chiaro che questi paletti, specialmente l'ultimo, vincolano quella che dovrebbe essere la tendenza ad esercitare, da parte dei Comuni, un potere autonomo.

Di base la norma riprendeva le principali caratteristiche dell'ISI, con alcune modifiche come il nuovo presupposto d'imposta riguardante anche i terreni agricoli; in merito alla soggettività passiva si riconosce anche il locatario di immobili concessi in locazione finanziaria e il concessionario di aree demaniali, come specificato dall'art.3 del decreto.

Per quanto concerne la base imponibile alcune categorie catastali subirono modifiche nei confronti dei rispettivi moltiplicatori, più specificatamente la categoria catastale B veniva moltiplicata per un coefficiente di 140 e non più di 100, per le categorie A/10 e C/1 i criteri rimasero invece i medesimi.

Per i fabbricati non accatastati, si continuava ad utilizzare come criterio di riferimento, la rendita catastale di unità immobiliari similari.

Come nel caso dell'ISI, per gli immobili rientranti nella categoria D, nel caso di possesso nell'esercizio dell'impresa, secondo il riferimento al comma 3 dell'art.5 del già menzionato decreto, doveva essere considerato il valore risultante dalle scritture contabili, al lordo degli ammortamenti; per ogni anno di formazione dello stesso valore si andavano ad applicare specifici coefficienti "di aggiornamento".

Importante novità riguardava i terreni agricoli, dove, rappresentandone il possesso degli stessi un nuovo presupposto di tassazione, vedevano il formarsi della base imponibile come il reddito dominicale moltiplicato per un coefficiente di 75.

La determinazione dell'aliquota subisce un completo rinnovamento, da questo momento storico, infatti, come accennato nell'introduzione al capitolo, si assiste ad un primo passo verso quello che può essere definito un federalismo fiscale, essa dev'essere infatti deliberata per ogni periodo d'imposta e quindi per ogni anno, dallo stesso comune secondo un range discrezionale che oscilla tra il 4 ed il 7 per mille. Anche la figura dell'abitazione principale assunse un ruolo di principale rilievo, essendo ad appannaggio dei comuni la scelta di deliberare un'aliquota diversa rispetto all'ordinaria, potendo anche ridurla.

In tema di esenzioni, all'art.7, il legislatore non opera in prima battuta molte differenze rispetto alla normativa ISI, se non l'esenzione per gli istituti autonomi delle case popolari. Questa esenzione fu molto criticata sul piano solidaristico, molti consideravano l'irragionevolezza nel dover pagare un'imposta comunale, tanto che Il D.lgs. 504/1992 è stato oggetto in più momenti di diverse disamine in materia di legittimità costituzionale.

I profili di legittimità costituzionale sono stati valutati in tema di organo competente all'approvazione delle aliquote, al vaglio in particolare l'art. 6 che anche a seguito di sentenze della Corte<sup>5</sup> rigettate, incontra comunque un intervento normativo, una riformulazione di legge<sup>6</sup> "più generalista", dove la facoltà della determinazione delle aliquote spetta al Comune, individuato in maniera ampia e tralasciando la specifica predisposizione di un organo all'interno della stessa amministrazione. L'intento di non indicare un organo preposto aveva il fine di portare ad un'innovazione rispetto al passato, situazione che ha portato ad attribuire la competenza al Consiglio Comunale in quanto le scelte da sostenere in tema di aliquote applicate si considerano ormai di ordinaria amministrazione.

Data anche la sua longevità, quest' imposta ha subito numerose variazioni ed aggiustamenti che si sono susseguiti temporalmente nell'arco del ventennio di applicazione.

"Numerose sono state le esigenze susseguitesì negli anni, sia di carattere applicativo che interpretativo, come la necessità di far fronte ad un'equità attraverso agevolazioni ed esenzioni applicative".

Anche il dibattito sul tema "abitazione principale" è stato considerevole e prolungato nel tempo, attraverso l'introduzione di una legge specifica nel 1993 si è assegnato il potere al Consiglio comunale di adottare decisioni in materia di detrazione d'imposta sulla prima casa, aumentando il valore da 180 mila lire a 300 mila lire.

Si era inoltre stabilito con il passare degli anni, che i comuni potessero optare per l'applicazione di un'aliquota più bassa rispetto all'ordinaria nei confronti di soggetti residenti nel territorio dello stato, tanto che nel 2007, per la legge finanziaria applicata per il 2008, venne approvata una riduzione dell'ICI sulla prima casa attraverso una detrazione della base imponibile dell'1,33 per mille.

Questa riduzione portò in seguito, grazie all'introduzione di un nuovo decreto-legge, il n.93 del 2008, poi convertito in legge, ad abolire l'ICI sulla prima casa ad eccezione delle ville, dei castelli e delle abitazioni signorili.

Il ridimensionamento del gettito dovuto all'abolizione dell'imposta nei confronti dell'abitazione principale ha provocato un mancato introito per quasi duemila milioni di

---

<sup>5</sup> Sentenza della Corte costituzionale n. 11 del 1997

<sup>6</sup> Legge 23 dicembre 1996, n. 662 all'art.3, comma 53

euro, provocando un duro contraccolpo alle casse locali. Lo Stato per far fronte a questa mancanza di liquidità è stato costretto a riequilibrare le finanze attraverso dei trasferimenti.

Questa manovra ha generato un aumento del deficit statale che in un solo anno è aumentato dell'80%, con rispettivo aumento del rapporto debito/PIL di 2,3 punti percentuali.

A seguito di tale situazione verso i primi mesi del 2011 la politica riunita prese in considerazione l'opportunità di reintrodurre l'imposizione sull'abitazione principale. Questo processo non si concluse con il ripristino di una tassazione sulla prima casa bensì l'introduzione di una nuova imposta che sarebbe entrata in vigore a partire dal 2014 andando a sostituire l'ICI.

### 1.1 L'Imu "sperimentale"

A seguito di tale situazione e presa in considerazione l'opportunità di reintrodurre l'imposizione sull'abitazione principale, si innescò un processo che non si concluse solo con il ripristino di una tassazione sulla prima casa bensì con l'introduzione di una nuova imposta che sarebbe entrata in vigore a partire dal 2014 in sostituzione dell'ICI.

Il processo che porta alla maturazione di questa nuova imposta è frutto di riforme intervenute a partire dalla fine degli anni 90 del secolo scorso e susseguitesi negli anni.

Ricordandone alcune va sicuramente citata la legge 23 dicembre 1999, n. 488<sup>7</sup> attraverso la quale si introduce una riduzione di aliquota di deliberazione comunale, non inferiore al 4 per mille; riduzione spettante per le c.d. prime case ad eccezione delle pertinenze.

Attraverso la finanziaria del 2001 a subire degli interventi normativi fu invece la materia inerente al versamento d'imposta per tutti quegli immobili a godimento parziale.

Ancora, con la finanziaria 2005 a subire modifica è il tema del rimborso d'imposta.

Si stabilisce inoltre che il Comune, attraverso il decreto-legge n. 23 del febbraio 2006 poi divenuto legge 3 marzo 2006 n. 86, possa introdurre riduzioni o esenzioni a favore di specifici soggetti; conduttori di immobili affittati a ultrasessantacinquenni, soggetti portatori di handicap gravi nonché possessori degli stessi immobili, il quale nucleo

---

<sup>7</sup> Legge in tema di "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (finanziaria 2000). Le novità più significative vennero introdotte attraverso l'art. 30 della legge.

familiare sostiene spese mediche maggiori al 10% del reddito complessivo annuo o che all'interno della propria famiglia abbia componenti affetti da malattia invalidante.

Sempre nel 2006 viene poi prorogato l'adempimento per regolarizzare l'abuso edilizio, nonché la possibilità di presentare per gli immobili oggetto di condono, la dichiarazione ICI.

La nuova imposta in questione entra in vigore tanto in sostituzione della precedente ICI, quanto, per quel che concerne la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali in relazione ai redditi fondiari derivanti dagli immobili non locati (non vengono coperti gli immobili locati così come l'Ires).

Tra le principali novità introdotte quindi si segnalano la reintroduzione dell'imposta sull'abitazione principale e con essa anche i sistemi di detrazione d'imposta con possibilità di intervento sull'aliquota.

La base imponibile cresce con moltiplicatori in aumento fino al 60% ed è proprio in questa particolarità che si identifica l'aggettivo "sperimentale", per l'aggravio dei coefficienti così come per la durezza delle regole attuative; l'aliquota base pari allo 0,76% può essere ritoccata in aumento o in diminuzione fino a 3 punti percentuali, da 0,46% fino a 1,06%.

Le pertinenze vengono delimitate ad un numero massimo di tre e vengono assoggettati all'imposizione anche i fabbricati rurali con agevolazione prevista solo per gli immobili strumentali.

Altra novità è rappresentata dalla riserva a favore dello stato di una quota pari al 50% dell'importo prelevato applicando l'aliquota base dello 0,76% (manovra che appare in contrasto con la definizione stessa dell'imposta per l'appunto "municipale")<sup>8</sup>. Questa riserva statale verrà abolita nel 2013 attraverso la legge di stabilità 2014 e il gettito tornerà ad essere destinato ai comuni ad eccezione dei fabbricati rientranti nella categoria D.

Con la disciplina IMU si aggiunge inoltre anche l'IVIE (imposta sui fabbricati esteri).

Si sottolinea inoltre come l'introduzione di questa imposta a scapito dell'ICI non esaurisca l'attività di accertamento della stessa da parte dei comuni, né tanto meno quelli che sono gli adempimenti dei contribuenti, la disciplina infatti viene sostituita e non abrogata, consentendo l'applicazione di sanzioni anche per i periodi d'imposta precedenti.

---

<sup>8</sup> Guida. Ai tributi locali

Il processo di consolidamento del “federalismo fiscale” quindi continua, attraverso la volontà di introdurre quella che rappresenta ancora, seppur in una veste diversa, l’attuale imposta in essere, l’IMU.

Le tappe di introduzione possono essere così riassunte:

- **L.42/2009:** *Legge delega sul federalismo municipale;*
- **L. 23/2011:** *Decreto sul federalismo municipale – IMU dal 2014;*
- **L. 201/2011:** *Decreto Salva Italia – anticipazione IMU dal 2012 in via sperimentale (a regime dal 2015);*
- **L. 147/2013:** *Legge di stabilità 2014 – l’IMU sperimentale diventa definitiva.*

Si può notare come questa nuova imposta istituita con il D. lgs. n.23 del 14 marzo 2011, in attuazione della legge delega del 5 maggio 2009 doveva in realtà entrare in vigore con l’inizio dell’anno 2014 ma il contesto storico italiano di quel periodo, di grave crisi finanziaria, portò ad optare per un’introduzione anticipata.

Quella dell’IMU “sperimentale” è un’imposta con vigenza 2012-2014, di applicazione per tutti i comuni sul territorio italiano, compresi quelli riferibili alle regioni a statuto speciale e alle province autonome.

Il contesto di grave crisi, peraltro di portata internazionale, in cui versava il nostro Paese, minacciava un concreto rischio di default che spinse il presidente della Repubblica ad incaricare al posto del dimissionario esecutivo, un nuovo governo senza precedenti per la storia dell’Italia, un “governo tecnico”, nel quale la figura del premier viene ricoperta dal prof. Monti.

Dopo l’insediamento del nuovo governo Monti, istituito appositamente per far fronte alla crisi, le manovre attuate furono molto dure e proprio attraverso il decreto Salva-Italia venne istituita in via sperimentale l’IMU. Lo scopo del governo era quello di risanare la situazione economico-finanziaria del Paese e per farlo, tra le varie manovre attuate, rientrava anche l’introduzione di una nuova imposta sul patrimonio.

Il soggetto attivo dell’IMU sperimentale seppur non menzionato nell’impianto normativo, appare evidente essere il comune, lo si deduce chiaramente dalla definizione stessa dell’acronimo IMU che fa riferimento ad un’imposta “municipale”.

Il presupposto d’imposta è costituito dal possesso di tutti gli immobili compresi i terreni incolti anche gli “orticelli” e i fabbricati rurali.

In tassazione rientra anche l'abitazione principale con relative pertinenze, la qualifica della stessa avviene attraverso la dimora abituale del nucleo familiare e la residenza anagrafica del soggetto passivo.

Per i fabbricati iscritti al catasto, le rendite catastali vengono rivalutate del 5 per cento e si applicano moltiplicatori più elevati.

Anche i terreni agricoli vengono rivalutati nella misura del 25% con un moltiplicatore del 130% e una quota di imposta riservata allo Stato pari alla metà dell'importo ottenuto applicando l'aliquota dello 0,76% alla base imponibile degli immobili diversi dall'abitazione principale e immobili rurali strumentali.

Si può sostenere certamente che l'IMU assuma connotati molto simili all'ICI essendo di base un'imposta che colpisce il patrimonio immobiliare, nella sua prima forma i soggetti colpiti dall'IMU erano gli stessi colpiti dall'ICI e quindi figure quali i proprietari o i titolari di diritti reali sugli immobili (ignorando la destinazione d'uso degli stessi), fabbricati, terreni agricoli e aree edificabili.

Caratteri comuni sono anche l'indeducibilità dalle imposte sui redditi e dall'Irap ma si può altrettanto sostenere che l'aggravio generato da questa nuova imposta è risultato senza dubbio più pesante rispetto al precedente.

Se l'IMU è comunque una novità, i legami presenti con l'ICI vengono richiamati dal legislatore all'interno della nuova normativa sia per quanto riguarda la versione normata nel D. Lgs. 504/1992 sia per le versioni successive come quella contenuta nel decreto n. 557 del 30 dicembre 1993.

Il passaggio dall'una all'altra imposta appare per certi versi confusionario e incontra limiti interpretativi.

È intervenuta a riguardo una circolare, la n.3/DF del 18 maggio 2012 da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze che chiarisce come le norme di riferimento all'ICI sono di fatto applicabili esclusivamente in presenza di un effettivo richiamo previsto direttamente o espressamente, conseguenza del fatto che per materia IMU e quindi nella sua normativa non è presente una disposizione di chiusura che faccia riferimento all'ICI. Stessa sorte tocca alla giurisprudenza, che stratificherà in materia esclusivamente per le norme ICI ancora di odierna applicazione.

Per la prima applicazione cosiddetta "sperimentale", le modifiche intervenute sono state molteplici e come conseguenza di numerosi dibattiti politici, nel corso del 2013, è stato

toccato ancora una volta l'argomento "prima casa", andando dapprima a sospendere l'imposizione e in seguito ad eliminarla, salvo alcune eccezioni.

In questa occasione però al fine di evitare il trasferimento diretto di risorse dallo stato ai comuni come già successo in passato per l'ICI, (in quell'occasione il gettito veniva versato per il 50% allo stato e per il restante 50% al comune) è stato previsto un versamento direttamente al Comune dove si trovava l'immobile.

A partire poi dal 2014 e fino al 2019, l'IMU è stata normata subendo ulteriori modifiche, attraverso la legge 27 dicembre 2013, n.147 (di stabilità per il 2014) infatti è entrata a far parte assieme al tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla tassa sui rifiuti (TARI), all'imposta unica comunale **(IUC)**.

La IUC ha rappresentato di certo un tributo nuovo e abbastanza diverso da quella che era stata fino a quel tempo l'imposizione patrimoniale, ma la legge di stabilità del 2014 che l'ha introdotta supera in qualche modo un sistema impositivo fino a quel momento molto incentrato sull'IMU introducendo questa nuova imposta che secondo le aspettative dell'esecutivo avrebbe permesso un alleggerimento del carico tributario complessivo.

I presupposti impositivi erano due;

- possesso di immobili ad eccezione delle "prime case" per quanto riguardava l'IMU
- erogazione ed effettiva fruizione dei servizi comunali (presupposti per TASI e TARI)

Per analizzare meglio quanto detto fino ad ora può essere interessante considerare lo studio elaborato dall'osservatorio della UIL sull'imposizione patrimoniale dal 1992 al 2012.

Partendo dall'ISI si ricorda l'aliquota impositiva del 2 per mille applicata alle abitazioni principali e del 3 per mille sugli altri immobili. Il costo medio in euro era di 91, punte massime a Roma di 214 e 200 a Milano.

L'intero gettito fruttava 11.500 miliardi di lire equiparabili a 5,9 miliardi di euro oggi.

L'introduzione dell'ICI e con essa l'abolizione della straordinarietà dell'ISI a favore di un'imposta comunale stabile ha generato, attraverso aliquote che potevano variare da 3 a 7 per mille, (con casi particolari del 9 per mille) un gettito complessivo nel 2007 di circa 11 miliardi di euro di cui 2,8 mld solo da "prime case".

A seguito dell'abolizione dell'ICI a favore dell'IMU l'aliquota ordinaria passò al 7,6 per mille con un'aliquota sulla prima casa del 4 per mille con facoltà ai comuni di adoperare variazioni in aumento o in diminuzione fino al 2 per mille.

Le previsioni sul perimetro IMU 2012 vedevano un gettito totale di 21,4 miliardi dettato da:

- ICI 2011: 9,2 mld
- Aumento della base imponibile: 5,9 mld
- Gettito dell'abitazione principale: 3,4 mld
- Abolizione agevolazioni: 1,6 mld
- Ex assimilate 1,2 mld
- Rurali: 0,1 mld

Il gettito effettivo IMU 2012 si è rivelato in seguito maggiore, con versamenti totali pari ad euro 23.792.067.060<sup>9</sup>.

È interessante anche confrontare il prelievo fiscale derivante dall' IMU per il triennio 2012-2014:

	2012	2013	2014
<b>Abitazione principale</b>	4.034.803.230	478.104.316	91.245.718
<b>Altri fabbricati</b>	18.023.129.407	18.602.842.556	17.678.086.908
<b>Aree fabbricabili</b>	1.063.002.796	1.070.681.717	939.062.410
<b>Fabbricati rurali</b>	64.192.598	4.752.136	3.193.830
<b>Terreni</b>	630.419.335	247.941.870	553.749.793
<b>Sanzioni e interessi</b>	6.907.776	5.804.013	607.679
<b>TOTALE</b>	<b>23.822.455.142</b>	<b>20.410.126.608</b>	<b>19.265.946.338</b>

Il calo del prelievo totale è stato trainato principalmente dal forte abbattimento della tassazione sulla prima casa per il biennio 2013-2014; si può notare anche un altro forte abbattimento impositivo che riguarda i fabbricati rurali, mentre la tassazione sui terreni vede nel 2013 un forte calo rispetto al periodo d'imposizione precedente per poi aumentare nell'ultimo periodo del trimestre.

<sup>9</sup> Dati Mef, deleghe al 14.3.2013

### 1.2.1 Legittimità costituzionale

Parlando di imposizione patrimoniale e quindi delle principali imposte che sul patrimonio susseguitesi temporalmente, in particolare di IMU, è importante considerare anche i profili processuali che hanno visto sottoporre la disciplina impositiva in questione sul piano della legittimità costituzionale. A questo proposito va richiamata l'ordinanza del 26.10.2015 dove la CTP di Novara ha mosso la questione proprio d'innanzi alla Corte costituzionale.

La questione in esame sulla quale la stessa Corte è stata chiamata a giudicare era la norma istitutiva dell'IMU, all'art.8 d.lgs. 23/2011, anticipata in via sperimentale già dal 2012 con l'art.13 D.L. 201/2011. La questione mossa dalla CTP verteva sulla legittimità dell'applicazione dell'imposta a tutti i contribuenti senza considerare posizioni economiche e/o reddituali specifiche, individuando quindi nella stessa disciplina la possibile violazione del principio della capacità contributiva previsto dalla Carta costituzionale all'art.53.

Il semplice possesso di un immobile inoltre non è garanzia di conseguente flusso reddituale, solo qualora lo stesso flusso fosse presente esso potrebbe essere sottoposto a tassazione; in merito a questo risulterebbe trasgredito il principio di uguaglianza fra cittadini, comportamento tanto più grave se si considera che sottrarre reddito al possibile risparmio dello stesso è tanto più peggiorativo quanto più il reddito è basso. Nei confronti dell'IMU quindi tanto più il reddito del contribuente è basso, tanto più esso verrà penalizzato.

Con riferimento all'art.47 della costituzione, inoltre, dove si fa riferimento alla tutela del risparmio, se si considera che il tributo in questione non tiene conto in nessun caso della situazione economica del Paese e quindi dalla persistente crisi che affligge i redditi dei contribuenti con conseguente svalutazione del valore degli immobili, anch'esso risulterebbe in qualche modo violato. Ecco che più che incidere sull'aspetto economico, questa imposta sembra riguardare il diritto a mantenere la proprietà privata in quanto carente di procedure idonee ad adattare la disciplina al principio della capacità contributiva in qualche modo sostituito a favore di una sorta di "interesse fiscale" che però non vanta alcuna evidenza di carattere costituzionale e per di più risulta essere in contrasto con i principi di eguaglianza e solidarietà<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Guida pratica fiscale "tributi locali"

Come accennato in precedenza, il semplice possesso di una bene immobile costituisce una semplice “attitudine alla contribuzione” e se isolatamente considerato non può costituire valore tassabile a prescindere dall’eventuale produzione di ricchezza.

Anche considerando la previgente ICI va ricordato che per alcuni tratti poteva essere tracciata incostituzionalità, tuttavia considerato il valore catastale del bene sul quale si applicava l’imposta, essa era in misura ridotta rispetto all’IMU.

Sempre in tema di capacità contributiva, va sottolineato che le ricchezze colpite devono essere ricchezze effettive, in questa fattispecie invece si determina una base imponibile con criterio catastale e il valore ottenuto è comprensivo dei costi sostenuti per il mantenimento che non vengono esclusi così come il costo di eventuali mutui accesi.

La questione appena descritta in tema di legittimità della disciplina IMU viene quindi rimessa al giudizio della Corte costituzionale con riferimento agli articoli 2,3, 47 e 53 della Costituzione.

Altri profili di incostituzionalità sono stati individuati da altri CTP e rimessi alla Corte con altrettante ordinanze che però hanno giudicato, portando a dichiarare inammissibili le questioni di legittimità sollevate.

## 1.2 Nuova Imu+Tasi

Concludendo questo excursus storico sull’evoluzione dell’imposizione patrimoniale in Italia ed arrivando all’ultima tappa, l’evoluzione più recente, contenente rilevanti novità fiscali, è rappresentata dalla legge di bilancio 2020 all’art.1 commi da 738 a 783 della legge 160 del 2019; questa legge che ha apportato le più aggiornate modifiche, tutt’oggi in essere, in materia IMU<sup>11</sup>.

La nuova disciplina ha rappresentato l’effettivo recepimento delle proposte parlamentari valutate dalle Commissioni permanenti, esplicitando in quest’ultimo passaggio la riforma della materia, unificando sotto lo stesso tetto, le due previgenti forme di prelievo l’IMU e la TASI, andando ad abrogare la IUC e semplificando sia ai contribuenti che ai comuni l’applicazione della materia ponendo fine a quello che era un poco sensato accavallamento ei prelievi e mantenendo ancora in vigore la sola TARI.

Il nuovo testo IMU racchiude in un unico documento gran parte delle norme preesistenti andando a confermare presupposti impositivi e precedenti sistemi di calcolo della vecchia

---

<sup>11</sup> Dossier 16 marzo 2022 “Elementi essenziali della tassazione in Italia”

imposta ma con alcune modifiche che seppur in un primo impatto minori, hanno portato ad una ricaduta sul piano operativo. Aver abolito la TASI, ad esempio, costituisce nel caso di immobili locati, una traslazione dell'obbligo tributario che si muove dalla figura del detentore a quella del possessore<sup>12</sup>.

In un primo momento questo nuovo tributo era destinato a rientrare nella legge di Bilancio, modalità poi tralasciata optando per un iter più formale; la normativa, vede confluire da questo momento i tributi all'interno dello stesso testo, quello dell'**Imposta Municipale Propria- IMU**.

Fornendo un primo quadro generale del tributo si può vedere come le abitazioni principali continuino a non essere oggetto di imposizione così come le assimilate, non subisce variazione nemmeno la definizione di pertinenza dell'abitazione principale come previsto dai co. 740 e 741.

La nuova disciplina delinea un'aliquota base pari allo 0.86%, di fatto la stessa percentuale ottenibile in precedenza dalla somma delle singole aliquote di IMU+TASI e una riduzione del numero delle stesse aliquote, portandole a 10. Le aliquote a disposizione dei comuni raggiungono una soglia massima del 10,6 per mille che può essere aggiustata dai comuni sulla base di determinate condizioni.

Per gli immobili ad uso produttivo rientranti nella categoria D continua ad essere applicata la riserva statale pari allo 0,76%.

Tra le novità principali si riscontra la possibilità di dedurre completamente l'IMU sugli immobili strumentali già dal 2022 andando a rimodulare le deduzioni per il 2020 ed il 2021 (deduzioni rispettivamente del 60%).

Viene inoltre eliminata di possedere due abitazioni principali (una per ciascun coniuge se residenti in comuni diversi). Da ora in avanti, infatti, l'abitazione del genitore affidatario rappresenta ai soli fini IMU un diritto reale.

Le variazioni catastali delle rendite sul piano tributario, se intervenute in corso d'anno a seguito di interventi edilizi, producono i loro effetti dalla data di effettiva terminazione dei lavori o se precedente dalla data di utilizzo.

Inoltre, il valore delle aree fabbricabili è quello venale alla data del 1° gennaio o in corso d'anno se intervenuti strumenti urbanistici.

---

<sup>12</sup> To Fisco 24 - Imposta Municipale Unica (Imu) – sistema frizzera – da ultimo aggiornamento: 25 luglio 2022 di De benedetto Giuseppe

Ai comuni è infine consentito l'affidamento, fino alla scadenza del contratto, della gestione dell'IMU ai soggetti per i quali fino alla fine dell'anno 2019 era in essere il servizio della vecchia IMU e TASI.

Anche la pandemia da COVID-19 ha influito sul tributo, attraverso le misure adottate dalla legge di bilancio 2021 si sono introdotte importanti modifiche che hanno previsto una riduzione fino alla metà dell'Imposta dovuta sull'immobile riferibile, se lo stesso risultava non locato o dato in comodato d'uso, posseduto in Italia a titolo di proprietà o di usufrutto anche da soggetti non residenti.

Sul piano pratico "in tema di corretto computo dell'acconto IMU 2020, la legge di bilancio 2020 dispone che la prima rata da corrispondere è pari alla metà di quanto versato a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019<sup>13</sup>." Cambia a livello pratico quindi anche il versamento che vede corrispondere al soggetto passivo in sede di acconto una metà di quanto versato per il 2019; cioè di fatto lo stesso importo pagato per la TASI nel periodo precedente.

A riguardo è intervenuta la circolare n.1/DF del 18 marzo 2020 che ha fornito alcuni chiarimenti sulla nuova normativa IMU, essendo venuta meno la TASI e con essa anche le rispettive ripartizioni del tributo tra titolare di diritto reale ed occupante, mentre l'IMU seguendo la precedente linea continua ad essere dovuta dal solo titolare del diritto reale. "L'IMU si applica in tutti i comuni del territorio nazionale. È fatta salva l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti della regione Friuli-Venezia Giulia e delle province autonome di Trento e di Bolzano; per queste ultime province continuano ad applicarsi, rispettivamente, l'Imposta immobiliare semplice (IMIS) e l'imposta municipale immobiliare (IMI)"<sup>14</sup>.

Terminata questa prima introduzione e con essa l'inquadratura storica sul tema dell'imposizione patrimoniale, si prosegue la trattazione dettagliata della nuova IMU nei capitoli seguenti.

---

<sup>13</sup> IPSOA: "Nuova IMU: arrivano i primi chiarimenti"

<sup>14</sup> "art. 1, comma 739, della legge n. 160 del 2019"

# CAPITOLO SECONDO

## Elementi costitutivi del tributo

### 2.1 Presupposto

Il presupposto d'imposta individuabile con la nuova normativa ai fini IMU è rappresentato per definizione dal "possesso di immobili" (art. 1, co. 740 della legge n.160 del 2019), questa normativa vede attuare un cambiamento significativo rispetto alle sole tre categorie considerate dalla normativa precedentemente in essere, ICI, estendendo il presupposto a molteplici categorie di immobili non prese prima in considerazione.

L'estensione del presupposto può per certi versi risultare un po' estrema, si rischia di dover arrivare a conclusioni paradossali come quella di assoggettare ad imposta le aree edificabili gravate dal vincolo di inedificabilità assoluta<sup>15</sup>.

Possedere un'abitazione principale o un'abitazione assimilata non costituisce presupposto d'imposta ad eccezione delle unità classificabili nelle seguenti categorie catastali:

- A/1 (Abitazione di tipo signorile)
- A/8 (Abitazione in ville)
- A/9 (Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici e storici)<sup>16</sup>

Volendo dare una spiegazione più puntuale occorre quindi analizzare sia il termine "possesso" che il termine "immobili".

Si specifica che il tributo in questione è dovuto e quindi applicato a tutti gli enti locali quali i comuni, presenti sul territorio italiano, ad eccezione dei comuni insistenti nelle regioni per le quali è previsto un regime straordinario dovuto dallo statuto speciale, quali: Friuli-Venezia Giulia e province autonome di Bolzano e Trento. I territori provinciali in questione sono tenuti infatti all'adempimento di un altro tributo, l'IMI e l'IMIS come previsto da comma 739 della legge n. 160 del 2019<sup>17</sup>.

A livello generale si può dire che il presupposto d'imposta rappresenta quelle situazioni e quei fatti normati dalla legge e attinenti ad un soggetto, ai quali verificarsi scatta

---

<sup>15</sup> Guida pratica fiscale, "tributi locali" Sistema Frizzera

<sup>16</sup> Azienditalia, monografie, "la nuova Imu"

<sup>17</sup> Dipartimento delle Finanze – "Fiscalità regionale e locale" – "IMU" - "Disciplina del tributo"

l'obbligazione alla tenuta di un certo comportamento, in pratica è quel fatto che genera un obbligo di legge, in questo caso al pagamento del tributo.

Il possesso va inteso come possesso qualificato e limitato alle ipotesi di titolarità del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento quale: superficie, usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi<sup>18</sup>.

Viene tralasciata dalla norma la "servitù" che pur essendo un diritto reale non rientra tra le fattispecie in quanto il tributo è a carico del proprietario dell'area o terreno interessato dalla stessa servitù di passaggio.

Definizione puntuale di possesso viene fornita nel Codice civile, all'art.1140 del Libro Terzo che norma: "il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale".

Quella definita con possesso è quindi una situazione di fatto, consistente nella disponibilità materiale di un bene, cioè, nella possibilità di poter esercitare i poteri che la legge attribuisce ai titolari di diritti reali sulla cosa stessa<sup>19</sup>.

Ai fini IMU, l'accezione civilistica del termine possesso però non rileva in quanto facoltà di godere di un diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento, si considera piuttosto l'accezione normata dall'art. 9, 1° comma, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23<sup>20</sup>. La normativa in questione faceva riferimento alla disciplina della previgente ICI ma si ritiene comunque di odierna applicazione anche ai fini IMU<sup>21</sup> e si riferisce al fatto che l'assoggettamento riguarda anche i titolari di diritti quali l'uso, l'usufrutto o abitazione.

Il termine possesso quindi, in considerazione dei riferimenti normativi sopra riportati, va esplicitato nella titolarità di carattere reale in relazione a condizioni soggettive.

Ponendo attenzione al termine "immobili" invece si specifica come dalle tre categorie di interesse della disciplina ICI, si sia passati ad una definizione per così dire "sbrigativa" del termine, estendendo l'applicabilità dell'IMU ad immobili prima esclusi (come gli orticelli ed i terreni incolti).

È all'interno dell'art.1 comma 741 della legge n.160/2019 infatti che sono indicate le linee guida e le definizioni degli immobili rilevanti ai fini del pagamento del tributo:

---

<sup>18</sup> Guida pratica fiscale, "tributi locali" Sistema Frizzera

<sup>19</sup> Così DARDI A. ne "Gli appunti di diritto di Andrea Dardi" reperibile presso [www.basillo.it](http://www.basillo.it).

<sup>20</sup> Girelli, Giovanni - Dubbi in materia di base imponibile Imu

Diritto e pratica tributaria, anno 2017, volume 88, fascicolo 3, pagg. 1004-1026

<sup>21</sup> Marini, Contributo all'imposta comunale sugli immobili, Milano, 2000

- a) per fabbricato;
- b) per abitazione principale;
- c) per unità immobiliari considerate abitazioni principali;
- d) per area fabbricabile;
- e) per terreno agricolo.

Entrando più nel dettaglio dell'articolo si possono apprezzare le singole categorie oggetto di imposizione, le quali vengono definite ed esplicitate una ad una.

**a)** la prima fattispecie: per fabbricato, si riferisce all'unità immobiliare con attribuzione di rendita catastale che trova iscrizione nel catasto urbano. È da rilevare come fabbricato sia l'area interessata dalla costruzione che le pertinenze associabili a fini di urbanistica. Questo trattamento delle pertinenze rappresenta una novità che si attua superando la precedente impostazione che guardava alla pertinenza esclusivamente in riferimento alla nozione civilistica della stessa<sup>22</sup>. Si esclude infatti la tassazione delle aree pertinenziali in maniera autonoma, basando il concetto di pertinenza sulla base di un criterio fattuale e quindi come previsto nell'art. 817 c.c., destinando effettivamente e concretamente la cosa al servizio dell'altra.

Attraverso la novità introdotta per questa fattispecie viene meno quanto affermato dalla Cassazione in merito agli immobili collabenti, l'assenza di una rendita catastale non permette più di classificare gli immobili in questione come "fabbricati".

Dal 1° gennaio 2020 la pertinenza ai fini IMU intesa come componente residuale di un'area soggetta a edificabilità viene quindi assoggettata al pagamento dell'IMU imputabile all'edificio, a condizione che l'accatastamento di detta area sia avvenuto, nell'insieme, al fabbricato.

Altresì, qualora la pertinenza non risulti unitariamente accatastata con il fabbricato, essa, a fini impositivi, sarà considerata singolarmente.

Caso specifico è quello del fabbricato di nuova costituzione, assoggettabile ad imposta solo nel momento di terminazione dei lavori ovvero, se precedenti, dalla data di effettivo utilizzo.

---

<sup>22</sup> Artt. 817 e seguenti c.c.

I fabbricati rappresentano la fattispecie impositiva principale nella disciplina IMU e vengono distinti attraverso le categorie catastali, secondo la normativa aggiornata le categorie individuabili sono attualmente tre:

- immobili a destinazione ordinaria (categorie A, B e C);
- fabbricati a destinazione speciale (categoria D);
- fabbricati a destinazione particolare (categoria E);

**b)** Ciò che concerne la fattispecie dell'abitazione principale sarà oggetto di approfondimento nel corso dell'ultimo capitolo in quanto la definizione è stata oggetto di revisione anche a seguito di una recentissima interrogazione mossa alla Corte. La normativa merita un confronto tra il testo originario ed il testo attualmente in vigore che risulterebbe fuorviante in questa sede.

In questa sede è opportuno invece fornire una definizione di cosa si intende per abitazione principale; essenzialmente l'unità immobiliare unica, nella quale la famiglia nella figura del possessore e dei singoli componenti del nucleo, dove si sostanzia la dimora abituale e la residenza anagrafica.

Ciò che attiene invece alle pertinenze della stessa abitazione principale, esse risultano classificabili nelle categorie:

- C/2 (magazzini e locali di deposito),
- C/6 (rimesse e autorimesse, scuderie e stalle),
- C/7 (tettoie sia chiuse che aperte)

Va specificato inoltre il limite massimo individuabile per le pertinenze includibili nell'abitazione principale, che si sostanzia in una singola unità per categoria catastale.

**c)** Ciò che viene per definizione assimilato ad abitazione principale comprende molte fattispecie diverse, tra le più considerevoli vanno certamente menzionate le cooperative edilizie, in particolare gli immobili di proprietà delle stesse la cui destinazione è attribuibile ai soci come prima casa, assieme alle relative pertinenze.

Anche le cooperative edilizie studenti costituiscono una fattispecie analoga, dove però la destinazione degli immobili considerati abitazioni principali avviene a favore di studenti

universitari che ricoprono la figura di soci assegnatari anche se non perviene una residenza anagrafica.

Altra fattispecie è quella degli alloggi sociali, individuabili in fabbricati adibiti a residenza nella funzione di garantire una tutela sociale riducendo gli svantaggi e i disagi sociali.

Anche la casa familiare è considerabile come abitazione principale se viene intesa l'unità immobiliare oggetto di assegnazione al genitore affidatario.

Su questo tema si evidenzia un confronto tra l'art. 1, comma 741, lett. C), n.4 Legge n.160/2019 e l'art. 13, comma 2, lett. C), D.L. n. 201/2011; secondo l'art.1 il giudice assegna la casa familiare in questione ad un al genitore affidatario allo scopo di pagare l'imposta e con esso assegna chiaramente il diritto di abitabilità; l'art.13 invece norma la casa coniugale, come conseguenza di un provvedimento che intacchi gli effetti civili del matrimonio tra i coniugi.

Le due figure normative servono a chiarire le posizioni IMU dei soggetti, in particolare la casa familiare assegnata al genitore affidatario vanta su di sé anche un diritto di abitazione che fa scattare l'applicazione del tributo.

**d)** per area fabbricabile valida ai fini IMU si intende "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"<sup>23</sup>. La disciplina valida è sostanzialmente la stessa valida ai fini ICI.

Di contro il riferimento all'art. 9 co.1, D.lgs. 504/1992 non rileva e quindi non si considerano fabbricabili i terreni di proprietà dei coltivatori diretti e degli IAP così come gli stessi terreni da loro condotti.

Alcuni chiarimenti in materia sulle aliquote IMU applicabili per le aree di possesso o conduzione dei coltivatori diretti e degli IAP; qualora sulle stesse persistesse un utilizzo agro-silvo-pastorale attraverso attività di coltivazione diretta del fondo, eventuale silvicoltura o funghicoltura o allevamento di animali e si fosse in una situazione di comproprietà dell'area, solo chi riveste la qualifica di IAP o coltivatore diretto può essere oggetto di applicazione della finzione giuridica.

---

<sup>23</sup> Art. 2, co. 1, lett. b) D.Lgs. 504/1992

La norma di rinvio cui ci si rifà per le fattispecie costituenti i coltivatori diretti, gli imprenditori agricoli e le società agricole è l'art.1, d.lgs. n. 99/2004 che definisce appunto l'imprenditore agricolo professionale.

e) per terreno agricolo ci si riferisce a quello iscritto in catasto, indipendentemente dall'uso di destinazione, anche quello non coltivato.

## 2.2 Soggetti

### 2.2.1 Soggetti attivi

Con riferimento alla soggettività attiva del tributo, essa secondo quanto contenuto nel comma 742, art.1, Legge n.160/2019, viene individuata, nella figura del Comune, ente impositore e gestore del tributo stesso per ciò che attiene agli immobili; gli immobili cui si fa riferimento sono chiaramente quelli la cui superficie interamente o prevalentemente insiste sul territorio dello stesso Comune.

Qualora i comuni subissero delle modifiche attinenti alle circoscrizioni territoriali, il soggetto attivo è rappresentato dal Comune nel quale si considerano fisicamente giacenti gli immobili a partire dal primo mese dell'anno di riferimento per l'imposta.

Qualche difficoltà si viene a creare in alcuni specifici casi quali ad esempio gli immobili insistenti sul territorio di più Comuni, lo stesso problema si poneva anche in materia ICI e per la superata disciplina così come per l'IMU è comunemente condivisa l'applicazione del criterio della superficie prevalente.

In materia IMU si suggerisce quindi una riproposizione delle disposizioni in tema ICI, fatte salve le singole intese diverse tra gli enti interessati e fermo restando il divieto di doppia imposizione.

Il comma 742 del già citato articolo stabilisce inoltre che eventuali immobili di proprietà o verso i quali lo stesso comune vanta un diritto reale di godimento, non sono oggetto di imposizione nel caso in cui per gli stessi valga quanto detto prima in merito alla superficie; essa deve infatti insistere interamente o per lo meno in maniera prevalente sul territorio stesso del Comune.

### 2.2.2 Soggetti passivi

La soggettività passiva in ambito IMU è sostanzialmente la stessa prevista precedentemente in ottica ICI, vengono quindi ripresi i precedenti presupposti:

- proprietà piena di beni immobili;
- titolarità di diritti reali su tali beni: abitazione, uso, usufrutto, enfiteusi e diritto di superficie;
- conduzione di immobili in locazione finanziaria (leasing);
- concessione immobili demaniali (es. gli stabilimenti balneari).

La normativa è comunque ripresa dalla Legge n.160/2019 all'art.1, comma 743 che recita: "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. È soggetto passivo dell'imposta il genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli. Nel caso di concessione di aree demaniali, il soggetto passivo è il concessionario. 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. In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni".

I soggetti passivi individuabili fanno quindi capo ai proprietari di immobili, titolari di diritti reali di godimento, i locatori e concessionari di beni demaniali.

Alcune differenze rispetto alla disciplina ICI, seppur lievi, sono tuttavia riscontrabili:

#### **Non sono soggetti passivi IMU**

- Nudo proprietario;
- locatore finanziario;
- comodatario;
- affittuario;
- concedente diritti uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi, superficie, area demaniale;
- coniuge **proprietario** ma **non assegnatario** della casa coniugale in caso di separazione legale, annullamento, scioglimento, cessazione effetti civili del matrimonio.

### Soggetti titolari di un diritto reale   Soggetti non titolari di un diritto reale sull'immobile sull'immobile

- Proprietario;
- usufruttuario;
- usuario;
- titolare del diritto di abitazione;
- enfiteuta;
- titolare del diritto di superficie
- Locatario finanziario
- concessionario di beni demaniali
- **coniuge separato assegnatario della casa coniugale**: qualora intervenisse separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, ai soli fini dell'imposta, l'assegnazione della casa coniugale al coniuge si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione<sup>24</sup>

Per i possessori di immobili non residenti non viene rimarcata la soggettività passiva mentre il **proprietario** e cioè colui che gode del diritto di proprietà e dispone in modo esclusivo e pieno delle cose è soggetto passivo, qualora però risultasse essere il titolare della sola nuda proprietà, il soggetto passivo del tributo viene individuato nel soggetto a cui è riferibile il diritto reale minore (usufrutto, uso, abitazione, superficie, enfiteusi).

Per **usufruttuario** si intende colui che gode del bene nel rispetto della sua destinazione economica, potendone trarre i frutti naturali o civili<sup>25</sup>.

Questa figura rientra nella categoria dei soggetti passivi IMU in quanto previsto espressamente dall'art. 9 Dlgs. 23/2011.

**L'enfiteuta** ovvero colui a cui spetta il diritto di enfiteusi se da un lato può godere in egual misura al proprietario, deve sottostare a due specifici obblighi:

- ne deve migliorare il fondo;
- deve corrispondere un canone periodico al titolare della nuda proprietà

Questa fattispecie era presente nella normativa già con la disciplina ICI.

Infine, il **soggetto cui spetta un diritto di superficie** è inquadrabile come colui che nel suolo altrui acquisisce il diritto di mantenere, edificare una propria costruzione. Spesso chi edifica e chi è il proprietario del suolo dove giace la costruzione, sono soggetti diversi.

<sup>24</sup> Art. 4, co. 12-quinquies, D.L. 2.3.2012, n. 16, conv. Con modif. Con L. 26.4.2012, n. 44

<sup>25</sup> Art.981 c.c.

(Anche questa fattispecie passiva come nel caso dell'enfiteuta è stata introdotta con la normativa ICI a partire dall'1/1/1998).

Altro soggetto passivo d'imposta è l'**usuario** ovvero colui che dispone del diritto d'uso su un bene (e se fruttifero può coglierne i beni) potendone servirsene però limitatamente entro i limiti suoi e della sua famiglia<sup>26</sup>.

**Il titolare del diritto di abitazione** è un soggetto che merita invece una maggiore attenzione perché essendo colui che può abitare una casa limitatamente, però ai bisogni suoi e della sua famiglia<sup>27</sup> acquisisce questo potere per effetto di un contratto o per legge. Un contratto tipico è ad esempio il divorzio mentre il potere acquisito per legge rappresenta la fattispecie del coniuge superstite, soggetto normato dal Codice civile che lo tutela permettendone l'abitazione sulla casa cosiddetta familiare di cui il defunto è proprietario.

Questo diritto spetta appunto per legge al coniuge superstite già al momento dell'apertura della successione<sup>28</sup> indipendentemente dall'accettazione o meno della successione, anche in caso di rinuncia all'eredità. Questo diritto può decadere solo attraverso il trasferimento della residenza.

A riguardo è ulteriormente intervenuta la Cassazione con una sentenza di recente emanazione, la n. 15000 del 28/5/2021 dove si specifica che il diritto di abitazione del superstite (coniuge) scatta solo nel caso in cui l'abitazione inquadrata come residenza familiare era di proprietà del defunto coniuge o in comunione tra i coniugi; non si acquisisce il diritto nel caso in cui la proprietà era condivisa tra il defunto e un altro soggetto diverso dal superstite.

La figura del **coniuge superstite** ai fini impositivi, inoltre, secondo quanto affermato più volte dalla cassazione, è titolare del diritto reale di abitazione da parte nei confronti della residenza familiare, diritto che non viene meno neppure se quest'ultimo al momento dell'apertura dell'eredità anagraficamente risiedeva in un altro comune.

Ecco che ai fini IMU lo stesso superstite coniuge è soggetto passivo d'imposta escludendo dall'imposizione i titolari della nuda proprietà.

Con riferimento ai **coniugi separati** in tema di assegnazione della casa coniugale sono individuabili due periodi temporali rappresentati dalla data spartiacque dell'1/1/2008.

---

<sup>26</sup> Art. 1021 c.c.

<sup>27</sup> Art.1022 c.c.

<sup>28</sup> Cassazione n.6231/2000

Precedentemente a questa data, infatti, la figura del coniuge separato al quale veniva assegnata l'abitazione non era tenuta al pagamento dell'allora ICI sulla quota di cui non vantava la proprietà o altro diritto reale, non essendo configurabile alcun diritto.

All'altro coniuge classificabile come non assegnatario spettava invece il pagamento del tributo senza la possibilità di agevolare di riduzioni d'aliquota o detrazioni d'imposta.

Con l'intervento della L. 24/12/2007 n.244 questa dinamica cambia a favore di un'estensione di benefici per i coniugi separati non assegnatari.

Infatti, secondo la disposizione «Il soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale, determina l'imposta dovuta applicando l'aliquota deliberata dal comune per l'abitazione principale e le detrazioni di cui all'articolo 8, commi 2 e 2-bis, calcolate in proporzione alla quota posseduta. Le disposizioni del presente comma si applicano a condizione che il soggetto passivo non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale».

Si può notare dal testo di legge come l'eventuale riduzione o detrazione segua la quota di possesso in maniera proporzionale e per poter usufruire del beneficio, condizione necessaria per il coniuge non assegnatario è la mancanza di eventuali diritti reali su immobili fisicamente giacenti nel medesimo comune.

**L'assegnatario della casa coniugale** ai soli fini IMU acquista quindi titolarità del diritto di abitazione grazie all'introduzione della medesima fattispecie passiva attraverso la L.44/2012.

A seguito del D.L. 201/2011 la disciplina della prima casa si modifica ulteriormente e seppur con un regime agevolato viene reintrodotta l'imposta e con essa la soggettività passiva del coniuge non assegnatario separato.

Riassumendo e facendo chiarezza sull'evoluzione normativa asserente al coniuge separato non assegnatario in tema di soggettività passiva, sono individuabili quindi 5 tappe diverse:

- Disciplina Ici: differenze riscontrabili prima e dopo il 2008
- **Disciplina IMU:**
  - **dall'1/1/2012** la disciplina applicata è la medesima riguardante l'abitazione principale con riduzioni e detrazioni

- **dal 26/4/2012** si esclude la soggettività passiva e con essa anche il pagamento del tributo
- **dall'1/1/2014** si procede in continuità sulla stessa posizione escludendo la figura del coniuge separato non assegnatario.

Per quanto riguarda il coniuge assegnatario invece:

- **dall'1/1/2012** si esclude il pagamento dell'IMU sulla parte d'immobile di cui non dispone della proprietà o altro diritto reale
- **dal 26/4/2012** è soggetto passivo IMU a tutti gli effetti perché titolare del diritto di abitazione
- **dall'1/1/2014** si esclude il pagamento del tributo sulla base dell'esenzione della fattispecie abitazione principale, del tutto assimilabile.

Continuando la disamina dei soggetti non titolari di un diritto reale sull'immobile, la figura del **locatario finanziario** risulta dover pagare il tributo in quanto prevista dal legislatore una variazione di soggettività che trasla dal locatore al locatario. Secondo la norma IMU prevista dall'art.9 co.1 del D.lgs. 23/2011 infatti gli immobili concessi in locazione finanziaria, siano essi in corso di costruzione o da costruire sono assoggettati, ai fini IMU, al locatario a partire dalla data di stipula e per l'intera durata contrattuale.

Se da un lato la norma è chiara per quanto riguarda il periodo di imponibilità, è individuabile un caso specifico di più dubbia interpretazione, quello della risoluzione contrattuale anticipata senza riconsegna dell'immobile. I pareri in merito sono consolidati, anche la giurisprudenza ritiene, in seguito alla risoluzione, in assenza di riconsegna del bene, di attribuire soggettività passiva alla società di leasing (locatore)<sup>29</sup>.

Considerando le aree del demanio, non vi è alcun dubbio che il soggetto passivo del tributo sia individuabile nel concessionario, categoria questa introdotta nel 2001 e tutt'ora in essere per la disciplina IMU. Per la giurisprudenza cassazionista in materia il soggetto passivo è sempre individuabile nel concessionario indipendentemente da diritto o natura attribuibile alla concessione (prima del 2001 la linea giurisprudenziale prevedeva un esame del contenuto della concessione).

Grazie all'art.18 della L. 23/12/2000 al concessionario spetta l'obbligo al pagamento dell'imposta a prescindere dagli effetti derivanti dalla concessione.

---

<sup>29</sup> Sentenza n. 13793 del 22.5.2019

L'obbligo si esprime sia sostanzialmente, come chiarito dalla Corte costituzionale, sia formalmente in quanto non è più necessario verificare gli effetti derivanti dalla concessione.

#### 2.2.2.1 Alcuni casi particolari

Chiariti i soggetti passivi previsti dalla normativa, può essere poi interessante individuare alcune altre categorie di soggetti che seppur non esplicitati dalla disciplina vengono di fatto assoggettati al pagamento dell'imposta per frutto di chiarimenti giurisprudenziali o procedure amministrative.

È questo il caso dell'amministratore di condominio che vedrà gravare su di sé gli oneri IMU riferibili alle parti comuni degli edifici. Non essendo prevista una specifica indicazione nella disciplina, la logica porterebbe ad optare per la non applicabilità ai fini IMU; il dubbio è stato sciolto grazie alle istruzioni per la dichiarazione 2012 dove si specifica chiaramente che l'obbligo è in capo all'amministratore che si occuperà della presentazione della dichiarazione per i condomini.

Altro caso particolare è quello della multiproprietà dove sull'immobile è presente un diritto reale di godimento<sup>30</sup>, l'obbligo di presentazione della dichiarazione anche in questo caso è in capo all'amministratore.

Interessante casistica è poi quella degli immobili sottoposti a sequestro giudiziario dove fintantoché non interviene la confisca permane l'assoggettabilità al pagamento dell'IMU in capo al proprietario dello stesso immobile. Il soggetto passivo individuabile nella figura del proprietario subisce di fatto il sequestro ma non perde la proprietà del bene in questione, il quale risulta per lui stesso indisponibile. Il titolare del bene resta il proprietario esonerando il custode giudiziario.

La giurisprudenza si è espressa in materia, sia la CTR Toscana che la CTR del Lazio hanno confermato attraverso sentenze diverse quanto precedentemente detto, sostenendo che un immobile sottoposto a sequestro non è causa sufficiente a determinare il difetto di un presupposto di imposizione<sup>31</sup>. Anche la Corte di cassazione ha ribadito quanto sostenuto dalla giurisprudenza attraverso diverse sentenze ed un'ordinanza, la n.14678 del 18.7.2016.

---

<sup>30</sup> D. Lgs. 9.11.1998 n. 427

<sup>31</sup> Sentenza 3.12.2008, n.483

Una novità di più recente introduzione riguarda invece il sequestro penale per abuso edilizio, fattispecie anch'essa rientrabile nella casistica IMU in quanto il proprietario che subisce questo tipo di sequestro è ritenuto soggetto passivo d'imposta secondo la decisione della cassazione n. 31783 del 4.11.2021.

Esaurite le casistiche più importanti riferibili ai sequestri, altra procedura che vede l'interessamento della disciplina IMU è la successione a causa di morte dove gli eredi, secondo gli obblighi al pagamento del tributo, devono assolvere l'eventuale imposta del defunto non adempiuta prima del decesso oltre che l'imposta successiva al decesso in ordine all'eredità in proporzione spettante.

Quella poi del soggetto chiamato all'eredità è un'altra casistica, diversa e vincolata dallo sciogliersi della riserva. In questa situazione la figura dell'ente impositore risulta bloccata nella sua azione in quanto il termine di accettazione ultimo per l'eredità è di dieci anni<sup>32</sup>, inoltre non è neanche possibile far affidamento sul termine ultimo di un anno per la presentazione della successione attraverso la dichiarazione; infatti, la categoria di tributi nei quali rientra l'IMU ha fini meramente conoscitivi in ambito ereditario.

Anche il curatore di eredità non rientra nella categoria dei soggetti passivi menzionati dalla legge in materia IMU, ma ricoprendo un ruolo amministrativo della stessa eredità del defunto e quindi dell'amministrazione dei beni dello stesso, è logico dedurre che gli adempimenti IMU debbano in ogni caso essere assolti dal medesimo soggetto.

Va chiarito che formalmente il curatore non è il soggetto passivo ma una sorta di rappresentante dello stesso che deve adempiere agli obblighi tributari del proprietario, che al termine della successione sarà l'erede.

Non è in ogni caso compito degli eredi presentare la dichiarazione IMU nel qual caso essi abbiano già presentato la dichiarazione di successione, il compito spetta all'Agenzia delle Entrate.

Vediamo adesso il caso della rinuncia all'eredità, la cassazione si è recentemente espressa in materia sostenendo che il soggetto che viene chiamato all'eredità nel qual caso rinunci alla stessa è liberato interamente delle incombenze del defunto e quindi dalle sue eventuali posizioni debitorie, anche per il periodo intercorrente tra l'apertura della procedura di successione e la rinuncia alla stessa.

---

<sup>32</sup> Art. 480 c.c.

In caso di procedura concorsuale è chiaro che gli adempimenti inerenti alla disciplina IMU spettano al curatore o al commissario liquidatore della procedura che avrà l'onere di adempiere entro 90 gg alla presentazione della dichiarazione IMU.

Un altro caso particolare è rappresentato dal Trust, istituto caratteristico del sistema anglosassone, utile ad amministrare attraverso dei legami fiduciari, i beni di natura patrimoniale tra un soggetto detto disponente e un altro detto trustee.

Questi legami fiduciari servono a realizzare diversi assetti giuridici basati sul trasferimento da parte del soggetto disponente, dei suddetti beni ad un altro soggetto, per l'appunto il trustee; quest'ultimo dovrà per effetto del legame che a tutti gli effetti rappresenta un'obbligazione, gestire i beni stessi di proprietà del disponente.

Fatta questa premessa si può notare come nell'ordinamento della disciplina IMU anche questo istituto non venga menzionato, il che ne fa un caso particolare in quanto al fine di individuarne o meno la soggettività passiva di questi soggetti coinvolti, si sono dovuti stratificare orientamenti di natura giurisprudenziale e dottrinale.

L'opinione è abbastanza orientata omogeneamente nel definire la soggettività passiva in capo al disponente ovvero al trust. Questa attribuzione di soggettività è una conseguenza all'attribuzione già in essere per il pagamento delle imposte dirette.

Anche l'ordine dei dottori commercialisti si è espresso in materia attraverso uno studio nel 2010, sostenendo che la soggettività passiva per il trust è del tutto legittima se si considera quanto già in essere nell'allora disciplina ICI (poi riportata anche per l'IMU) e cioè la possibile dissociazione tra soggetto passivo e proprietario (si veda quanto precedentemente detto in merito ai leasing o alle concessioni)<sup>33</sup>.

La giurisprudenza e la dottrina hanno ritenuto del tutto condivisibile quanto determinato dallo studio determinando la soggettività passiva in capo al trust anche se la Cassazione non ha condiviso l'impostazione pronunciandosi in merito e sostenendo contrariamente il pagamento spettante al trustee. La tesi verte sul fatto che il trust traslativo non rappresenta un soggetto giuridicamente inquadrabile ma semplicemente un gruppo di beni con annessi rapporti di formale intestazione al trustee che ne vanta il diritto essendo direttamente responsabile nelle relazioni con i terzi e ne risponde sostituendosi al proprietario.

---

<sup>33</sup> Studio sul trust e immobili, Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti, dicembre 2010

Interventi diretti in materia, per far chiarezza sul comportamento da tenere in presenza di operazioni inquadrabili con questo specifico istituto, non ne sono stati fatti; il legislatore italiano non ha voluto determinare chiaramente la soggettività ma volendo chiudere il cerchio si può concludere dicendo che l'IMU è un tributo la cui base imponibile dell'imposta è determinata seguendo il valore del bene immobile indipendentemente dalle singole condizioni dei soggetti titolari del diritto ed a prescindere dell'uso che si intende fare dello stesso;

sostenere quindi che la soggettività passiva risieda in capo al trustee non è da considerarsi errato, non violando esso stesso alcun principio e rivestendo sostanzialmente il ruolo di proprietario di quanto trasferito<sup>34</sup>. Questo orientamento è anche quello di più recente produzione da parte della giustizia italiana, recentemente infatti la cassazione si è pronunciata in materia con l'ordinanza n.15988 del 27/7/2020 dove viene ribadito che il soggetto passivo ai fini IMU è individuato nel trustee e non nel proprietario.

Ultima fattispecie specifica che ritengo interessante affrontare è quella rappresentata dagli immobili abusivi, materia che ha visto pronunciarsi recentemente attraverso sentenza anche la commissione Tributaria Regionale del Lazio, il soggetto passivo IMU in questo caso è individuabile nel proprietario<sup>35</sup>, sottratto abusivamente dell'immobile; l'occupazione abusiva non determina infatti esenzione dal pagamento dell'imposta, le cause che possono determinare la perdita del possesso del bene non incidono a livello tributario.

### 2.3 Base imponibile

Secondo i commi 745 e 746 dell'art.1 della legge in materia IMU, la base imponibile coincide con il valore degli immobili. Per ciò che concerne i fabbricati di iscrizione catastale, il comma 745 definisce i moltiplicatori indicati in seguito, i quali andranno applicati al valore di rendita catastale dei fabbricati risultanti ad inizio del singolo periodo utile ai fini impositivi.

Il valore catastale, inoltre, ai sensi del comma 48 dell'art.3 della Legge 23 dicembre 1996, va considerato rivalutandolo del 5 per cento.

---

<sup>34</sup> Art. 3 del D.lgs. 504/1992

<sup>35</sup> Sentenza 2858 del 8.6.2021

### 2.3.1 I moltiplicatori

<b>Gruppi</b>	<b>Moltiplicatori</b>
A/1, A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, A/8, A/9, A/11	160
A/10	80
B/1, B/2, B/3, B/4, B/5, B/6, B/7, B/8	140
C/1	55
C/2, C/6, C/7	160
C/3, C/4, C/5	140
D/1, D/2, D/3, D/4, D/6, D/7, D/8, D/9, D/10, D/11, D/12	65
D/5	80

Facendo un esempio operativo:

- Rendita catastale: 260,20
- Aggiornamento 5%: 13,01
- Rendita aggiornata: 273,21
- Moltiplicatore applicato (160) sulla rendita aggiornata: 43.714
- Aliquota: 1,06%: 463 Importo del tributo (IMU)

Qualora intervenissero delle variazioni nei valori delle rendite catastali, frutto di opere edilizie sviluppate durante il periodo impositivo, l'effetto delle stesse variazioni opera a partire dal momento di ultimazione dei lavori o se precedente, dal momento di effettivo utilizzo.

Vi è poi una deroga, che stabilisce "gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 578, ovvero i loro concessionari, a decorrere dal 1° gennaio 2019, possono presentare atti di aggiornamento, ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n.701 per la revisione del declassamento degli immobili già censiti in categorie catastali diverse dalla E/1, nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 578. Per gli immobili destinati a deposito, diversi da quelli doganali, l'intestatario, ovvero il concessionario, allega all'atto di aggiornamento apposita dichiarazione, resa ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, in ordine all'utilizzazione dei depositi per le operazioni e i servizi

portuali di cui al comma 578, in base ad autorizzazione della competente Autorità di sistema portuale. Resta fermo l'obbligo di dichiarare in catasto, ai sensi dell'articolo 20 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, le variazioni che incidono sul classamento e sulla rendita catastale degli immobili, anche in relazione alla perdita del requisito di stretta funzionalità degli stessi alle operazioni e ai servizi portuali di cui al comma 578. In deroga all'articolo 1, comma 745, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per gli atti di aggiornamento di cui al presente comma presentati entro il 31 dicembre 2020, le rendite catastali rideterminate in seguito alla revisione del classamento degli immobili nel rispetto dei criteri di cui al comma 578 hanno effetto dal 1° gennaio 2020".<sup>36</sup>

Il comma 746 del già citato art.1 si occupa della categoria catastale D, cioè di quei fabbricati non presenti in catasto, definendone il calcolo per la determinazione del valore della base imponibile.

I fabbricati considerati all'interno di questa categoria, il cui possesso risiede in capo ad imprese e la cui contabilizzazione avviene in maniera distinta, determinano il loro valore a partire dal primo giorno dell'anno solare, ovvero, qualora successivo, dal momento di acquisizione. Questo attenendosi ai coefficienti previsti e fino al momento dell'attribuzione della rendita<sup>37</sup>.

Gli stessi immobili, riferibili alla categoria D, calcolano il loro valore come il totale risultante dalla contabilità, attribuendo specifici coefficienti per ciascun periodo di formazione del medesimo. Il valore risultante dalla contabilità va chiaramente considerato al lordo delle quote di ammortamento.

Per ciò che riguarda i coefficienti, essi vengono aggiornati costantemente in riferimento ai fabbricati di cui al comma 746 art.1 della legge 27 dicembre 2019, n.160; nel calcolo Imu 2022 il decreto di aggiornamento del 9 maggio definisce i seguenti aggiornamenti:

per l'anno 2022 = 1,04	per l'anno 2021 = 1,08	per l'anno 2020 = 1,09
per l'anno 2019 = 1,09	per l'anno 2018 = 1,11	per l'anno 2017 = 1,11
per l'anno 2016 = 1,12	per l'anno 2015 = 1,12	per l'anno 2014 = 1,12
per l'anno 2013 = 1,13	per l'anno 2016 = 1,15	per l'anno 2011 = 1,19

<sup>36</sup> Art. 1, comma 579, della Legge 27 dicembre 2017, n.205, come modificato dall'art. 93, comma 5 bis, lett. a), del D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modifica, dalla legge 13 ottobre 2020, n.126

<sup>37</sup> Comma 3, art.7, D.L. 11 luglio 1992, n.333

La categoria di immobili afferenti la “locazione finanziaria” determinano la base imponibile basandosi sulla contabilità del locatore che sarà tenuto ad inviare al locatario in maniera puntuale, quanto richiesto ai fini del calcolo.

Per le aree fabbricabili secondo il comma 746 il valore considerabile per determinare la base imponibile è quello venale in comune commercio a partire da inizio periodo impositivo o a dal momento di adozione degli strumenti urbanistici, facendo attenzione all'indice di edificabilità, al territorio di ubicazione, alla destinazione d'uso permessa e agli oneri da pagare per lavori di aggiustamento del terreno ai fini dell'adattabilità alla costruzione nonché a quanto il mercato considera il valore di vendita delle aree con caratteristiche analoghe e quindi il corrispondente prezzo medio di vendita.

Diversa è la normativa in caso di utilizzazione edificatoria dell'area fabbricabile, di eventuali interventi di recupero o di demolizione di fabbricato, in questo caso infatti la base imponibile viene calcolata considerando oltre al valore dell'area fabbricabile tralasciando il valore del fabbricato in corso di costruzione fintantoché gli stessi lavori non saranno ultimati. Anche per questa fattispecie se il momento di effettivo utilizzo del fabbricato è precedente rispetto alla data di ultimazione dei lavori, verrà considerata quest'ultima. I lavori considerati attengono alla sfera della costruzione, ristrutturazione e ricostruzione. La norma di rinvio è contenuta dell'art.3, comma1, lettere c), d), ed f), D.P.R. n.380/2001.

È altresì normata dal comma 746 la fattispecie dei terreni agricoli, nella cui categoria rientrano anche i terreni non coltivati; il valore considerabile ai fini impositivi per il calcolo dell'IMU è quello dato dal reddito dominicale leggibile dal catasto, considerato come per le precedenti fattispecie a partire dall'inizio del periodo utile ai fini impositivi, aumentato del 25% a titolo di rivalutazione<sup>38</sup> e moltiplicato per un coefficiente pari a 135. In questo caso la norma di rinvio è contenuta nell'art.3, comma 51, Legge N.662/1996.

---

<sup>38</sup> Ai sensi dell'art. 3, comma 51, Legge 23 dicembre 1996, n.662

### 2.3.2 Riduzioni

Secondo le disposizioni del comma 747, art. 1 della Legge n. 160/2019, la base imponibile è oggetto di riduzione nella percentuale del 50% in particolare questa riduzione interessa:

- i fabbricati di interesse storico o artistico;
- i fabbricati inagibili o intangibili;
- le unità immobiliari in comodato a parenti.

Alla lettera a) del comma 747 vengono disciplinati i fabbricati di interesse storico o artistico, nello specifico la norma fa riferimento a quei fabbricati di cui all'art.10 del D.lgs. gennaio 2004, n. 42<sup>39</sup>.

L'art. 10 più precisamente richiama come beni culturali le fattispecie delle cose mobili e immobili di proprietà dello Stato, delle regioni, degli enti pubblici territoriali e ogni altro bene sia mobile che immobile di proprietà di altri enti ed istituti pubblici così come di privati, nella figura della persona giuridica, senza fini lucrativi. Anche i beni di proprietà degli enti ecclesiastici rientrano nella fattispecie, a condizione che raffigurino un interesse storico, artistico, archeologico o etnoantropologico.

Nel caso in cui intervenga una specifica dichiarazione, vengono altresì inglobati nelle fattispecie beneficiarie di riduzione e quindi vengono riconosciuti come beni culturali, anche le cose mobili e immobili di interesse storico, archeologico, artistico o etnoantropologico di proprietà di soggetti diversi rispetto a quelli individuati fino ad ora; vi rientrano anche quei beni la cui proprietà figuri in capo a chiunque, a condizione che ricoprano un interesse di certa importanza legato a cause politiche, storiche, militari, letterarie, artistiche, scientifiche, tecniche, industriali e della cultura a tutto tondo, in quanto memoria identitaria storica afferente le istituzioni pubbliche, religiose e collettive. La condizione necessaria per beneficiare di questa riduzione risulta essere rappresentata dall'interesse ricoperto in questi beni, anche i parchi, i giardini nonché le ville possono rientrarvi, fondamentale è disporre della dichiarazione che accerti l'interesse culturale. Per ottenere questa certificazione è necessario avviare un procedimento per mano del soprintendente, a seguito di una previa richiesta anche da parte di un ente territoriale

---

<sup>39</sup> Questa norma di rinvio contiene tutte le fattispecie rientranti nella categoria dei "beni culturali", l'articolo infatti individua ogni tipologia di bene che viene classificato sulla base di un elenco numerato.

come può essere una regione; va informato contemporaneamente della questione anche il proprietario, il detentore, o il possessore.

“La dichiarazione dell’interesse culturale viene adottata dal Ministero della cultura e notificata al proprietario, possessore o detentore a qualsiasi titolo della cosa che ne forma oggetto, tramite messo comunale o a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento”<sup>40</sup>. Qualora intervenga la dichiarazione per beni cui è richiesta pubblicità mobiliare o immobiliare, il provvedimento dichiarativo dev’essere obbligatoriamente trascritto nei registri. La richiesta deve provenire dal soprintendente e ha valore anche verso i proprietari, possessori o detentori che susseguono.

L’insieme di beni oggetto di dichiarazione vengono registrati ed elencati dal Ministero, quindi conservati in appositi database.

La seconda fattispecie beneficiaria di riduzione è quella inserita alla lettera b) del comma 747 che disciplina i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili.

Al fine di poter distinguere le due categorie di fabbricati, va definito cosa si intende per inagibilità e inabitabilità:

- un fabbricato è considerato inagibile quando non rispetta i normali requisiti di sicurezza statica ovvero quando si è la presenza di elementi che ne rendono rischioso e pericoloso l’utilizzo. L’inagibilità è considerata per la struttura, sia a livello strutturale orizzontale che verticale.
- un fabbricato è considerato inabitabile quando a venir meno sono le condizioni igienico/sanitarie sussistenti al fine di poterne usufruire per ciò cui ne è destinato l’utilizzo. Rientrano in questa categoria anche gli stati di insalubrità dell’immobile<sup>41</sup>.

È fondamentale poi definire se il fabbricato è utilizzato o meno, in quanto a prescindere dall’inagibilità o inabitabilità dello stesso, se risultasse effettivamente utilizzato l’agevolazione potrebbe non essere riconosciuto. Basta infatti l’utilizzo di fatto dello stesso per renderla inapplicabile.

Affinché un bene sia effettivamente considerato come non utilizzato e quindi intangibile o inagibile, deve intervenire l’accertamento dell’ufficio tecnico del Comune attraverso una

---

<sup>40</sup> Azienditalia, monografie, “la nuova Imu”

<sup>41</sup> Guida pratica fiscale, “tributi locali” Sistema frizzera

perizia, a spese del proprietario, con il fine di migliorare i documenti in possesso da aggiungere alla dichiarazione ed informare in maniera consona ed esaustiva.

Questa non è però l'unica via percorribile, gli stessi effetti sono prodotti anche nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione sostitutiva<sup>42</sup>.

Dichiarazione sostitutiva che deve assumere chiaramente che il fabbricato in questione sia effettivamente intangibile o inagibile, per farlo si necessita dell'opinione di un tecnico. L'aggiunta di questa attestazione fornita da un tecnico abilitato costituisce un'importante novità normativa rispetto alla precedente disciplina IMU, dove l'obbligo di questa attestazione non era contemplato.

È poi ad appannaggio dei Comuni la possibilità di definire le specifiche casistiche nelle quali sopraggiunge per il fabbricato in questione, la fatiscenza; al sopraggiungere di essa, infatti, opera la normativa della riduzione, non essendo possibile vincerla attraverso interventi manutentivi.

Terza fattispecie descritta dal comma 747 alla lettera c) è la riduzione per unità immobiliari in comodato, riduzione operata come per gli altri casi nella misura del 50%. Le categorie catastali coinvolte sono tutte escluse le A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici e storici).

La riduzione opera nel caso in cui la concessione avvenga nei confronti di parenti in linea diretta entro il primo grado, con la forma del comodato.

L'unità immobiliare deve fungere a tutti gli effetti da abitazione principale per il soggetto beneficiario del comodato ed il soggetto comodante deve risiedere in Italia e possedere un'unica abitazione nel territorio italiano; inoltre è necessario che il comodante abbia la dimora abituale in Italia ed il contratto di comodato dev'essere obbligatoriamente registrato. La riduzione si applica anche qualora il comodante, nello stesso comune in cui viene concessa l'unità immobiliare in comodato, eccezion fatta per le categorie A/1, A/8, A/9, posseda un immobile assegnato come abitazione principale personale.

“La riduzione si estende, in caso di morte del comodatario, al coniuge di quest'ultimo in presenza di figli minori “.<sup>43</sup>

Gli esami del Dipartimento delle finanze in merito alle delibere di approvazione e ai regolamenti delle aliquote IMU hanno rilevato l'assimilazione ad abitazione principale per le unità immobiliari convenute ai parenti in linea diretta entro il primo grado dal

---

<sup>42</sup> Ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445

<sup>43</sup> Azienditalia, monografie, “la nuova Imu”

proprietario, gratuitamente. La disposizione che opera in questo senso appare per il Dipartimento non allineata con la normativa vigente. Si pone l'attenzione sulla possibilità di assimilare l'unità immobiliare in questione all'abitazione principale nella fattispecie del comodato, essa risulterebbe di non più possibile attribuzione al Comune già a partire dal 2016. Neanche gli immobili accatastati all'interno delle categorie diverse: A/1, A/8 e A/9 possono essere assimilati. Per di più, specifica il Dipartimento, le abitazioni impiegate come abitazioni principali, concesse ai parenti entro il primo grado in linea diretta con la formula del comodato, considerate le solite eccezioni riferibili alle categorie diverse: A/1, A/8 e A/9, possono beneficiare a norma di legge della riduzione della base imponibile per un importo pari al 50%.

Questa riduzione opera al verificarsi di certe condizioni elencate in precedenza. Viene chiarita anche la situazione per la quale il comodante possiede, nello stesso comune nel quale possiede l'immobile concesso in comodato, la propria abitazione principale: la riduzione opera, comunque, esclusa la presenza delle categorie A/1, A/8 e A/9.

Si conclude dicendo che l'ente locale è tenuto alla modifica di quanto da esso stesso disposto o deliberato in sede di approvazione delle aliquote applicabili prestando attenzione a quanto chiarito precedentemente.

### 2.3 Aliquote

Il tema delle aliquote, applicate nella disciplina della nuova IMU, fa riferimento al DDL di bilancio 2020 dove viene specificato che l'aliquota base della nuova IMU, dello 0,86%, è data dall'unione delle aliquote base di entrambe le imposte che la compongono, IMU e TASI; Aliquota IMU pari allo 0,76% e aliquota tasi pari allo 0,1%; queste percentuali sono riferibili alle categorie impositive diverse dalle abitazioni principali, che coincidono anche con la parte più consistente del gettito totale. Lo stesso decreto chiarisce poi che l'aliquota di base non è la determinante del carico fiscale perché quest'ultimo è legato all'aliquota che effettivamente viene deliberata, la quale dipende dallo spazio di manovra in concessione ad ogni singolo Comune.

È delegata al singolo comune, infatti, la possibilità di abbassare l'aliquota fino ad azzerarla e operare variazioni al rialzo con le stesse modalità vigenti. Inoltre, per semplificare la dinamica di queste manovre, a far data dall'anno 2021 le variazioni di aliquota potranno intervenire solamente per quelle contemplate con decreto del Ministro dell'economia e

delle finanze. Il Parlamento poi esamina la relazione e delinea le aliquote per ciascuna categoria.

In merito alla decisione sulle aliquote da adottare, il Dipartimento individua nel corso delle attività di controllo delle delibere e dei regolamenti di approvazione che le stesse sono state approvate dalla Giunta comunale mentre l'organo ritenuto preposto all'approvazione delle aliquote secondo il Dipartimento è il Consiglio comunale. Quella di investire la Giunta comunale di questo incarico si ritiene essere una decisione non correttamente in linea con la norma, essendo la stessa un organo privo di competenza in questo ambito.

Si evidenzia che per questa e altre fattispecie quali ad esempio l'addizionale IRPEF, nel caso di approvazione da parte della Giunta si ritiene applicabile in giurisprudenza quello che è riconosciuto come l'istituto della convalida, rectius della ratifica, da parte del Consiglio comunale<sup>44</sup>.

### 2.3.1 Aliquote inerenti all'abitazione principale: A/1, A/8, A/9

L'art. 1 della Legge n. 160/2019 al comma 748 espone l'aliquota base applicabile per le abitazioni principali: le abitazioni civili della categoria A/1, le abitazioni in ville della categoria A/8 e le abitazioni quali castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici della categoria A/9, nonché le relative pertinenze; l'aliquota applicabile è dello 0,5% con manovrabilità del Comune di apporre variazioni in aumento fino allo 0,1% o in diminuzione fino allo 0.

Anche per ciò che concerne queste categorie catastali il Dipartimento si è interrogato in merito, rilevando un assoggettamento all'aliquota IMU in misura maggiore al limite massimo consentito apportando le normali variazioni in aumento, andando così a scavallare la soglia dello 0,6%. Questo limite è chiaramente rilevato nell'art.1, comma 748, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 che prevede per le abitazioni "di lusso" le aliquote esposte precedentemente. Va chiarito inoltre che secondo quanto espresso all'art. 52, comma 1, del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, in tema di rispetto dell'aliquota massima consentita dalla legge, essa rappresenta il confine specificatamente eretto all'autonomia

---

<sup>44</sup> Ai sensi dell'art. 21-nonies, comma 2, della Legge 7 agosto 1990, n. 241, si vedano la sentenza del TAR Toscana n. 411 del 20 marzo 2008 e la sentenza del Consiglio di Stato, sez. V, n. 2278 del 24 aprile 2013, nella quale si sottolinea l'indubbia esistenza, nel caso di specie, "dell'interesse pubblico, concreto ed attuale, all'eliminazione del vizio formale di incompetenza".

degli enti locali in campo tributario. Ne consegue che l'ente locale è tenuto a correggere le aliquote erroneamente approvate, ricostituendo la percentuale più alta applicabile all'interno del confine dello 0,6% per ciò che attiene alle categorie catastali identificabili tra le c.d. abitazioni principali di lusso.

### 2.3.2 Aliquota fabbricati rurali ad uso strumentale

Secondo quanto stabilito dal comma 750, art. 1, Legge n. 160/2019: "L'aliquota di base per i fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557<sup>45</sup>, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 febbraio 1994, n. 133, è pari allo 0,1 per cento e i comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento".

Le attività di controllo da parte del Dipartimento delle finanze hanno individuato un'aliquota ai fini IMU superiore al limite massimo dello 0,1%, non coerente con la norma, sono ammesse infatti per questa fattispecie, come detto in precedenza, variazioni in aumento ma solo in diminuzione fino ad eventuale azzeramento.

Va precisato che il limite individuabile nello 0,1% coincide di fatto con la disciplina per i servizi indivisibili (TASI), quindi già previsto dal comma di legge poi abrogato. La fattispecie dei fabbricati rurali ad uso strumentale non rientrava infatti nel pagamento dell'IMU ma era invece prevista ai fini impositivi della Tasi.

Venuto poi meno il tributo e uniformata la disciplina della nuova IMU, i fabbricati in questione sono rientrati a far parte della base imponibile IMU con una percentuale del tutto equivalente a quella applicabile per la previgente Tasi. Al comune spetta comunque la possibilità di apportare le variazioni nei limiti stabiliti per legge.

---

<sup>45</sup> Norma di rinvio: art. 9, comma 3-bis, D.L. n. 557/1993: "3-bis. Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agri cola di cui all'art. 2135 del codice civile e in particolare destinate: a) alla protezione delle piante; b) alla conservazione dei prodotti agricoli; c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento; d) all'allevamento e al ricovero de gli animali; e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla Legge 20 febbraio 2006, n. 96; f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento; g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna; h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola; i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agri coli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228; l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso".

Il Dipartimento specifica che le esenzioni d'imposta per la fattispecie dei fabbricati rurali ad uso strumentale a decorrere dall'anno 2020 non si applicano indipendentemente dalla distinzione legata alla loro ubicazione, distinzione in vigore precedentemente valida per i fabbricati insistenti nei comuni elencati dall'ISTAT come montani, ma ad oggi eliminata. Questione importante è il riconoscimento della ruralità del fabbricato, in merito a questo la nuova disciplina non delinea come per la precedente, la materia degli immobili rurali, per questo sul tema è stata interpellata l'Agenzia delle entrate attraverso l'interpello 369 del 10 settembre 2019 che ha chiarito quanto segue "A differenza di quanto previsto per gli immobili destinati ad abitazione, il comma appena citato non prevede esplicitamente alcun requisito soggettivo e si limita ad elencare, come requisito oggettivo, le destinazioni degli immobili che possono essere riconosciuti rurali, dopo aver richiamato il concetto di strumentalità all'esercizio dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile." La spiegazione dell'Agenzia risulta essere in linea con quanto mosso dall'interpellante, in quanto la ruralità non è vincolata alla superficie di possesso né ad eventuali redditi derivanti dall'attività agricola ma è limitatamente circoscritta alla strumentalità del rapporto ai sensi dell'art.2135 c.c.

### 2.3.3 Aliquota fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (fabbricati "merce")

Il comma successivo, il 751, norma i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, prevedendo un'aliquota ridotta per un periodo di due anni definito periodo transitorio per poi nel 2022 far intervenire l'esenzione.

Per il periodo che si conclude con il 2021 l'aliquota applicata era pari allo 0,1% a condizione che non siano intervenute variazioni di destinazione o in ogni caso che non siano stati venduti.

Il Comune a sua discrezione può apportare variazioni in aumento fino allo 0,25% ed in diminuzione fino allo 0. Una variazione in aumento trova poca ragion di esistere in quanto a partire dall'anno 2022 questa fattispecie sarà esentata.

Anche per questa fattispecie il Dipartimento delle finanze pone dei chiarimenti, riferibili a periodi precedenti il 2022, il momento di analisi della corretta deliberazione delle aliquote IMU evidenzia infatti fabbricati per i quali l'aliquota applicata supera la percentuale prevista dello 0,25 % rilevando una incongruenza con quanto previsto dalla norma. L'aliquota applicata, maggiore alla soglia consentita dal legislatore, risulta viziare

l'art.1, comma 751, della legge 27 dicembre 2019, n.160 ed anche l'art. 52, comma 1, del D.lgs. 15 dicembre 1997, n.446.

Fermo restando il cuore della norma che, ribadendo, fissa l'aliquota base applicabile nella percentuale dello 0,1% prevedendo variazioni in aumento fino allo 0,25%, va ricordato che per la fattispecie in questione l'imponibilità cesserà in ogni caso di esistere a partire da gennaio 2022.

#### 2.3.4 Aliquota terreni agricoli

Le aliquote applicabili ai terreni agricoli sono indicate nel comma 752, art.1, delle Legge n. 160/2019 che definisce l'aliquota base nella misura dello 0,76%, facoltà del comune è poi porre variazioni, per questa fattispecie sia in aumento che in diminuzione, in aumento fino all'1,06% ed in diminuzione fino ad azzerarla.

#### 2.3.5 Aliquota immobili ad uso produttivo gruppo D

Il comma 753 indica per la fattispecie in analisi un'aliquota IMU base dello 0,86%, in particolare uno 0,76% di pertinenza dello Stato. Anche per questa fattispecie è concessa ai comuni la facoltà di porre variazioni in aumento ed in diminuzione; in aumento fino all'1,06% ed in diminuzione nel limite minimo dello 0,76%. La forbice sulla quale il Comune può intervenire è quindi in percentuale tra lo 0,76 e l'1,06, fermo restando che allo Stato spetta il gettito corrispondente allo 0,76% della base imponibile come detto in precedenza. Il Dipartimento in sede di analisi rileva illegittimo determinare, ad opera del Comune o dell'ente locale, un'aliquota inferiore allo 0,76%, invitando ad allineare le aliquote inferiori al limite con la normativa in essere.

Per i fabbricati classificati nella categoria D/10, non considerabili inerenti alla fattispecie in analisi si rammenta che secondo il comma 750 dello stesso art.1 della legge n.160 del 2019 l'aliquota fissata di partenza è dello 0,1, sulla quale è possibile applicare le sole variazioni in diminuzione, fino ad azzerarla.

#### 2.3.6 Aliquota per gli immobili diversi

L'insieme degli immobili diversi da quelli dalle categorie afferenti all'abitazione principale e le altre fattispecie appena menzionate, rientrano in un'unica categoria dove l'aliquota base che viene applicata è pario a 0,86%. Anche in questo caso è facoltà del

Comune apporre variazioni in aumento, portando l'aliquota al limite massimo dell'1,06%, ed in diminuzione fino allo 0.

- Riassumendo per un quadro più chiaro:

<b>Tipologia di immobili</b>	<b>Aliquota base</b>	<b>Aliquota massima</b>	<b>Aliquota minima</b>
Abitazione principale di lusso (cat. A/1, A/8, A/9)	0,50%	0,60%	0%
Fabbricati rurali strumentali (prima 0,2%)	0,10%	0,10%	0%
Fabbricati "merce"	0,10%	0,25%	0%
Terreni agricoli	0,76%	1,06%	0%
Immobili ad uso produttivo cat. D	0,86%	1,06%	0,76%
Altri immobili	0,86%	1,06%	0%

Una precisazione in merito alle delibere: la deliberazione obbligatoria è solo quella riferibile alle aliquote, qualora non ci fosse, la norma prevede in ogni caso di applicare le aliquote base previste dalla normativa IMU; per ciò che attiene la delibera regolamentare invece non è prevista obbligatorietà in quanto la nuova disciplina si può applicare in maniera automatica.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Top Fisco 24 - Imposta Municipale Unica (Imu) – sistema frizzera – da ultimo aggiornamento: 25 luglio 2022 di Debenedetto Giuseppe

# CAPITOLO TERZO

## La natura del tributo

Descritto il contesto storico che ha portato ad istituire la nuova IMU ed analizzati gli elementi costitutivi del tributo, al fine di avere un quadro di introduzione all'Imposta municipale unica esaustivo, questo terzo capitolo si prefigge l'obiettivo di analizzare il dibattito incorso sulla natura del tributo per cercare di chiarire se l'IMU rappresenti una tassa o un'imposta, se di fatto colpisca il patrimonio piuttosto che il reddito.

### 3.1 Natura patrimoniale o reddituale

Guardando alla storia della tassazione immobiliare in Italia e ripercorrendo le tappe di istituzione dei principali tributi afferenti ai patrimoni immobiliari, le prime discussioni in materia di natura del tributo si sono evidenziate a seguito dell'introduzione dell'ICI. In materia, la dottrina si è divisa in due correnti di pensiero: secondo una prima corrente di sostenitori l'ICI sarebbe una specie di tributo che va a colpire le rendite catastali immobiliari, secondo un'altra corrente di sostenitori, esso rappresenterebbe invece un tributo di natura patrimoniale.

Il dibattito acceso con riferimento all'ICI è poi proseguito negli anni ed insiste ancora oggi per l'Imposta municipale unica.

La dottrina in un primo momento, basandosi sulla definizione, ha interpretato la materia Impositiva come la sostanziale intenzione del legislatore di colpire il patrimonio del contribuente in quanto si parla di "quel tributo, avente carattere di periodicità e commisurato al valore del bene, cui è tenuto il soggetto passivo per il solo fatto di essere titolare di un patrimonio". Se si guarda alle caratteristiche ed alla struttura dell'imposta, effettivamente si può delineare senza dubbio quella che è una natura di stampo patrimoniale. Limitandosi a leggere la definizione di presupposto così come di soggettività passiva, sembra anche in quel caso non esserci alcun dubbio interpretativo, il tributo colpisce, come esposto ampiamente nei capitoli precedenti, la proprietà nonché la titolarità di diritti reali di godimento inerenti fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli; l'abitazione principale e le unità immobiliari assimilate rappresentano poi casi

specifici dove l'interpretazione della natura appare più confusa ma di cui si tratterà meglio in seguito, nel corso dell'elaborato.

Oltre ai casi particolari, la natura patrimoniale incontra delle difficoltà interpretative anche per ciò che concerne la formazione della base imponibile, essa come noto si forma, anche per motivi di praticità, applicando particolari coefficienti moltiplicativi a dei valori previsti da catasto che di fatto rappresentano delle rendite catastali. Considerando il tributo come patrimoniale, la determinazione della sua base imponibile secondo il criterio appena descritto potrebbe risultare coerente, in effetti per valutare il patrimonio in contesto economico, si utilizza molto spesso il criterio di attualizzazione dei redditi futuri attesi. Ponendo l'attenzione sull'altra componente utile a formare la base imponibile e cioè i coefficienti moltiplicativi, si nota come per la medesima categoria catastale essi non variano, è come se venissero considerati uniformi tutti gli immobili rientranti in una determinata categoria catastale; questo logicamente non può essere credibile, solo per alcuni immobili verrà riscontrato effettivamente un criterio coerente di determinazione del valore, per di più raggiunto in maniera completamente fortuita.

Ecco che basandosi su questa considerazione, con il passare del tempo la dottrina ha quindi sviluppato l'altra corrente di pensiero, ritendendo i tributi che colpiscono il patrimonio immobiliare a partire dall'ICI fino all'odierna IMU, come una sorta di imposta applicata ai redditi catastali degli immobili.

Se questa è l'opinione elaborata dalla dottrina negli anni, lo stesso non si può dire per la giurisprudenza formatasi in materia, in particolare quella costituzionale; quando interpellata in materia di legittimità dell'imposta essa, infatti, ha ribadito numerose volte la natura prettamente patrimoniale sia dell'ICI che dell'IMU.

Nota è la sentenza n. 111/1997 dove la stessa Corte si è espressa indicando come rilevante non tanto la proprietà degli immobili, quanto i titolari dei diritti reali di godimento previsti quali usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie<sup>47</sup>.

Erano infatti, secondo la Corte, questi soggetti passivi indicati nella norma ad incarnare l'effettivo godimento del bene.

A seguito di questa pronuncia si registra, anche da parte dei giudici costituzionali, il cambiamento di direzione nel connotare la ratio del tributo; sembra di più importante

---

<sup>47</sup> Art. 3 D.LGS. N. 504 del 30 Dicembre 1992

rilievo considerare la relazione esistente tra il patrimonio immobiliare ed il principio del beneficio in relazione ai servizi prestati da parte dell'ente.

Detto questo, non appare chiaramente univoca la natura del tributo non essendosi sviluppato sul tema, un orientamento comune vero; il tributo viene perciò considerato "ibrido" in quanto per ciò che attiene alla natura "reddituale", essa si può rilevare, secondo quanto indicato dal legislatore, nell'espressione dei soggetti passivi. Viene data importanza in via teorica solamente ai diritti immobiliari reali tralasciando figure come il nudo proprietario.

Dal lato prettamente "patrimoniale" si nota l'emergere di questa natura nelle "fattispecie impositive", se si analizzano una ad una si nota infatti che il legislatore, nel determinarle, ha considerato anche circostanze nelle quali non si genererà reddito, come nel caso dei terreni incolti o dei fabbricati-merce.

### 3.2 Natura "speciale" o "generale"

Se il confronto tra natura "patrimoniale" e "reddituale" del tributo non ha portato ad una definizione univoca, stessa cosa non si può dire per la determinazione della natura "speciale" o "generale" legata all'IMU, si può affermare infatti che l'imposta municipale unica applicata agli immobili, così come valido anche per la precedente ICI, è da ritenersi senza alcun'ombra di dubbio "imposta speciale".

Tutte le imposte locali sono infatti "speciali" in quanto vanno a colpire la manifestazione di ricchezza, patrimoniale o reddituale che sia, non complessivamente ma specificatamente a determinate forme; il soggetto attivo è individuato nella figura dell'ente locale, in questo caso il Comune, che in quanto tale, svolge la sua attività attinente al frangente territoriale non potendo regolare o perseguire attività di accertamento riguardante presupposti diversi.

Guardando alla natura "locale" del tributo, dei dubbi interpretativi sono sorti in merito alla versione "sperimentale" dell'IMU, se si considera il comma 11, art. 13 del D.L. 2011/2011 in essere sino alla versione successiva dell'art. 1, comma 380, lett. h L. 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013) si legge che una parte del gettito derivante dal tributo veniva assegnata allo Stato come riserva. Se si considera il vero intento del legislatore estrapolabile dal testo di legge che indica chiaramente l'IMU come imposta municipale e i numerosi richiami alla figura del Comune, la situazione appare più chiara. Il comune occupa infatti un ruolo centrale disponendo della facoltà di aggiustare le

aliquote e di accertare nonché riscuotere l'Imposta, come previsto dalle normative legate all'ICI.

Appare chiaro quindi che i dubbi interpretativi che si potevano riscontrare in un primo momento sono in realtà di facile risoluzione, potendo concludere univocamente che anche la materia dell'IMU "sperimentale" rappresenta un'imposta locale tanto quanto la precedente ICI e l'IMU "ordinaria", rientrando a pieno titolo nella categoria dei tributi propri degli enti territoriali.

L'istituzione dell'IMU rappresenta chiaramente la volontà da parte del legislatore, di consegnare alla base impositiva degli enti locali, un tributo di stampo patrimoniale. Un'imposta di questo genere appare una risposta naturalmente conseguente all'inerenza territoriale, in quanto i patrimoni immobiliari insistono fisicamente sul territorio.

Seppur imposta di carattere territoriale di istituzione statale, non è considerabile come un tributo illegittimo costituzionalmente dato che rappresenta un tributo "derivato" e come tale necessita dell'intercessione di un organo centrale affinché venga istituito e possa essere correttamente disciplinato. Spetta all'ente e quindi al Comune, la facoltà di amministrare autonomamente attraverso la soggettività attiva, la determinazione delle aliquote applicabili, in considerazione della forbice determinata a monte, come pure prendere decisioni in materia di destinazione del gettito.

In merito al gettito, al momento dell'entrata in vigore dell'IMU sperimentale, è sorto qualche dubbio, in seguito sciolto per via dei cambiamenti intervenuti nella disciplina attraverso la legge di stabilità, alcuni professori si accorsero come fosse di difficile interpretazione la questione inerente la parte del gettito che lo Stato vincolava come riserva, nello specifico non era chiaro se la quota destinata allo Stato rappresentasse una partecipazione statale al totale del gettito derivante dal tributo o se costituisse imposta autonoma.

Qualora la fattispecie fosse stata rappresentata dall'imposta autonoma, il ruolo dello Stato sarebbe stato paragonato a quello del Comune e quindi di un soggetto attivo d'imposta. In conseguenza di ciò si può affermare che a parità di presupposto d'imposta, il prelevamento sarebbe avvenuto due volte: la prima come prelievo "locale" e come tale anche derivato, ed il secondo effettuato dallo Stato centrale, di natura "erariale".

Questa impostazione non appare in linea con la legge, in particolare con quella in materia di federalismo fiscale<sup>48</sup>; in questo caso sembra violato il principio di doppia imposizione fiscale, considerato che il presupposto d'imposta è singolo.

Altresì, nel caso in cui si configurasse la seconda fattispecie ed il rapporto dello Stato venisse interpretato come un legame partecipativo al gettito, la violazione di legge riguarderebbe l'art. 119 della costituzione, si inquadreerebbe un caso di illegittimità costituzionale derivante dal fatto che al co. 4 dell'articolo viene espressamente previsto quanto di seguito esposto da alcuni professori della materia: "non rientra nell'orizzonte teorico della Costituzione la possibilità di istituire tributi propri degli enti locali al cui gettito compartecipi lo Stato".

### 3.3 Natura "ordinaria" o "straordinaria"

Considerando sempre la fattispecie dell'IMU "sperimentale" e quindi le motivazioni legate all'anticipazione dell'entrata in vigore dell'imposta a seguito della situazione disastrosa legata ai conti pubblici, coi come l'atto attraverso il quale è avvenuta l'istituzione del tributo in questione ovvero il decreto-legge, si può affermare che l'IMU "sperimentale" incarna la natura di straordinarietà. Qualora non si considerasse il tributo come straordinario si sarebbe in presenza di una violazione di legge, dello Statuto del contribuente, in particolare dell'art. 4 dove si specifica che l'istituzione di nuovi tributi non può avvenire attraverso decreto-legge a meno che non si ravvisino casi di urgenza straordinaria.

Il divieto fa quindi riferimento a quelle imposte di carattere ordinario, la cui istituzione non assume carattere temporaneo, lo Statuto del contribuente recepisce l'art. 77 della costituzione che norma generalmente il divieto in capo all'introduzione di tutte quelle imposte ordinarie non destinate a protrarsi, mentre ne consente appunto, come configurato da questo specifico caso, l'introduzione qualora il tributo abbia carattere di straordinarietà.

Assodato che L'IMU "sperimentale" non configura fattispecie ordinaria va comunque detto che si tratta di un tributo la cui straordinarietà è comunque atipica. Un'imposta straordinaria, infatti, prevede un prelievo una tantum mentre nel caso dell'IMU "sperimentale" persiste per 3 esercizi, dal 2012 fino al 2014, quando viene istituita l'IMU

---

<sup>48</sup> Art.2 lett. O) della legge n. 42/2009

ordinaria. Inoltre, per ogni esercizio non viene versato il tributo esclusivamente in relazione al valore del patrimonio individuato in quell'istante, piuttosto è il gettito fiscale a rinnovarsi così come il presupposto d'imposta.

### 3.4 Relazione tra imposta patrimoniale e redditi fondiari

Nell'attuale contesto che stiamo vivendo, legato alla pandemia, ruolo fondamentale, al fine di migliorare l'economia del Paese e ridurre tramite un processo ben pianificato, il debito pubblico, è giocato sicuramente da nuove riforme, nonché dal peso e dal bilanciamento dei tributi applicati.

Quanto affermato permette una riflessione sul tributo come imposta patrimoniale legata agli immobili e imposta applicata ai redditi fondiari. Viene vagliata l'idea di istituire, con lo scopo di semplificare il prelievo patrimoniale e quindi eliminando gli altri tributi in essere, un nuovo tributo di natura patrimoniale che vada a colpire l'intero patrimonio delle persone fisiche, senza considerare l'indebitamento gravante sullo stesso.

In ambito tributario il valore del patrimonio è calcolato seguendo le indicazioni fornite dal Codice civile, non viene fornita una definizione univoca ma esso viene inteso attraverso i rapporti giuridici sia attivi che passivi in capo ad un singolo individuo, rapporti che vengono valutati sul piano pecuniario.

Configurare in questo modo un'imposta permette sicuramente di ampliare la base imponibile, includendo le varie componenti che possono essere trasformate in liquidità e tralasciando esclusivamente la sfera legata al consumo personale al fine di non incorrere in arbitraggi legati ai prezzi e ai beni oggetto di esenzioni.

Questo tipo di imposizione è storicamente legata alle situazioni di pesante crisi e permette il prelievo di parte della ricchezza custodita dai privati, a titolo definitivo.

Il valore legato al patrimonio netto dell'individuo garantirebbe all'Amministrazione finanziaria un criterio per definire un controllo puntuale sulla ricchezza tanto quanto avviene per i redditi. Le variazioni di patrimonio, in aumento o in diminuzione, in capo al contribuente, da un periodo d'imposta all'altro, genererebbero anche l'onere di dichiarare l'aumento o il calo della ricchezza derivanti da quello stesso patrimonio.

La maggior parte della dottrina ritiene però più corretto elaborare l'argomento contrario, peraltro condiviso anche da molti studiosi della materia, stante il quale sebbene l'imposta patrimoniale venga commisurata al patrimonio essa però verrebbe pagata attraverso il reddito generato dallo stesso patrimonio.

In conseguenza di ciò si deduce che per questa parte della dottrina, l'imposta in questione non colpirebbe di fatto il patrimonio ma sarebbe una sorta di prelievo discriminante la qualità tra i redditi; il presupposto d'imposta sarebbe costituito dal possesso di beni e la base imponibile verrebbe individuata in una sorta di capitalizzazione tra i redditi.

Seguendo questa corrente di pensiero si può conseguentemente notare come in assenza di un percepimento di reddito dal patrimonio,<sup>49</sup> il pagamento di questo tributo patrimoniale genererebbe effetti del tutto devastanti sullo stesso patrimonio, andando lentamente ad eroderlo.

Le aliquote impositive legate ad imposte gravanti sul patrimonio dovrebbero essere molto basse in quanto si vanno a sommare a quelle già previste sulla rendita dello stesso patrimonio e affinché il sistema impositivo risulti corretto, essere stesse dovrebbero essere pagate attraverso i frutti derivanti dal patrimonio. Se così non fosse logicamente la ricchezza privata verrebbe pian piano erosa.

Questo orientamento considera come guida un approccio basato sul reddito e non sul patrimonio, in quanto il prelievo sul patrimonio non deve avere un ruolo di confisca del reddito né tanto meno di una asportazione patrimoniale.

Valutando complessivamente il tributo, molto spesso si considera positivamente l'applicazione di una patrimoniale, a patto che si intervenga con un'aliquota contenuta; essa spesso rappresenta un modo utile, come discriminante dei redditi. La prassi però è quella di guardare con diffidenza all'imposizione patrimoniale, puntando l'attenzione sulla rigidità del prelievo che assume tratti simili alla confisca e porta a erodere risparmio. Viene considerata un'imposizione legittima quella che per essere adempiuta, non porta all'alienazione del patrimonio stesso.

La questione in merito alla legittimità di questa imposta viene molto dibattuta anche sul piano di un'effettiva capacità redistributiva della ricchezza. Va analizzata l'effettiva capacità del patrimonio ad esprimere un presupposto impositivo oggettivamente idoneo. Escludendo i redditi derivanti dallo stesso patrimonio, si valuta quanto l'imposizione incida su di un patrimonio per certi versi statico e se questa effettivamente lo eroda.

---

<sup>49</sup> Cfr. Pescatore M., *La logica delle imposte*, Stamperia della Gazzetta del popolo, 1867, p. 30 e ss., come citato da Marelli E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., pp. 18-19; Gaffuri G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 169 e ss., che teorizzò l'incostituzionalità dell'imposta patrimoniale generale sui beni infruttiferi in virtù della spoliazione delle fonti produttive cui avrebbe dato luogo.

Gran parte della dottrina in merito ritiene che il patrimonio in sé raffiguri entità considerevole *ex se* dal punto di vista economico, individualmente idoneo ad incarnare una capacità contributiva, anche solo in via potenzialmente teorica, tale da legittimare imposizione.

Gli orientamenti legati al significato espresso attraverso il termine “capacità contributiva” sono diversi ed in alcune scuole di pensiero viene inteso come un criterio meramente distributivo che consente una ripartizione più o meno discrezionale della spesa pubblica, fermo restando i divieti legati all’arbitraggio e l’osservanza dei più importanti principi.

La ripartizione deve avvenire sulla base del raggiungimento di obiettivi socialmente condivisibili nell’interesse della collettività; motivazioni di questo tipo ricoprono fini superiori all’imposizione sul patrimonio del singolo contribuente considerando fattispecie imponibili anche coloro i quali rispecchiano presupposti di rilevanza sociale suscettibili di una valutazione economica in merito ai possibili profili raffiguranti soggettività passiva.

Nel nostro ordinamento tributario il criterio della capacità contributiva considerato su base oggettiva è già presente e riguarda in merito alle entità di rilevanza economica, le previsioni legate al gettito, in ogni caso non accessibili e non in grado di produrre i valori netti di patrimonio fondamentali per adempiere all’imposta.

Se si guarda alle imposte applicate su redditi derivanti da attività estranee all’esercizio d’impresa così come quelle applicate sui redditi in natura, esse vengono racchiuse nella categoria di imposte inerenti ai redditi anche se la reciproca evidenza patrimoniale a riferimento non sussiste.

Tralasciando considerazioni sull’eventuale rendita derivante dal patrimonio immobiliare, dando per assodato la possibilità di applicare legittimamente un’imposizione di natura patrimoniale è comunque fondamentale delimitare la quantità massima di prelevamenti cui deve farsi carico il contribuente. Per fare questo è necessario stabilire alcuni indicatori del carico fiscale da rispettare al fine di bilanciare il carico fiscale complessivo in funzione dei tributi già in essere.

Come prima condizione, si ritiene necessario escludere da tassazione la ricchezza corrispondente al cd. "minimo vitale" che, sebbene esplicitando potere economico, non esprime capacità contributiva<sup>50</sup>.

Una considerazione di più ampio spettro che includa anche altri prelevamenti di natura reddituale è necessaria al fine di esercitare il potere impositivo in maniera equa, le aliquote applicate devono essere coerenti e ben calibrate con conseguente prelievo equo non assimilabile ad una confisca.

Il nostro ordinamento in materia tributaria regola un principio fondamentale utile da richiamare in questa sede e cioè quello di doppia imposizione, il quale prevede necessariamente che venga rispettato un criterio coerente di applicazione dei tributi a carico del contribuente<sup>51</sup>.

Guardando effettivamente all'ordinamento italiano ci si accorge come i criteri previsti, che di fatto dovrebbero essere seguiti, in realtà non sempre vengono attesi; basti pensare all'insieme di imposte applicate, sia dirette che indirette, le quali colpiscono molteplici forme di manifestazione della ricchezza, considerate nel complesso impositivo risultano essere spesso duplicate e frammentate. Esempi tangibili di imposte dirette sono l'imposta sull'attività finanziaria, il bollo piuttosto che le patrimoniali quali IMU e IVIES; parlando di imposizione indiretta invece si considera l'imposta di successione piuttosto che quella di registro così come la TARI, imposta inerente i rifiuti applicata seguendo principi patrimoniali quali l'area ricoperta dall'immobile.

Un cumulo così importante di tributi non rende possibile calcolare i prelievi complessivi sostenibili né tantomeno verificare eventuali ripercussioni sulla redistribuzione del reddito.

La fattispecie delle imposte speciali si contraddistingue per contribuire a generare un effetto redistributivo latitudinale a beneficio di soggetti che non sono interessati dal presupposto d'imposta, beneficiando inoltre, per ciò che attiene all'impiego delle risorse,

---

<sup>50</sup> Cfr., tra gli altri, Fedele A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in Riv. dir. trib., 1999, I, p. 971 e ss.; Falsitta G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., I, 2004, p. 893 e ss.; Poggioli M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, p. 69 e ss.; Giovannini A., *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in Rass. trib., 2015, p. 1340 e ss.; ID., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, cit., p. 1131 e ss.

<sup>51</sup> art. 67 D.P.R. n. 600/1973; art. 163 Tuir

determinati settori e sfavorendone altri contemplati dall'imposizione. Questo effetto redistributivo muove una discussione attorno ai principi costituzionali e di conseguenza all'eventuale legittimità della fattispecie, ad essere valutata è la discriminante intercorrente tra i patrimoni, con rispettiva trasgressione di alcuni principi cardine quali uguaglianza e ragionevolezza.

Quanto affermato ad inizio capitolo sul rapporto esistente tra imposizione patrimoniale e reddituale non sembra pienamente riscontrato con riferimento alla disciplina IMU in relazione alla percezione di redditi fondiari. Se in principio si è optato per considerare le due fattispecie impositive in maniera diversa, ora questa linea di pensiero appare più intricata e i ragionamenti vertono maggiormente sull'eventuale sovrapposizione di imposte di diversa natura. Ecco che in un contesto di così difficile interpretazione occorre fare chiarezza e razionalizzare avendo ben chiaro che gli eventuali spunti riflessivi devono sottostare ad un principio cardine dal quale non è possibile prescindere, che è quello dell'art. 53 della Costituzione: "il principio della capacità contributiva".

Ad oggi si valuta un eventuale sovrapposizione tra fattispecie patrimoniali e reddituali, in particolare analizzando i redditi fondiari derivanti da terreni dominicali e fabbricati.

Si percepisce come le interferenze tra forme impositive necessitano di un percorso di razionalizzazione, il tributo in questione grava infatti sui redditi, ma il riferimento utile ai fini impositivi e quindi la base imponibile sulla quale determinare l'imposta si basa su valori medi di carattere ordinario; questo non permette alcuna variazione nella determinazione dei valori né da parte del contribuente né tanto meno da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Detti redditi, quindi, rappresentano un qualcosa di diverso da una semplice integrazione di fattispecie, è come se di fatto si trattasse di una sorta di "patrimonializzazione" dettata dal fatto che il bene generi presumibilmente reddito e risulta irrilevante sotto l'aspetto produttivo.

Infatti, la categoria dei redditi fondiari è sempre stata considerata in parte patrimoniale, per via di alcuni aspetti chiave quali la presenza di elementi di natura patrimoniale individuabili dal diritto di proprietà e da altri diritti reali di godimento vantati dai titolari, indipendentemente da un impiego di natura economica.

Stessa dinamica interviene in materia IMU, dove l'imposta viene definita per certi versi, sui "redditi patrimoniali", per via dell'utilizzo del metodo del catasto e quindi rispettivi rendimenti.

La stessa IMU, per ciò che attiene alla base imponibile, considera come criterio fondamentale di calcolo, il catasto. Questo determina un calcolo approssimativo legato alla rendita in capo agli immobili, con lo scopo di definire l'entità del prelievo.

Attraverso il criterio catastale è possibile stabilire ordinariamente il reddito medio dell'immobile adoperato in sede produttiva, rientrando in una specifica categoria.

È un criterio di vasto utilizzo storico che non considera il reddito potenziale dell'immobile ma la sua redditività media frutto di assunzioni e stime, inoltre si ribadisce che ai fini IMU la soggettività passiva è legata all'effettivo utilizzo del bene, non considerando di fatti la figura della nuda proprietà.

Questi intrecci inerenti alla natura del tributo generano un accavallamento tra la disciplina IMU e per l'appunto i redditi fondiari, che richiede anche una valutazione sul rispetto del divieto di doppia imposizione, principio a fondamento del nostro ordinamento; nonché dell'osservanza di un modello coerente di applicazione dei prelievi in capo al soggetto contribuente.

Il complesso di tributi applicati in capo al soggetto può essere più o meno ampio, è necessario però al fine di istituire un sistema impositivo corretto, valutare l'incidenza complessiva generata dagli stessi. Questo determina che qualora si presentino situazioni di contatto tra le diverse imposte, è necessario implementare specifici strumenti.

Va chiarito che non si raffigura fattispecie di doppia imposizione qualora su di un titolare di diritto ricadano entrambe le fattispecie impositive, cioè nel caso in cui sia soggettivamente passivo sia nei confronti di imposte sui redditi che di imposte sul patrimonio. È necessario che i tributi applicati godano di indipendenza nei confronti del presupposto impositivo, non è quindi negata imprescindibilmente la sovrapposizione di imposte.

In presenza di imposizione mista, o meglio di imposte che presentano caratteristiche di entrambe le fattispecie impositive, l'eventuale accavallamento di componenti legate al reddito ed in contemporanea al patrimonio dev'essere eliminato attraverso appositi strumenti, qualora le motivazioni alla base del prelievo siano comuni. L'imposta patrimoniale e le imposte sui redditi vantano una relazione tra loro, determinare specificatamente la natura di questa relazione non è banale e chiarirla

permette di inquadrare possibili problematiche inerenti ad un accavallamento d'imposizione. Le opinioni sono contrastanti ma il punto di vista di buona parte della dottrina è favorevole a considerare entrambe le forme di prelievo come equivalenti tra loro perché se l'imposta in questione è sì di natura patrimoniale, in quanto applicata sul patrimonio in funzione di criteri patrimoniali, è anche vero che l'adempimento d'imposta e quindi il pagamento, viene effettuato attraverso denaro percepito per effetto di un rendimento proveniente dal patrimonio stesso.

Questa interpretazione considera univocamente la relazione reddito-patrimonio ma per un'altra parte di dottrina, patrimonio e reddito non sono legati univocamente.

Si può disporre di un patrimonio anche per effetto di un risparmio determinato da minori consumi. In pratica la facoltà di disporre di beni di possibile alienazione è assimilabile ad un potere d'acquisto e l'imposta sul patrimonio, secondo questa parte di dottrina, può gravare sul potere d'acquisto in quanto assimilabile ad un patrimonio.

Secondo questa corrente di pensiero il concetto di redditività non determina il presupposto d'imposta in ambito patrimoniale, non vi è una relazione tra reddito e patrimonio.

Ciò che definisce la soggettività passiva del tributo patrimoniale è collegata ad una figura titolare di diritti reali di godimento o titolare di proprietà su di uno specifico patrimonio, d'altro lato la configurazione di un reddito non presuppone l'esistenza di un patrimonio, si genera molto spesso indipendentemente dalla presenza di questo (es. redditi da lavoro).

Andando a riassumere si può affermare che l'opinione diffusa maggiormente in materia considera le due fattispecie impositive come non equivalenti, questo motivato dal fatto che un tributo patrimoniale per essere applicato necessita esclusivamente di una soggettività passiva legata alla mera titolarità di un diritto reale di godimento o ad un diritto di proprietà che ne consenta lo scambio nel mercato e non dall'eventuale redditività incrementale derivante da questi diritti, ne tanto meno da operazioni legate al trasferimento della titolarità che classificherebbe il tributo in questione come un tributo diverso.

Le principali differenze afferenti alla natura del tributo sono quindi numerose ma si possono in qualche modo inquadrare a livello generale tre importanti differenze:

- la prima verte sul valore incrementale del patrimonio generato rispetto alla ricchezza iniziale, questa caratteristica viene attribuita alle imposte di carattere reddituale, mentre ai fini dei tributi patrimoniali non rileva questo differenziale, si registra totale indifferenza rispetto ai risultati ricollegabili alla titolarità dei diritti, che non incidono né sul presupposto né sulla base imponibile<sup>52</sup>;
- la percezione di un quantum effettivamente può assumere fine reddituale, ma non patrimoniale;
- l'imposizione patrimoniale, a differenza dei prelievi di natura reddituale, non ha nessun tipo di rilievo nell'attività del contribuente in quanto non vi è relazione tra operazioni effettuate dal soggetto e diritti corrispondenti.

### 3.4.2 Insufficiente legame normativo tra la materia IMU e i redditi fondiari

Attraverso l'introduzione dell'IMU si è cercato di razionalizzare le tanto vituperate intersezioni tra imposte gravanti sul patrimonio ed i redditi fondiari, l'intento era quello di riformare nel complesso, la materia impositiva. L'istituzione del nuovo tributo locale e quindi la nuova materia dell'IMU, si è posta per esempio l'obiettivo di sostituire quelle che erano le precedenti addizionali IRPEF afferenti alle unità immobiliari prive di locazione<sup>53</sup>. Qualora la locazione dell'immobile avvenga per uno specifico periodo d'imposta, si procede a scomporre il reddito in quanto per il periodo in cui l'immobile risulta locato, l'unità sarà soggetta all'applicazione dell'IRPEF, mentre nel periodo di non locazione, l'applicazione dell'IRPEF verrà esentata.

Anche per le categorie di fabbricati classificabili come privi di abitabilità o agibilità interviene questa sostituzione, nello specifico la fattispecie comporta la riduzione alla metà della base imponibile ai fini IMU.

I redditi di partecipazione societaria (società semplice) percepiti da soggetti, persone fisiche, non rientranti nel sistema impresa, godono anch'essi dell'effetto sostitutivo, mentre non interviene la nuova disciplina per le categorie di immobili in possesso a imprese di natura commerciale<sup>54</sup> così come per la categoria di soggetti passivi IRES; a condizione che il reddito prodotto sia reddito d'impresa e non fondiario.

---

<sup>52</sup> Michele Mauro, "Imposta patrimoniale e imposizione sui redditi fondiari: profili critici e possibile razionalizzazione", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc. 2, 1 Giugno 2021, pag. 227

<sup>53</sup> art. 8 del D.Lgs. n. 23/2011

<sup>54</sup> di cui all'art. 43 TUIR

La fattispecie generata dei redditi diversi è anch'essa esclusa dall'applicazione della sostituzione così come per i redditi dominicali derivanti da terreni, sempre a condizione che non vi sia locazione.

D'altro canto, in presenza di esenzione IMU, gli stessi immobili saranno invece soggetti a IRPEF, in relazione alle limitazioni previste<sup>55</sup>.

Questo modo di coordinare le diverse fattispecie impositive sta a significare che in relazione alle categorie di immobili non locati non conta più la presenza di un singolo presupposto d'imposta differente dall'altro, in quanto entrambi i tributi si riconoscono nello stesso presupposto, appoggiando le opinioni favorevoli a considerare le due fattispecie impositive come equivalenti.

L'intervento in questione, operato attraverso la sostituzione, normato in occasione della nuova riforma sui tributi locali, non appare adeguato alle necessità in quanto limitato ad evitare meramente una fattispecie impositiva che è quello degli immobili non locati sui quali insiste l'IMU. L'effetto è stato limitato ad un calo della pressione fiscale, non riuscendo a far luce sulla macro-questione legata alla natura dei tributi e di fatto al solito problema di convivenza degli stessi.

Si teme la possibile violazione del principio fondamentale normato dall'art. 53 della Costituzione, legato alla possibile natura confiscatoria dei prelievi, che genererebbe un conglomerato di imposte con rispettive intersezioni di dubbia interpretazione anche strutturale.

Questa modifica normativa svaluta inoltre la generazione di varie forme reddituali derivanti dalla capacità produttiva degli immobili, tralasciando le problematiche relative agli immobili non vendibili o inutilizzabili in possesso a soggetti tenuti al versamento d'imposta, magari beneficiari di successione ereditaria; tali soggetti sarebbero considerati alla stregua dei possessori di immobili locati, subendo un trattamento differenziato a scapito di chi possiede patrimoni inattivi.

### 3.4.3 Necessaria razionalizzazione tra imposte

Considerato quanto sostenuto in precedenza si vuole ora porre l'attenzione su come implementare un processo di razionalizzazione che coinvolga entrambe le fattispecie impositive: IMU (quindi patrimoni immobiliari) e redditi fondiari.

---

<sup>55</sup> art. 9, comma 9, D.Lgs. n. 23/2011

Questo processo appare di fondamentale importanza in vista della modifica normativa che si vuole introdurre, la quale si pone l'obiettivo di tagliare le attuali imposte insistenti sul patrimonio a favore di un'unica imposta applicata sullo stesso. Ragionando in quest'ottica è chiaro che il vantaggio che se ne trarrebbe sarebbe ampio, dovendo badare ad un'unica imposta complessiva in riferimento al patrimonio.

Detto questo, le basi per una corretta analisi prevedono di inquadrare puntualmente la natura dei tributi in questione, sia per ciò che concerne l'IMU, quanto per i redditi fondiari (compresi i redditi da fabbricati nonché i terreni per la parte dominicale).

Non si può affermare effettivamente di essere in presenza di un pieno allineamento dei due prelievi per ciò che attiene la forma, ma più che altro a dei punti di contatto di necessaria implementazione.

Guardando all'IMU ad oggi vigente e delineandone i tratti distintivi si può notare che il presupposto prevede di assoggettare a prelievo anche gli immobili considerati inagibili indipendentemente dalla destinazione, come detto anche in precedenza è sufficiente essere titolare di diritto inerente al patrimonio immobiliare, non si considerano eventuali aumenti di reddito per effetto della stessa titolarità. La norma non considera neanche la destinazione del patrimonio di cui si gode di titolarità, basta l'idoneità del diritto a circolare e ad essere oggetto di compravendita sul mercato.

Stessa cosa non si può sostenere per i redditi fondiari, prodotti per effetto del possesso di un patrimonio, e per il solo possesso, astrattamente in grado di produrre reddito<sup>56</sup>

Sostanzialmente, il prelievo si effettua non sulla base del reddito prodotto ma per il semplice fatto che tramite il possesso si è idonei a produrlo, conta il fatto di poterlo astrattamente produrre, non serve che venga effettivamente prodotto.

Attraverso la sentenza, la Corte afferma il principio della capacità contributiva chiarendo che si riconosce esclusivamente nel momento in cui si è in presenza di un reddito sul quale il soggetto subisce il prelievo. Infatti "quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rilevata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale: ed è giusto che ciò avvenga perché l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e

---

<sup>56</sup> sentenza della Corte costituzionale n. 16 del 31 marzo 1965

favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica e un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (artt. 3 e 4 Cost.)”.

Quindi la Corte attraverso la sentenza n. 16 del 31 marzo 1965 ribadisce quanto detto in precedenza, si assoggetta a tassazione non il reddito effettivo che viene prodotto ma la facoltà di un patrimonio a produrre reddito.

La definizione di reddito prodotto, secondo la dottrina, raccoglie anche le decisioni effettuate dal contribuente in maniera consapevole e volontaria. Spetta allo stesso contribuente decidere circa la destinazione del suo patrimonio, optando per disporne personalmente piuttosto che non locarlo.

Se si opta per questa linea di pensiero, si può intravedere un netto distacco tra la fattispecie delle imposte sul patrimonio rispetto a quella dei redditi fondiari. Oltre ad una differenza sul presupposto, non risulterebbe possibile coordinarle (come, per esempio, avveniva per l'IMU sugli immobili non locati, tramite sostituzione).

L'effetto sostituzione, tra l'altro, basandosi sul criterio della rendita catastale, risulterebbe portatore di discriminazioni, considerando attuabile esclusivamente un'imposizione per quelle uniche situazioni nelle quali la rendita catastale risulti maggiore del canone di locazione residuo dopo la decurtazione del 5%, nonché i patrimoni sfitti cui però si beneficiano dell'esenzione IMU.

D'altro lato una coordinazione tra le fattispecie impositive potrebbe risultare proficua se viene riconosciuta una deduzione sulla base imponibile del prelievo reddituale a titolo di tributo patrimoniale<sup>57</sup>.

In materia ICI questo processo interpretativo non era applicabile, costituisce un nuovo traguardo della materia IMU, reso possibile dal giudizio della Corte costituzionale<sup>58</sup>.

La Corte sostiene illegittimo il comma 1, art.14 del D.lgs. n. 23/2011 in tema di federalismo fiscale, la violazione attiene agli art. 3 e 53 della costituzione, non risultando coerente e ragionevole quanto disposto in tema di imposte indeducibili sui redditi IMU afferenti agli immobili d'uso strumentale

In materia IRES, ai fini del calcolo d'imposta è necessario determinare il reddito in maniera puntuale, in particolare si calcola il “reddito complessivo” e non viene

---

<sup>57</sup> Michele Mauro, “Imposta patrimoniale e imposizione sui redditi fondiari: profili critici e possibile razionalizzazione”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc. 2, 1 Giugno 2021, pag. 227

<sup>58</sup> sentenza 4 dicembre 2020, n. 262

considerata l'indeducibilità dell'onere fiscale in quanto attinente in maniera chiara alla generazione dello stesso reddito.

Ecco che sarebbe necessario applicare una deduzione specifica per ciò che riguarda il prelievo di carattere patrimoniale, dalla categoria dei redditi fondiari derivanti da immobili. Principalmente con riferimento, per ciò che riguarda l'IRPEF, all'area dominicale dei terreni e ai fabbricati. La Corte si è espressa sull'argomento per ciò che riguardava la disciplina ICI<sup>59</sup> andando a negare una qualche correlazione della fattispecie in questione con la disciplina dell'espropriazione, di cui viene normato il divieto all'art. 42 Costituzione; la norma infatti sarebbe del tutto estranea a quella prevista dall'art. 53 della stessa Costituzione.

Va rammentato che l'art.53 della Costituzione si occupa di definire il criterio della "capacità contributiva" cui si basa il tributo; se per mezzo del tributo stesso si genera, ai danni dell'ente pubblico, l'appropriazione del patrimonio oggetto di tassazione, viene infranto quanto previsto dall'art. 42 della stessa Costituzione<sup>60</sup>.

Altresì non sembra dirimere neanche la linea di pensiero secondo cui l'IMU non debba essere valutato come un prelievo connesso alla generazione di redditi fondiari.

Quanto sostenuto assume che per reddito fondiario si intenda la fattispecie considerata in precedenza, la quale ruota attorno alla produzione di un reddito anche potenziale, astrattamente atta a produrlo. In questo caso il prelievo di natura patrimoniale viene inteso come aggravio da sostenere a causa della titolarità della fonte atta a produrre effettivamente reddito. Si valuta in pratica, se il patrimonio posseduto abbia le carte in regola al fine di essere in grado di produrre reddito, a prescindere dall'impiego.

Anche l'ordinamento tributario del Tuir utilizza lo stesso criterio di analisi con riferimento al patrimonio in capo alle imprese commerciali, secondo quanto stabilito dall'art.43 del testo unico lo si individua, a prescindere dall'utilizzo che se ne fa del patrimonio e a prescindere dalla locazione o meno dello stesso, come bene strumentale atto alla produzione di un reddito.

---

<sup>59</sup> sentenza n. 111/1997

<sup>60</sup> Art. 42 Cost.: La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati. La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti.

Casomai, l'eventuale impedimento legato alla deduzione dell'imposta riferita al patrimonio immobiliare dalla fattispecie dei redditi fondiari, (come può essere l'IMU), potrebbe interessare esclusivamente quegli immobili non idonei a produrre alcuna forma di reddito se non per mezzo di rilevanti rinnovamenti, è il caso degli immobili dichiarati inagibili o inutilizzabili, per i quali comunque è prevista comunque una riduzione d'imposta.

Così facendo si stimolerebbe in maniera attiva il contribuente a trasformare il proprio patrimonio al fine di poter beneficiare della deduzione.

Gli stessi saranno interessati ad adeguare i loro beni allineandoli ai criteri riconosciuti affinché siano atti a produrre reddito, (è sufficiente che siano atti alla produzione di reddito in via astratta); questo processo genera attivamente lo sviluppo del territorio.

Sarebbe logico aspettarsi una generazione di redditi da parte di quel patrimonio che viene locato dopo aver subito un processo di efficientamento.

D'altro lato la manovra potrebbe sortire l'effetto contrario, andando ad azzerare o diminuire l'elemento incerto dei redditi fondiari, così da provocare un aumento dell'imposizione nei confronti di quegli immobili non locati e quindi destinati a seconda casa o ad essere tenuti a disposizione. Nel caso in cui si inquadri questa fattispecie, il reddito sarà aumento di un terzo secondo quanto disposto dal testo unico delle imposte sui redditi all'art. 41.

Da parte di questi beni è pacificamente riconosciuta la non idoneità a produrre reddito.

Portando il ragionamento alla chiusura, applicare quanto detto finora permetterebbe una gestione più efficiente del patrimonio e conseguentemente più ricca, visione peraltro che si fonda sull'art.4 Costituzione e che incarnerebbe materialmente un fine nobile legato allo sviluppo sociale. Basare un processo di razionalizzazione su questa visione rappresenterebbe un importante balzo in avanti dell'ordinamento tributario.

Per ciò che concerne l'IMU, rappresenterebbe un cambiamento di fondamentale importanza permettendo di dedurre dall'imposta dovuta, le quote di debito gravanti sullo stesso bene oggetto di prelievo; per giunta una congrua linea di manovra non sfrutterebbe l'imposta applicata sul valore lordo del patrimonio, bensì sul valore netto.

Richiamando alla disciplina della previgente ICI, come esposto poc'anzi, la Corte si era già espressa in materia definendo razionale non specificare quali strumenti sono stati utilizzati per l'acquisizione piuttosto che la costruzione di un fabbricato, contribuendo a formare parte di quel passivo generato in capo al soggetto su cui verte l'onere.

La dottrina in materia non è dello stesso avviso e individua delle incongruenze riguardo la sentenza, quali la mancata attenzione agli innumerevoli mutui comprensivi di ipoteca gravanti sugli immobili, tale ipoteca configura un diritto reale di garanzia insistente sull'immobile stesso e per questo rilevante.

Altresì va prevista una chiara e corretta revisione dell'imposizione sul patrimonio immobiliare attraverso l'organizzazione delle due fattispecie impositive.

Far coesistere efficacemente l'imposizione patrimoniale con quella reddituale è possibile fissando un valore comune alle aliquote applicate sull'imponibile patrimoniale e quindi sull'IMU, esentando dalla tassazione il c.d. "minimo vitale". Stabilire una no tax area garantisce la dignità e la libertà di poter disporre di un livello base di ricchezza. Questo livello standard viene considerato anche qualora si fosse a disposizione di un patrimonio iniziale maggiore rispetto al "minimo vitale". Senza questa specificazione i prelievi potrebbero assumere proporzioni talmente elevati da poter essere equiparabili alla disciplina della confisca.

Nell'ordinamento italiano così come in quello europeo, è prevista la salvaguardia della proprietà privata, per questo è espressamente previsto il veto alla confiscatoria<sup>61</sup>, in ogni caso se si pensasse ad un prelievo dai tratti assimilabili alla confisca a mutare sarebbe anche la natura stessa del tributo che fungerebbe più da provvedimento sanzionatorio.

Quanto finora affermato porterebbe ad allacciare il tributo stesso al principio della progressività d'imposta previsto in costituzione, in modo tale da assottigliare le disuguaglianze attraverso azioni redistributive mirate, nei confronti di soggetti meno facoltosi.

Il principio della progressività non è stato istituito con lo scopo di annullare ogni forma di disuguaglianza, in quanto produrrebbe l'effetto opposto, essa è legittimamente considerata a livello costituzionale, il vero obiettivo è quello di riuscire ad attenuare i delta inerenti alla ricchezza iniziale a disposizione di ogni individuo che andrà a adempiere agli obblighi tributati. Grazie alla progressività attuativa dei prelievi, infatti, è possibile assottigliare se non azzerare queste differenze iniziali.

---

<sup>61</sup> Art. 42 costituzione

# CAPITOLO QUARTO

## Alcuni approfondimenti

### 4.1 Abitazione principale

In occasione della trattazione degli elementi costitutivi del tributo si è definito sommariamente a cosa ci si riferisce con l'espressione "abitazione principale", ma in questa sede è opportuno approfondire alcuni ambiti specifici di applicazione, confrontando testi in vigore con normative decadute. Per fare questo è bene ricordare i punti fondamentali sui quali ruota la definizione di abitazione principale, che sono: l'iscrizione al catasto urbano dell'unità immobiliare in questione, la presenza di un nucleo familiare, la dimora abituale e la residenza anagrafica dello stesso nucleo.

Il tema legato all'abitazione principale è oggetto di costante revisione da ormai molto tempo e con la legge di conversione del decreto fiscale 146/2021 si vuole porre fine all'astrusa tematica inerente all'esenzione IMU sulla "prima casa" e relative pertinenze. Importanti novità sono state introdotte con il nuovo articolo 5-decies di cui si parlerà nel corso dell'approfondimento proposto nel capitolo.

Ad oggi si può affermare che l'Imposta sulla c.d. prima casa non viene applicata, salvo per le abitazioni classificate in catasto sotto le categorie: A/1, A/8, A/9; occorre comunque analizzare alcuni cambiamenti normativi incorsi nell'ultimo periodo.

#### 4.1.1 Normativa previgente

Con il termine "abitazione principale" si intendeva, come stabilito dall'art.13, comma 2 del d.l. 201/2011, quell'immobile individuabile nell'unità immobiliare singola iscritta in catasto, dove il possessore e relativo nucleo familiare stabiliscono la dimora e la residenza anagrafica.

Chiarito questo, una prima fattispecie di studio è rappresentata dalla presenza della figura del nucleo familiare in immobili diversi: la normativa in vigore prevedeva che qualora i componenti effettivamente avessero stabilito dimora e residenza in immobili differenti insistenti nel territorio comunale, le agevolazioni relative all'abitazione nonché alle

pertinenze potevano essere riconosciute e quindi applicate in relazione ad un unico immobile<sup>62</sup>.

Un caso inerente a questa fattispecie è stato esposto in sede di Telefisco 2021 dove l'analisi verteva su due immobili adiacenti, con distinte rendite catastali, abitati dalla famiglia con pertinenze fiscali diverse. Il caso raffigurava ciascun coniuge intestatario di uno dei due immobili. Ci si chiede, premesso che il nucleo familiare abita entrambi gli immobili, se:

- l'agevolazione legata all'abitazione principale sussista o meno;
- qualora l'agevolazione possa essere applicata, essa è attribuibile a entrambi o ad un singolo coniuge;
- è possibile non riconoscere i criteri validi ai fini agevolativi in maniera alternata a ciascun coniuge anno per anno.

La posizione del Dipartimento delle finanze nei confronti della situazione descritta è chiara, ritenendo il beneficio non usufruibile in quanto privo di requisiti, nel testo di legge si fa infatti riferimento all'unità immobiliare come unica. In presenza di dimora e residenza stabilita in immobili diversi, il beneficio legato ad abitazione e relative pertinenze viene riconosciuto in riferimento ad un unico immobile.

Il Dipartimento ha poi chiarito che qualora si prospettasse uno scenario di impugnazione in sede di accertamento, l'agevolazione verrà negata nei confronti di uno dei due immobili e sarà onere dei proprietari dare prova di quale unità immobiliare considerare come dimora abituale e residenza anagrafica.

#### 4.1.2 Testo attualmente in vigore

La casistica appena descritta è ritenuta superata dalla dottrina in quanto il testo in vigore ad oggi prevede altre disposizioni in materia, se la dimora abituale e la residenza anagrafica della famiglia viene stabilita in unità immobiliari differenti o in territori comunali diversi, i benefici legati all'abitazione principale si possono applicare in relazione ad un unico immobile a scelta<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> Art.1, Legge n. 160/2019, c. 741, secondo periodo

<sup>63</sup> Art. 5 decies, D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 convertito, con modifica, dalla Legge 17 dicembre 2021, n.215

La modifica interviene sulla possibilità di scelta in capo al nucleo familiare intendendo superare quanto sostenuto dal MEF attraverso la circolare n. 3/DF del 2012 dove si afferma: in caso di immobili presenti in comuni diversi, il legislatore non ha previsto la stessa limitazione in quanto il bisogno legato al trasferimento in un altro Comune della residenza anagrafica piuttosto che della dimora abituale bilancia la possibilità di eludere la normativa.

L'intenzione è di superare anche la visione della Corte di cassazione che riteneva, qualora il riferimento alla residenza anagrafica e alla dimora abituale non fosse univoco, non applicabile esentare uno dei due coniugi al pagamento, generando un trattamento preferenziale a favore dell'uno nei confronti dell'altro.

In seguito al Telefisco 2022, esposta la modifica normativa intervenuta con la Legge n. 215/2021, che è andata a convertire il D.L. n. 146/2021 e chiarita quindi la questione dell'esenzione al pagamento del tributo concedendo la scelta dell'immobile al quale applicarla, si è sollevata la problematica relativa alla presentazione di un eventuale dichiarazione.

La richiesta si basava sul definire la necessità o meno di presentare un'apposita dichiarazione o se bastasse informare attraverso una comunicazione e come gestire i possibili casi di dissenso tra il nucleo familiare.

È stata mossa anche una questione in merito all'accettazione da parte del Comune delle imposte pregresse vagliando l'ipotesi di tralasciare l'applicazione di sanzioni, considerata la dubbia interpretazione della norma.

La risposta del Dipartimento delle finanze sulle questioni si è basata attorno all'art. 5-decies, comma 1, del DL 146/2021, diventato in seguito legge 215/2021, il quale prevede le parole "o in comuni diversi", "scelto tra i componenti del nucleo familiare", "situati nel territorio comunale". L'intervento normativo, chiarisce il Dipartimento, inquadra l'abitazione principale come l'immobile, rappresentato da una singola unità immobiliare, di iscrizione catastale e dove vi insiste la residenza anagrafica e la dimora abituale della famiglia. Se gli immobili scelti per la residenza piuttosto che per la dimora sono diversi allora è facoltà dei componenti della famiglia scegliere, ai fini del pagamento dell'IMU, quale immobile esentare.

Individuato l'immobile da esentare ai fini IMU, per ciò che riguarda la dichiarazione, il Dipartimento fa gravare nei confronti del soggetto passivo la presentazione della

dichiarazione IMU<sup>64</sup> specificando i campi utili alla compilazione del modello, in particolare va barrato il campo 15 riferibile alle “esenzioni” e nello spazio inerente alle “annotazioni” scriver quanto segue: “Abitazione principale scelta dal nucleo familiare ex articolo 1, comma 741, lettera b) della legge n. 160/2019.”

Il tema dell'accertamento dei periodi pregressi è visto dal Dipartimento con effettivo dubbio interpretativo riguardo alla norma tributaria, può ritenersi giudicata in maniera positiva la possibilità di tralasciare l'applicazione di sanzioni per le annualità pregresse. L'art. 10, comma 3 della legge 212/2000 norma proprio questa fattispecie, in effetti è previsto specificatamente dall'articolo che qualora applicare la normativa risulti essere operazione rischiosa per la corretta interpretazione della casistica violata, le sanzioni che normalmente vengono irrogate vengano disapplicate<sup>65</sup>. La situazione che si crea è di “incertezza normativa oggettiva tributaria”.

#### 4.1.3 Provvedimento della Corte costituzionale

I tratti distintivi della fattispecie “prima casa” ovvero dell'abitazione principale sono individuabili secondo la legge nel contemporaneo realizzo di due requisiti: la dimora abituale e la residenza anagrafica, riferibili alla figura del nucleo familiare e non al solo soggetto che ne detiene il possesso, (come si potrebbe essere portati a pensare)<sup>66</sup>.

Attraverso una recentissima ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Napoli, sez.32, la n. 2985 del 22 novembre 2022, è stata posta la questione di legittimità

---

<sup>64</sup> Come previsto dal Dm 30 ottobre 2012

<sup>65</sup> Oltre alla normativa dell'art.10 anche la corte di cassazione si è espressa a favore di questa linea attraverso la sentenza n.10126 dell'11 aprile 2019, esprimendo il principio attraverso il quale in presenza di incertezza oggettiva della norma, ai sensi del Dlgs 546/1992, art.8 ed ai sensi del Dlgs 472/1997,art.6 nonché della legge 212/2000, il contribuente è esentato e non più responsabile sul piano amministrativo per ciò che attiene agli adempimenti tributari, per effetto delle conseguenze derivanti da dubbie interpretazioni normative che consentirebbero ai professionisti chiamati a valutare in sede di perizia così come al giudice, figura titolare del giudizio nel nostro ordinamento, di non giudicare senza incorrere in errore.

<sup>66</sup> Questa normativa è stata oggetto di revisione da parte della Corte costituzionale sul piano della legittimità, le perplessità sollevate vertevano sulla figura del nucleo familiare, l'intento era quello di stabilire le eventuali disparità normative esistenti tra unioni civili, copie di fatto e famiglie in ambito di agevolazione IMU per la fattispecie abitazione principale, con riferimento all'art.1, commi da 738 a 783, Legge 27 dicembre 2019, n.160.

costituzionale legata all'esenzione normata al co.2, quinto periodo dell'art.13 del D.L. 201/2011.

Secondo la CTP la linea tenuta dalla Corte, che disciplina il non riconoscimento della esenzione IMU nei confronti del soggetto che dimora abitualmente nell'unità immobiliare diversa da quella in cui almeno uno dei componenti del suo nucleo familiare configura la residenza anagrafica, non può essere applicata<sup>67</sup>.

La norma denunciata permette di esentare dal pagamento del tributo una singola unità immobiliare, anche se si riferisce alla figura del nucleo familiare, la quale nei suoi componenti risulta possessore di più immobili. Viceversa, non si sarebbe posto il problema legato alla duplicazione dell'esenzione, rendendo priva di precetto la disposizione di legge.

Del tutto priva di rilevanza è la motivazione per la quale, un componente del nucleo familiare, ai fini della dimora e della residenza, viva in un immobile insistente nel territorio di un altro Comune rispetto a quello di dimora o residenza della famiglia. Questa è l'interpretazione della Corte dinnanzi ad una mancata disposizione normativa.

Dato il possesso di più immobili rilevati nello stesso Comune, in capo al nucleo familiare, secondo la tesi della CTP, ne deriva logicamente anche una più elevata capacità contributiva.

Il ragionamento verte attorno a questo paradosso: l'esenzione è applicata e prevista per questa fattispecie secondo la normativa, si esclude invece il caso opposto dove benché in presenza di minor capacità contributiva basta che un singolo componente del nucleo familiare dimori o risieda in un Comune diverso, per escluderlo dal beneficio.

In virtù di questa considerazione ad essere violato non sarebbe più solo il principio della capacità contributiva ma altresì un altro pilastro cardine dell'ordinamento tributario, l'imposizione progressiva<sup>68</sup>, in quanto sarebbe permesso l'emergere di sistemi improntati sulla regressività. La CTP ribadisce che la questione mossa sembra quindi essere fondata sulla violazione degli articoli 3 e 53 della costituzione, incaricando la Corte di esprimersi in materia.

I giudici costituzionali riuniti in camera di consiglio hanno espresso le seguenti incertezze:

---

<sup>67</sup> Si ricorda che l'art.9, co. 1, D.lgs. n.23 del 2011, il quale norma i soggetti passivi d'imposta e quindi i titolari del diritto di proprietà nonché di diritto reale di godimento, compreso il coniuge affidatario della casa coniugale, fa riferimento ad una famiglia e quindi ad un nucleo che possiede più di un'unità immobiliare.

<sup>68</sup> Come indicato dall'art. 53, comma 2, Cost., criterio previsto alla base dell'intero sistema tributario

- la prima inerente alle reali motivazioni che spingono un componente del nucleo familiare a spostare dimora abituale e residenza nei pressi di un immobile insistente in un altro territorio comunale, è effettivamente prevista l'esenzione IMU nei confronti delle corrispondenti "prime case"?
- la seconda perplessità riguarda la legittimità nel considerare la dimora abituale e la residenza non sono nei confronti del possessore ma anche del nucleo familiare corrispondente.

Detto ciò, l'attenzione della Corte costituzionale si è focalizzata nel merito dell'art.13, co. 2, quarto periodo, del D.L. n. 201 del 2 dicembre 2011, poi convertito in Legge 22 dicembre 2011 e variazioni. Attraverso l'ordinanza 94/2022 vengono chiarite dalla stessa Corte le motivazioni per le quali si considera la pregiudizialità della CTP, che ha mosso la questione con l'intento di individuare l'incostituzionalità per la singola fattispecie dell'esclusione del beneficio legato all'esenzione IMU per i coniugi e le coppie civili, (chiaramente con riferimento alla residenza individuata su di un'unità immobiliare ubicata nel territorio di un altro comune).

In merito alla figura della famiglia, normata nel quarto periodo della norma è importante fare una precisazione, nel testo viene espresso quanto segue: «poiché, sino a che il rapporto non si stabilizza nel matrimonio o nell'unione civile, la struttura della norma consente a ciascuno dei partner di accedere all'esenzione della loro, rispettiva, abitazione principale»; tale affermazione presuppone una diversa considerazione non solo dei singoli individui ma al tempo stesso delle così dette "coppie di fatto."

La corte quindi in seguito al richiamo di precedente giurisprudenza<sup>69</sup>, conclude sostenendo che benché l'incentivo al formarsi di famiglie sia contemplato proprio dalla costituzione, questa dinamica dell'esenzione al pagamento dell'IMU sarebbe in realtà strumento di discriminazione nei confronti delle famiglie con conseguente effetto peggiorativo per l'economia delle stesse, generando effetto contrario rispetto all'intento costituzionale così favorendo i singoli individui ed il formarsi delle "coppie di fatto".

---

<sup>69</sup> Si fa riferimento alla sentenza n. 179 del 1976 riguardante l'incostituzionalità dei redditi complessivi imputati ai coniugi, la quale non contempla la possibilità, anche conseguente al matrimonio, che possa crescere la capacità contributiva dei soggetti in quanto assieme considerati.

Assunto quanto esposto in precedenza sono ora chiare le motivazioni che hanno spinto a muovere la questione di legittimità interessando gli art. 3, 31, 53 della Carta costituzionale per ciò che riguarda la questione dal lato “nuova” IMU<sup>70</sup>.

“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 o in comuni diversi, le agevolazioni per l’abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare...”.

Qualora la dimora abituale e la residenza del componente familiare, figure insistere su immobili giacenti in altro territorio comunale, l’esenzione e quindi il relativo beneficio ai fini IMU, per la prima casa, nonché in riferimento alle relative pertinenze, si considera applicato nei confronti di una singola unità immobiliare a scelta.

**Tabella di confronto tra le due normative riguardo la dinamica di esenzione per il nucleo familiare possessore di più abitazioni**

Art. 13, c. 2, quarto periodo, d.l. n. 201/2011	Art. 1, c. 741, lett. a), l. n. 160/20219
Qualora la famiglia (nucleo familiare), nella figura di uno o più componenti, stabilisca la dimora abituale nonché la residenza fiscale in unità immobiliari differenti, insistenti nello stesso comune, l’esenzione IMU con riferimento all’abitazione principale e relative pertinenze si considera applicata in relazione ad un singolo immobile.	Qualora la famiglia, nella figura di uno o più componenti, stabilisca la dimora abituale nonché la residenza fiscale in unità immobiliari differenti, insistenti nel territorio comunale o nel territorio di più comuni, l’esenzione IMU con riferimento all’abitazione principale e relative pertinenze si considera applicata in relazione ad un singolo immobile, individuato in accordo dai componenti della famiglia.

<sup>70</sup> Tributo in vigore da inizio anno 2020, con riferimento all’art.1, co. 741, lettera b) Legge n. 160/2019, di nuova elaborazione nell’art.5 decies, co. 1 D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 poi in seguito convertito in legge 17 dicembre 2021 n. 215.

Rapportando le due normative si può notare come le perplessità riscontrate sul piano costituzionale, all'interno del testo non più in vigore, si ripresentino in realtà anche all'interno della normativa vigente della "nuova" IMU.

Nell'eventualità in cui, in occasione dell'emissione della sentenza e quindi del formarsi di nuova giurisprudenza, vengano accolte le questioni mosse in seguito all'ordinanza, anche la materia dell'IMU potrebbe subire variazioni.

Già in occasione della recente risposta parlamentare n. 5-07902 infatti si è richiamata la posizione della Corte costituzionale (con riferimento all'ordinanza 94 del 12 aprile 2022), invitando le amministrazioni locali a prestare attenzione, assumendo comportamenti cautelativi in sede di accertamento d'imposta per il periodo 2017-2021; un provvedimento a carattere dichiarativo del giudice in favore dell'illegittimità provocherebbe infatti l'impossibilità di un'azione di recupero del mancato versamento stesso da parte dell'amministrazione locale.

#### 4.1.4 Cosa si intende per pertinenza e abitazione principale assimilata

Con il termine pertinenza dell'abitazione principale ci si riferisce al numero massimo di una pertinenza per ogni categoria catastale di riferimento, anche se quest'ultima è correlata esclusivamente ad un'unità d'uso abitativo<sup>71</sup>.

Le categorie catastali di riferimento in materia di pertinenze sono le seguenti:

- C/2: Magazzini e locali di deposito
- C/6: Rimesse, autorimesse, stalle e scuderie
- C/7: Tettoie (chiuse o aperte)

Definite le tre categorie inerenti alle pertinenze, la materia di analisi si sposta ora verso quelle che vengono considerate a tutti gli effetti abitazioni principali, in quanto assimilate.

Le principali assimilazioni che si rilevano sono:

- gli immobili civili dedicati ad alloggi sociali;
- le cooperative edilizie studenti;
- la casa familiare;

---

<sup>71</sup> Come previsto dall'art.1, comma 741, lett. B, terzo periodo della legge n. 160 del 2019

- gli immobili in possesso alle forze dell'ordine e le unità immobiliari anziani<sup>72</sup>.

Con alloggi sociali si intendono quegli immobili adibiti ad abitazione utilizzati per scopi civili ed assimilati a tutti gli effetti alle così dette "prime case"<sup>73</sup>. Con il termine si identifica un carattere imprescindibile del mondo edilizio residenziale nell'ambito sociale, costituito da un'offerta abitativa incentrata su di un pacchetto di servizi il cui fine è vincolato al realizzo di bisogni primari.

Anche i recuperi e le realizzazioni effettuati da enti pubblici e privati possono rientrare nella categoria degli "alloggi sociali", se effettuati attraverso fondi agevolativi e contributi pubblici; queste agevolazioni fanno riferimento a sgravi fiscali, urbanistici con eventuali attribuzioni di fabbricati o aree.

Le cooperative edilizie studenti con le relative pertinenze rientrano nella categoria di abitazione principale qualora la destinazione delle stesse sia a favore di studenti, anche privi di residenza anagrafica, quali soci assegnatari.

Con casa familiare si intende quell'immobile assegnato al genitore affidatario dei figli, per effetto di un giudizio espresso da un giudice, costituente limitatamente ai fini impositivi, un diritto acquisito dal genitore stesso.

Con riferimento all'IMU, si è detto che la casa familiare viene intesa, nel contesto delle assimilazioni alla prima casa, come un diritto reale in capo ad un soggetto affidatario dei figli, non venendo espressamente richiamata la figura del coniuge. Ma come dev'essere considerata la fattispecie nel caso in cui non ci siano figli e compaiano solo i coniugi o nel caso di assegnazione ai fini abitativi di un immobile diverso da quello normalmente adibito alla dimora della famiglia, magari liberamente scelto tra le proprietà di uno dei due soggetti<sup>74</sup>. A riguardo il Dipartimento delle Finanze si è espresso richiamando il significato testuale della norma dove a fini agevolativi si necessita di due elementi fondamentali: la presenza del soggetto affidatario e il provvedimento del giudice. In presenza di queste due condizioni figura il diritto reale di abitazione nei confronti del

---

<sup>72</sup> Azienditalia, monografie, "la nuova IMU"

<sup>73</sup> Come previsto dal decreto 22 aprile 2008, (n. 146, G.U. 24 giugno 2008). Ai sensi dei commi 2 e 3, dell'art. 1 del D.M. sopracitato, con il termine "alloggio sociale" si intende il fabbricato (unità immobiliare) locato permanentemente, il cui uso è di carattere residenziale con il fine di raggiungere un interesse generale andando a diminuire disagi abitativi di famiglie in difficoltà non più in grado di impegnarsi attraverso locazioni individuabili nel mercato libero.

<sup>74</sup> Questione mossa in sede di Telefisco 2020

genitore preposto all'affidamento. Le altre fattispecie diverse da quella appena descritta vengono ordinariamente regolate dalla disciplina dell'imposta.

Nel caso in cui la separazione tra i coniugi avvenga in assenza di figli, in presenza di figli che abbiano raggiunto la maggior età o di figli non a carico dei genitori, la dottrina ritiene non applicabile l'assegnazione della casa a favore di uno dei due coniugi, in virtù del fatto che ai fini assistenziali, risulta carente.

La disciplina considera rilevante ai fini della determinazione della "casa familiare", la presenza di un provvedimento del giudice, non impugnabile per altro dall'amministrazione locale; viene tralasciata quindi la materia inerente la proprietà, non essendo importante determinare su quale soggetto ricada, così come non è necessario stabilire residenza anagrafica e dimora abituale<sup>75</sup>.

Con riferimento alla soggettività passiva in tema "nuova IMU", si richiama alla disciplina della legge n. 160 del 2019, in particolare (all'art. 1, comma 743, secondo periodo), dove si parla infatti di titolarità del diritto reale di abitazione del soggetto assegnatario e non di proprietà. Si può concludere affermando che la soggettività passiva ai fini IMU in tema di coniuge assegnatario, non contempla la proprietà della casa familiare, escludendo i proprietari dall'adempimento delle obbligazioni tributarie.

Anche il fabbricato in possesso delle Forze dell'ordine, non locato, viene considerato assimilato all'abitazione principale<sup>76</sup>, se nella misura di una singola unità e se in continuo servizio.

L'immobile in possesso di anziani o persone affette da disabilità che per cause legate a condizioni di salute risiedono in case di riposo o istituti adibiti all'assistenza sanitaria in via definitiva, viene considerato esentato dal pagamento dell'Imposta a discrezione del Comune. Qualora il soggetto in questione posseda più di un'unità immobiliare, l'agevolazione interviene con riguardo ad una sola di esse, a scelta. In ogni caso, condizione necessaria affinché si possa applicare l'agevolazione è la non locazione dell'immobile in questione.

---

<sup>75</sup> Chiarimento della Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020

<sup>76</sup> Ad eccezione dei soggetti che intraprendono la carriera prefettizia, a loro sono richiesti anche i requisiti della dimora abituale e della residenza anagrafica, previsti dalla normativa comunemente attuata.

#### 4.1.5 Agevolazione in materia ICI, IMU legata alla fattispecie della separazione di fatto, nullità del matrimonio nonché residenza e convivenze del nucleo familiare

In giurisprudenza spesso si percorrono strade non condivise in dottrina, in questo frangente si analizzano le agevolazioni legate all'abitazione principale, che per la giurisprudenza sono ammesse con riferimento esclusivo all'immobile di residenza, eccezion fatta per la situazione rappresentata dalla separazione di fatto. Il sistema di norme riguardanti l'IMU non sembra essere dello stesso avviso, adottando criteri differenti per le fattispecie delle abitazioni esistenti in più comuni piuttosto che la presenza di diverse residenze riferite ai coniugi.

Quanto si andrà ad analizzare in questa sede, riguarda la figura dei coniugi, in riferimento alla problematica legata alla residenza nei casi in cui gli stessi stabiliscano più residenze anche in territori comunali diversi tra loro. La Corte di cassazione si è espressa per ciò che riguarda l'ICI concedendo il beneficio dell'agevolazione solamente dopo che venga accertato lo scioglimento del rapporto di convivenza, tale per cui decada il nucleo familiare singolarmente considerato; il fine è quello di evitare che si stabiliscano "prime case" fittizie ad hoc beneficiando di plurime agevolazioni<sup>77</sup>.

La Corte ha mantenuto una certa linea anche in materia IMU, apportando modifiche alla normativa su qualche punto ma mantenendo una certa congruenza con l'impianto della previgente imposta. Variazioni sono intervenute per la fattispecie in cui due coniugi stabiliscono la residenza in comuni differenti, il beneficio, come chiarito in precedenza nell'arco del capitolo, interviene per il calcolo dell'imposta inerente all'unità immobiliare del nucleo familiare.

Per la normativa IMU si segnalano inoltre sentenze<sup>78</sup> che aprono all'applicazione del beneficio in capo a due unità immobiliari, qualora intervenga (anche se di fatto) la separazione tra i coniugi. Analizzando una delle innumerevoli fattispecie, sulle quali le Commissioni tributarie sono chiamate a rispondere, si segnala la situazione per la quale,

---

<sup>77</sup> Salanitro, Guido - 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 [Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 3 novembre 2020, n. 24295; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. II, 17 novembre 2020, n. 220]

GT, anno 2021, volume 28, fascicolo 2, pagg. 127-131

<sup>78</sup> Cfr. le ordinanze 19 febbraio 2020, n. 4166 e n. 4170 e 24 settembre 2020, n. 20130. Maggiori spazi consentono attualmente i giudici di merito.

in assenza di formale atto di separazione, i coniugi risiedono di fatto in due immobili diversi all'interno dello stesso territorio comunale. Vi è totale assenza di relazioni interpersonali rimandabili alla presenza di un nucleo familiare e totale indipendenza nel trascorrere il quotidiano. Decisione della Commissione è di annullare gli avvisi che erano stati notificati in relazione ad un matrimonio dichiarato nullo, dichiarazione di nullità emessa poi in seguito da un Tribunale della chiesa e confermata dalla Corte d'Appello; così facendo il matrimonio risulta essere stato dichiarato nullo per effetto retroattivo non riconoscendo la presenza di un nucleo familiare, viceversa l'azione si sarebbe basata sul dichiarare la nullità del matrimonio.

Richiamando le norme che si sono susseguite in tema di agevolazione sulla prima casa, per ciò che concerne la previgente ICI va specificato che in origine non era prevista l'applicazione di un'agevolazione tramite esenzione, ma attraverso lo strumento della detrazione. La prima casa era individuabile nell'immobile posseduto dal contribuente (a titolo di proprietà o diritto reale di godimento), dove vi dimora il nucleo familiare in maniera abituale<sup>79</sup>. La normativa non considerava la residenza anagrafica, precisazione introdotta in seguito tramite l'art. 1, co. 173 della legge 27 dicembre 2006.

Per la disciplina IMU si fa riferimento, onde evitare ridondanza, a quanto già esposto in presenza all'interno del Capitolo.

Occorre invece richiamare la giurisprudenza che si è stratificata in relazione ad entrambi i tributi, dove gli aggiustamenti intervenuti nelle disposizioni di uno piuttosto che dell'altro, ne hanno a volte influenzato le decisioni. Per ciò che riguarda la strada percorsa dalla Cassazione, la linea tenuta nell'applicazione delle normative riguardanti ICI e IMU è stata comune nel considerare l'esenzione<sup>80</sup> nei confronti di un'unica unità immobiliare attribuita a singola famiglia, eccezion fatta per lo scioglimento del nucleo familiare, di cui in ogni caso occorre fornire prova tangibile.

---

<sup>79</sup> Art. 8, comma 2, D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Cfr. E. Righi, "In tema di individuazione dell'abitazione principale ai fini ICI", in Boll. trib., n. 18/2004, pag. 1350 ss.

<sup>80</sup> Nella disciplina ICI si richiama l'applicazione di una detrazione e non di una agevolazione intesa come esenzione

Ciò che si vuole portare avanti, spesso con conseguenze peggiorative che provocano il mancato riconoscimento dell'esenzione ad entrambi i coniugi, è dimostrare i diversi riferimenti normativi, prima con il termine "familiari", poi con "nucleo familiare"<sup>81</sup>.

Tesi opposta è quella che non ritiene applicabile quanto detto finora per una serie di motivazioni. Una motivazione è strettamente collegabile alla disciplina IMU, che riconosce l'agevolazione nei confronti di un unico immobile, questo in quanto nel testo si fa riferimento allo stesso Comune, per contro si può dedurre che in presenza degli stessi immobili insistenti però in più territori comunali, la doppia agevolazione è concessa.

Si chiarisce che la normativa non permette di godere di più di una prima casa all'interno dello stesso comune, inoltre appare equilibrata la possibilità di eludere la norma con il diretto bisogno di stabilire una nuova residenza e dimora in altro territorio.

#### 4.2 L'IMU nella crisi d'impresa (il caso del concordato preventivo liquidatorio)

Le tematiche che ruotano attorno al pagamento del tributo nell'ambito delle procedure concorsuali piuttosto che della liquidazione giudiziale, possono essere analizzate a partire da alcune sentenze. La giurisprudenza delle Commissioni tributarie rappresenta un'importante base di partenza per approfondire le varie tematiche, con riferimento alle responsabilità in capo alla figura del liquidatore giudiziale<sup>82</sup> nei confronti dell'impresa in stato di crisi che si trova ad affrontare un concordato; questione rilevante verte attorno all'art.10 co. 6 del D. lgs. n.504/1992<sup>83</sup>, cercando di capire se in sede di concordato preventivo liquidatorio, esso sia attuabile.

Si cerca quindi di far luce sulla questione partendo da una situazione reale che vede coinvolta una società sottoposta alla procedura concorsuale del concordato preventivo, dove si prevede la liquidazione di alcuni beni immobili per effetto di una proposta elaborata ed omologata; si specifica che la proposta di stralcio interessa una parte

---

<sup>81</sup> Si considera la norma agevolativa come una norma interpretativa, derogando rispetto a quanto stabilito nell'art. 53 della costituzione per il principio di capacità contributiva; andando a richiamare poi l'art. 144 del c.c. con l'intento di far collimare il concetto di residenza civilistica con la residenza individuabile ai fini IMU.

<sup>82</sup> Soggetto investito della legittimazione passiva in sede di procedura concorsuale.

<sup>83</sup> Questo articolo disciplina l'applicazione del tributo in sede di fallimento, specificando circa l'imponibilità dell'IMU che risulta adempiuta solo al termine della liquidazione dei beni immobili, individuando nella durata del possesso concorsuale il termine utile di applicabilità.

dell'intero patrimonio atto a soddisfare la platea di creditori. La questione verte sull'applicabilità o meno, anche per la fattispecie del concordato preventivo, del regime normalmente disciplinato in sede di fallimento<sup>84</sup>; la società dispone infatti l'adempimento dell'imposta municipale unica solo in riferimento a quella parte di patrimonio che viene liquidata come previsto da concordato e non in relazione all'intero patrimonio immobiliare. L'arco temporale ritenuto congruo di assoggettamento al pagamento del tributo, che peraltro avviene in un'unica tranche, va dal momento di apertura della procedura fino all'effettivo momento della cessione dei beni. In seguito alla tenuta di questo comportamento la società vede notificarsi avvisi di accertamento IMU con riferimento al periodo 2014-2018 (per ciascun periodo d'imposta viene recapitato un singolo accertamento).

Essendo prevista dalla procedura la nomina di due liquidatori giudiziali,<sup>85</sup> quali soggetti preposti all'adempimento degli obblighi derivanti dalla procedura, gli stessi accertamenti vengono notificati ad entrambi. Secondo il Comune, il tributo doveva essere versato non solo nei confronti della quota di patrimonio liquidata come previsto dal piano, ma altresì nei confronti dell'intero patrimonio immobiliare atto all'insinuazione dei creditori sociali. La decisione della società è stata di ricorrere contro i provvedimenti notificatigli dall'amministrazione locale. Il ricorso verteva sul calcolo della base imponibile del tributo, impugnato dalla società, che lo giustifica con riferimento all' ex art. 10, comma 6, D.lgs. n. 504/1992, motivando l'obbligo contributivo solo nei confronti del patrimonio effettivamente liquidato tanto in sede di fallimento quanto in sede di procedura concordataria.

Da parte dell'amministrazione comunale, in seguito all'accertamento della maggior imposta dovuta, viene contestata l'applicazione, in sede di concordato, della normativa disciplinante la procedura di fallimento; viene specificato che la norma cui fa riferimento la società non può essere applicata in via interpretativa e quindi in estensione ad altre

---

<sup>84</sup> Ora liquidazione giudiziale.

<sup>85</sup> Un liquidatore giudiziale riceve la nomina in sede di assemblea di scioglimento della società come disposto dall'art. 2484, co. 1, n. 6 del Codice civile; l'altro liquidatore giudiziale riceve invece la nomina per effetto di un provvedimento del giudice come disposto dall'art. 182 legge fallimentare.

fattispecie, in quanto rappresenta una deroga nei confronti del tributo così come lo si intende strutturalmente<sup>86</sup>.

I giudici della Commissione tributaria puntualizzando che la notifica dei singoli avvisi di accertamento andava effettuata nei confronti del solo liquidatore giudiziale nominato dalla società in quanto rappresentante legale della stessa, senza coinvolgere il liquidatore nominato dal tribunale al momento dell'omologa. Gli obblighi di questa figura sono vincolati infatti ad amministrare le questioni derivanti per effetto e in funzione della procedura stessa.

La commissione giudicante procede quindi con l'estromissione della figura del liquidatore nominato d'ufficio in quanto estraneo alla questione non disponendo di alcuna legittimazione in materia.

Concludendo, la Commissione tributaria emette sentenza a favore della società soggetta a concordato preventivo, accogliendone il ricorso sulla base dell'effettiva applicabilità dell'art. 10, comma 6, D.lgs. n. 504/1992 con riferimento alla specifica fattispecie in analisi, in quanto il fine comune tra le due procedure<sup>87</sup> è quello di rispettare gli interessi dei creditori evitando la cessazione dell'impresa.

Richiamando il presupposto impositivo alla base dell'IMU (il possesso di immobili), va detto che esso, anche nei confronti di soggetti sottoposti alla procedura di fallimento, non varia;<sup>88</sup> nemmeno la base imponibile assume criteri differenti di formazione, in quanto il riferimento utile ai fini della formazione del valore riconosciuto per gli immobili, è rappresentato dal catasto.

L'aspetto su cui prestare maggiore attenzione è invece l'arco temporale lungo il quale matura l'imposta, che varia per effetto della procedura. Se si fa riferimento ai contribuenti c.d. in bonis si può notare che il periodo di maturazione dell'imposta corrisponde all'anno solare, mentre per i soggetti sottoposti a procedura fallimentare il periodo è invece

---

<sup>86</sup> Gambi, Lorenzo - Il tributo IMU nel concordato preventivo con cessione dei beni [Nota a sentenza: Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sez. II, 23 ottobre 2019, n. 241/2/19]

Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2020, volume 42, fascicolo 8/9, pagg. 1144-1147

<sup>87</sup> Procedura concorsuale del concordato preventivo liquidatorio in cui si trova la società e fallimento

<sup>88</sup> Cass. 24 ottobre 2005, n. 20575, in Boll. trib., 2006, 1, 92; Cass. 17 giugno 2005, n. 13077, in Il fisco, 2005, 5224.

contrassegnato dall'inizio della procedura stessa fino all'effettiva liquidazione del/gli immobili stessi<sup>89</sup>.

Il periodo utile lungo il quale matura l'imposta è un fattore determinante dell'adempimento tributario, in quanto permette di circoscrivere il perimetro entro il quale il presupposto d'imposta opera.

Ciò che attiene al versamento del tributo trova in materia una possibile doppia via di realizzo: la prima via vede realizzarsi dalla procedura l'effettiva liquidazione dell'immobile,<sup>90</sup> con conseguente responsabilità in capo al curatore di adempiere agli obblighi tributari e quindi al versamento dell'IMU; la seconda via prevede invece la fattispecie del mancato realizzo dell'immobile sottoposto alla vendita. In questo caso qualora il soggetto titolare dello stesso, estinta la procedura fallimentare, torni in bonis per effetto del completo realizzo dei creditori, riacquisisce il potere di disporre di quel bene. Con la possibilità di disporre del bene e quindi del proprio patrimonio per effetto della chiusura della procedura fallimentare, si configura in capo al soggetto, l'obbligo tributario del versamento d'imposta secondo le normative previste in via ordinaria.

Si può constatare come la norma rilevi anche sul piano delle sanzioni, non prospettando la punibilità nei confronti di condotte omissive nei riguardi della procedura, la quale potrebbe disporre di una liquidità non sufficiente a adempiere alle obbligazioni tributarie. Appurato ciò, la giurisprudenza<sup>91</sup> ritiene poter essere applicato nell'ambito della procedura del concordato preventivo con cessione di beni, l'art. 10, comma 6, D.lg. n. 504/1992, in particolare le motivazioni favorevoli vertono sull'interpretazione della norma.

Anche in questo caso come in occasione dell'esempio riportato in precedenza, si valuta l'effetto generato dalle due procedure, tanto per effetto del fallimento, quanto per effetto del concordato preventivo consegue lo smembramento dell'impresa.

---

<sup>89</sup> Gambi, Lorenzo - Il tributo IMU nel concordato preventivo con cessione dei beni [Nota a sentenza: Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sez. II, 23 ottobre 2019, n. 241/2/19]

Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2020, volume 42, fascicolo 8/9, pagg. 1144-1147

Va specificato inoltre che gli adempimenti in materia IMU spettano ai curatori della procedura fallimentare, ai sensi dell'art. 11 bis. L. fall. (non oltre i tre mesi dall'effettivo trasferimento del bene).

<sup>90</sup> A fini pratici si fa riferimento ad un singolo immobile ma è sottinteso che la procedura può avere per oggetto la liquidazione di un patrimonio immobiliare più ampio.

<sup>91</sup> Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, Sez. II, 23 ottobre 2019, n. 241/2/19

#### 4.2.1 Alcune considerazioni

Ponendo l'attenzione sulla norma applicata, vengono comunemente riconosciute e quindi adottate varie interpretazioni<sup>92</sup>. Analizzando la natura intrinseca dell'art. 10, comma 6, d.lgs. n. 504/1992, si può notare come la norma risulti in qualche modo benevola, andando ad individuare come periodo di maturazione dell'imposta durante il fallimento, un periodo più breve rispetto alle disposizioni ordinarie. Altro tratto di straordinarietà è ravvisato dalla fattispecie dei beni immobili invenduti da parte del curatore nell'arco della procedura, in quel caso, qualora parte del patrimonio restasse invenduto e tornasse tra le disponibilità del titolare, sarebbe previsto normalmente che l'ente impositore richiedesse l'imposta non versata per effetto della mancata liquidazione dello stesso. Qualora il periodo intercorso risultasse però pari o superiore ad almeno 5 anni dall'apertura della procedura, con riferimento al patrimonio invenduto, potrebbe intervenire la prescrizione di una singola quota d'imposta o più. La prescrizione delle singole quote d'imposta provocherebbe di fatto un danno alle casse dello stato, le quali disporrebbero di un gettito inferiore. L'essere sottoposti a procedure concorsuali piuttosto che a fallimento non presuppone infatti qualche regime particolare di sospensione piuttosto che di interruzione d'imposta, i limiti legati alla verifica dell'effettivo adempimento del tributo continuano fiscalmente a sussistere.

L'amministrazione locale non può accertare il versamento dell'imposta sul patrimonio non liquidato<sup>93</sup>, fintantoché la procedura non avrà cessato di esistere, altresì per il patrimonio liquidato non intervenire il versamento dell'IMU fino a quando non si registra effettivamente la vendita.

Un controllo relativo agli adempimenti tributari non può essere effettuato in quanto l'imposta risulta priva di possibile riscossione in ambito del fallimento, con annessa nullità della stessa attività accertativa nei confronti del contribuente fallito.

In merito a questo, si ritiene attribuire alla normativa ex art. 10, comma 6, D.lgs. n. 504/1992 applicata in un contesto di insolvenza d'impresa, una natura "eccezionale"<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> Si segnala l'adozione in giurisprudenza di una linea interpretativa tanto letterale quanto funzionale-logica e in alcune circostanze anche estensiva.

<sup>93</sup> Con riferimento alle singole annualità che concorrono a formare il c.d. "maxi periodo concorsuale"

<sup>94</sup> Gambi, Lorenzo - Il tributo IMU nel concordato preventivo con cessione dei beni [Nota a sentenza: Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sez. II, 23 ottobre 2019, n. 241/2/19]

Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2020, volume 42, fascicolo 8/9, pagg. 1144-1147

La stessa norma applicata in maniera diversa, attraverso un'altra interpretazione, rilevante sotto il piano sostanziale-sanzionatorio, risulterebbe in realtà contrastare con quanto normato in costituzione all'art. 23<sup>95</sup> (c.d. riserva di legge).

Non vanno in ogni caso confuse le due procedure di fallimento e di concordato preventivo (con cessione di beni) in quanto pur presentando alcuni punti di contatto comuni sul piano squisitamente procedurale, di fatto incarnano obiettivi e conseguenze profondamente differenti.

L'instaurarsi di una procedura di fallimento è spesso causa di variazioni normative in ambito tributario, le quali intervengono perché correlate agli effetti provocati dalla procedura stessa, su tutti lo "spossessamento pieno" dell'imprenditore insolvente che allo stesso tempo rappresenta anche il contribuente d'imposta.

Anche per ciò che attiene alle imposte dirette sui redditi, quali l'IRPEF o l'IRES, cambiano le condizioni temporali sulle quali far maturare il tributo; con l'apertura della procedura è come se intervenisse una sorta di spaccatura temporale del periodo d'imposta che genera a sua volta un nuovo periodo (maxi-periodo fallimentare)<sup>96</sup> di maturazione a sé stante del tributo, individuabile nella durata della procedura stessa.

Conseguentemente a quanto appena detto, si completa sostenendo come quello del fallimento rappresenti un campo interpretativo ristretto di applicazione, non ritenendo possibile estendere la normativa dall'art. 10, comma 6, D.lgs. n. 504/1992 in ambito IMU anche alla normativa che disciplina il concordato preventivo per la fattispecie inerente alla cessione di beni.

### 4.3 Imposta dovuta dagli IAP e dai coltivatori diretti

Parlando di imposta dovuta con riferimento ai terreni agricoli, tanto in materia della previgente ICI quanto dell'attuale IMU, viene guidato dalla legge un certo trattamento agevolativo per alcune categorie specifiche di soggetti.

Ponendo l'attenzione sul tributo attualmente in essere risulta utile richiamare, in prima battuta, la disciplina di riferimento, contenuta nel comma 758, lettera a, dell'articolo 1

---

<sup>95</sup> Nel presente articolo si afferma "nessuna prestazione personale può essere imposta se non in base alla legge". Questa disposizione viene intesa ed estesa a tutti gli ambiti inerenti i principi fondamentali delle relazioni giuridiche in materia d'imposta.

<sup>96</sup> ex art. 183, comma 2, d.P.R. n. 917/1986

della Legge 160/2019, la quale specifica cosa si intende per Imprenditore agricolo professionista e cosa invece per coltivatore diretto; queste due categorie di soggetti risultano esentate per legge dal versamento del tributo stesso<sup>97</sup>.

Benché la norma non lo preveda espressamente, qualora i terreni godano del requisito dell'edificabilità, essi risulterebbero altresì esentati dal pagamento dell'imposta, se posseduti da soggetti quali coltivatori diretti piuttosto che imprenditori agricoli professionali. Ciò in virtù del fenomeno giuridico per il quale una stessa norma può essere applicata ad una diversa fattispecie tramite una "finzione giuridica" detta *fictio iuris*<sup>98</sup>.

La norma permette tutto questo in quanto vuole beneficiare il contribuente che si impegna a lavorare la terra, di uno sgravio fiscale, a patto che la fonte di guadagno dello stesso contribuente deriva esclusivamente dall'attività agricola.

Ciò concerne anche l'agevolazione prevista per i redditi percepiti dai soggetti in questione, provvisti di iscrizione al cassetto previdenziale agricolo, che risulta ai fini del pagamento dell'Imposta sulle persone fisiche, prorogata<sup>99</sup> anche per l'anno fiscale corrente.

In origine il beneficio della detassazione era previsto per il periodo individuabile nei tre anni precedenti l'intervento della legge 160/2019, in seguito all'introduzione della normativa il legislatore ha optato per una revisione dell'articolo nel suo comma 44.

La revisione interviene con il fine di attuare delle importanti novità riguardo i due anni fiscali a venire; per l'anno fiscale 2020 infatti si considerava applicato in estensione il beneficio previsto per il triennio precedente<sup>100</sup> e quindi l'applicazione di una detassazione completa, sgravio fiscale questo attuato in proroga anche per l'esercizio 2021.<sup>101</sup>

---

<sup>97</sup> Nello specifico la normativa espone quanto segue: "vengono esentati dal versamento d'imposta i terreni agricoli 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 alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 99 del 2004, indipendentemente dalla loro ubicazione".

<sup>98</sup> Luigi Scappini, *Edicola Fisco*, 13 maggio 2022, p. 71-77

<sup>99</sup> "Terreni, redditi esenti anche nel 2022 per gli Iap e i coltivatori diretti" - *Il Sole 24 Ore* | 30 ottobre 2021 | *NORME E TRIBUTI* | p. 27 | di Alessandra Caputo.

<sup>100</sup> Periodo d'imposta 2017-2019.

<sup>101</sup> Intervento normativo applicato attraverso la legge di bilancio 2021 per il quale in seguito all'apporto di ulteriori modifiche al comma 44, viene sostituita la detassazione prevista in precedenza nella misura del 50%, con una detassazione completa.

Va ribadito che la tendenza è confermata anche per il periodo fiscale attualmente in essere, prevedendo il pieno sgravio fiscale dell'IRPEF per coltivatori diretti e IAP.

#### 4.3.1 Cosa si intende per IAP e Coltivatore diretto

Per interpretare meglio la fattispecie occorre definire i due soggetti di riferimento:

- **Coltivatore diretto:** la definizione non è prevista in maniera univoca in alcun testo di legge, ma è frutto di un conglomerato di norme. Secondo il Codice civile questa figura può essere considerata alla stregua del piccolo imprenditore, normato dall'art. 2083, come chi coltiva il fondo in maniera professionale ed organizzata, principalmente attraverso l'apporto del proprio lavoro assieme a quello della famiglia per almeno 1/3 della mole di lavoro totale<sup>102</sup>. Se poi si guarda alla definizione data dall'art. 2135 (imprenditore agricolo), si può considerare coltivatore diretto colui che tramite il proprio lavoro unito a quello della famiglia, considerati i limiti minimi di 1/3 dell'apporto di lavoro, conduce il fondo.
- **Imprenditore agricolo professionale:** la figura dello IAP è invece normata, a differenza del coltivatore diretto, all'art.1 del D.lgs. 99/2004<sup>103</sup>. Questo articolo

---

<sup>102</sup> Come stabilito dalle normative sui contratti agrari di cui all'art. 6 della Legge 203/1982

<sup>103</sup> Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, in particolare l'articolo 1 norma quanto segue: "ai fini dell'applicazione della normativa statale, è imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi alle attività agricole di cui all' articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro. Le pensioni di ogni genere, gli assegni ad esse equiparati, le indennità e le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni ed altri enti operanti nel settore agricolo, sono escluse dal computo del reddito globale da lavoro Nel caso delle società di persone e cooperative, ivi incluse le cooperative di lavoro, l'attività svolta dai soci nella società, in presenza dei requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito di cui al primo periodo, è idonea a far acquisire ai medesimi la qualifica di imprenditore agricolo professionale e al riconoscimento dei requisiti per i soci lavoratori. Nel caso di società di capitali, l'attività svolta dagli amministratori nella società, in presenza dei predetti requisiti di conoscenze e competenze professionali, tempo lavoro e reddito, è idonea a far acquisire ai medesimi amministratori la qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per l'imprenditore che operi nelle zone svantaggiate di cui

sostituisce la precedente definizione di imprenditore agricolo a titolo principale. Per ciò che attiene all'attribuzione totale dei redditi in capo al soggetto e quindi al calcolo del reddito totale, vengono escluse dal conteggio: indennizzi, denaro acquisito con il fine di adempiere a posizioni pubbliche riferibili al settore dell'agricoltura quali ad esempio organizzazioni ed enti vari, così come le somme ricevute a titolo di pensione.

Il titolo di IAP viene rilasciato da parte della Regione secondo precisi criteri che possono variare da un territorio ad un altro; sul piano previdenziale invece è l'Inps il soggetto cui viene riconosciuto il potere di instaurare i processi di verifica.

Per ciò che riguarda l'individuazione degli specifici criteri necessari ad acquisire il titolo di imprenditore agricolo professionista, è utile far riferimento alla giurisprudenza della Corte di cassazione<sup>104</sup>, dove la stessa ritiene che i criteri per ottenere il riconoscimento siano oggetto di modifica in relazione al territorio regionale al quale ci si riferisce; sulla base dell'aspetto climatico insistono infatti coltivazioni differenti, con annessa mole di lavoro variabile.

Questo comporta un riconoscimento del titolo circoscritto al territorio per il quale è stato rilasciato, non attribuendo validità a livello nazionale del certificato stesso di imprenditore agricolo professionale.

Per quanto riguarda l'attività accertativa, essa ha però rilevanza per l'intero territorio nazionale anche se effettuata da una singola regione, legge questa che permette di riconoscere per l'intero territorio, il titolo di IAP. La certificazione IAP può essere riconosciuta oltre che per le persone fisiche, anche per le società, (ai sensi del Dlgs 99/2004 art. 1, comma 3), a condizione che sia individuato come oggetto sociale previsto da statuto, una delle attività riconosciute dal Codice civile all'art. 2135 in materia di imprenditore agricolo.

Nel dettaglio, si opera un distinguo in relazione alle società di persone nei confronti delle società di capitali, dove per quest'ultime è la figura dell'amministratore che in almeno un suo componente deve disporre della certificazione IAP mentre con riferimento alle

---

all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, i requisiti di cui al presente comma sono ridotti al venticinque per cento”.

<sup>104</sup> In particolare, all'ordinanza n. 12852 del 2021

società di persone è la figura del socio, in almeno un suo componente, a dover disporre della medesima certificazione<sup>105</sup>.

Il riconoscimento del certificato IAP ha visto stratificarsi negli anni diversa giurisprudenza in materia; se al comma 3 viene esposto quanto detto poc'anzi, con il comma 3-bis di successiva introduzione (Dlgs. N. 101 del 2005) viene concessa l'attribuzione del titolo, ad opera dell'amministratore, direttamente alla società. Anche l'Inps ha confermato con una circolare quanto sostenuto dal decreto, determinando l'apporto del titolo ad una singola società, indipendentemente dalla forma giuridica, in quanto in presenza di società di persone l'apporto sarà effettuato per mano di un socio. Nelle società di persone rilevano, (come previsto peraltro dalla natura stessa della società), i soci e pertanto quanto esposto nell'art. 3-bis appare coerente; il Mipaaf <sup>106</sup> interpellato sulla questione, risponde, così come affermato nella sentenza n. 8430 del 30 aprile/2020, riconoscendo il vincolo della trasferibilità del titolo IAP nei confronti di una singola società esclusivamente per quanto riguarda le società di capitali e annessa figura dell'amministratore, mentre per le società di persone, proprio in virtù della centralità della figura del socio, si ritiene possibile, da parte dei singoli soci possessori della certificazione, trasferire la stessa in capo a tutte le società nelle quali lo stesso socio partecipa.

#### 4.3.2 Terreni edificabili

Definite le figure di riferimento soggette all'applicazione della materia agevolativa IMU, si passa a questo punto ad analizzare la normativa inerente alla fattispecie dei terreni oggetto di fabbricazione, di proprietà delle stesse.

Di terreni edificabili si è ampiamente trattato nel corso del secondo capitolo inerente agli elementi costitutivi del tributo, (all'articolo 1 della legge 160/2019 al comma 741, lettera d), ora richiamato in questa sede. Con riferimento alla fattispecie descritta nel comma 741 si parla infatti di "fictio iuris"<sup>107</sup>(letteralmente "finzione legale") in quanto, per ciò che riguarda la soggettività passiva in capo ai coltivatori diretti e agli IAP, interviene l'esenzione al pagamento del tributo.

---

<sup>105</sup> Nel caso specifico della società in accomandita S.A.S. o S.A.P.A. il riconoscimento del titolo è ritenuto valido solo se riferibile ai soci c.d. accomandatari.

<sup>106</sup> Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali

<sup>107</sup> Luigi Scappini, Edicola Fisco, 13 maggio 2022, p. 71-77

Qualora i soggetti in questione siano titolari di un cassetto previdenziale aziende agricole piuttosto che coltivatori autonomi, è prevista al verificarsi di due specifiche caratteristiche, una totale esclusione degli stessi al versamento del tributo.

Il beneficio risulta applicabile esclusivamente nel caso in cui il terreno sia posseduto da uno dei due soggetti in questione, coltivatore diretto o IAP, a condizione che esso venga condotto dallo stesso soggetto che ne detiene il possesso. Questo doppio requisito presuppone allo stesso tempo l'applicazione della norma prevista dal Codice civile, afferente all'imprenditore agricolo. Conseguentemente si prevede l'eventuale esclusione dal beneficio per il titolare del terreno, qualora quest'ultimo venga concesso tramite lo strumento dell'affitto o del comodato piuttosto che dell'uso, ad un terzo individuo. Non costituisce causa di esclusione dal beneficio, l'eventuale condizione del terreno "a maggese", in quanto si tratta di una dinamica propria della tecnica agricola.

Diverse sentenze hanno sottolineato e confermato, fin dal regime della previgente ICI, come la conduzione diretta del fondo da parte del proprietario del terreno sia elemento necessario ai fini del riconoscimento del beneficio<sup>108</sup>; l'esistenza effettiva di questo elemento dev'essere provata autonomamente.

Sempre con riferimento ai terreni fabbricabili, si segnala la fattispecie della proprietà condivisa (comproprietà) degli stessi da parte di più individui, alcuni dei quali sprovvisti del titolo Iap o della qualifica di coltivatori diretti. Appare logico chiedersi se il beneficio intervenga anche per quei soggetti; per quanto riguardava la normativa previgente, si riteneva comunemente condivisa l'applicazione della c.d. "finzione legale" all'intera platea di proprietari, indipendentemente dalla qualifica dei soggetti stessi.

Guardando alla normativa ICI, con riferimento agli art. 2 e 9, si evidenzia inoltre incompatibilità tra il possibile impiego edilizio dell'area occupata dai terreni e la destinazione della medesima, risultandone favorita la platea di proprietari non esercitanti attività agricola in quell'area. I soggetti comproprietari vedono comunque riconosciuto il beneficio in quanto la giurisprudenza opta per interpretare sistematicamente e letteralmente le disposizioni del decreto. Affinché possa essere riconosciuto come agricolo va ricordato che devono essere rispettati tre requisiti: la titolarità del terreno da parte di un coltivatore diretto o di uno IAP, lo stesso terreno dev'essere inoltre condotto dal medesimo soggetto che ne detiene il possesso; infine, dev'essere rispettata la

---

<sup>108</sup> Corte di cassazione ordinanze: n. 3531/2018, n. 17775/2018, n. 14043/2020.

destinazione del terreno, che dev'essere sfruttato nella produzione agricola tramite l'utilizzo agro-silvo-pastorale.

Alla presenza dei requisiti in questione, il valore utile sul quale caricare l'imposta coinciderà con quanto iscritto in catasto, in virtù dell'esclusione della variabile inerente all'edificabilità, nel calcolo.

Pertanto, ne deriva che un utilizzo dell'area con finalità di attività agricola determina una fattispecie che risulta in contrasto con l'eventuale impiego a scopi edilizi, della stessa.

Appurato che l'area oggetto di discussione viene catalogata come agricola, conseguenza naturale è l'attribuzione della stessa anche ai comproprietari.

La normativa della "nuova IMU" appare invece più astrusa almeno nella sua prima forma, tanto che è stato necessario l'intervento di una risoluzione per chiarirne la questione<sup>109</sup>.

In alcuni passaggi, lasciava infatti trasparire un dubbio interpretativo (risolto dal Mef) sull'effettivo riconoscimento del beneficio in capo a soggetti titolari della medesima proprietà, con qualifiche diverse sul piano soggettivo ed oggettivo. Anche il giudizio in ambito costituzionale ha individuato nell' "elemento oggettivo" un metodo applicativo, che dev'essere quindi considerato anche in occasione della valutazione di questioni che richiedono l'intervento della normativa del comma 743 della legge 160 del 2019.

#### 4.4 Fabbricati invenduti di proprietà delle imprese (alcune novità)

Con riferimento all'imposta dovuta per il periodo corrente 2022, importanti variazioni normative sono intervenute in merito alla fattispecie inerente i fabbricati invenduti di proprietà delle imprese<sup>110</sup>. Per i periodi d'imposta precedenti, la materia dei fabbricati rimasti invenduti prevedeva infatti un regime impositivo agevolato, attuato mediante un'aliquota ridotta, mentre con riguardo all'annualità corrente (2022) il legislatore ha previsto di applicare una detassazione completa. (Già entro il 16 giugno 2022 e quindi entro la data di scadenza del primo acconto IMU, il tributo non è infatti dovuto).

---

<sup>109</sup> Risoluzione n. 2 DF 2020; è intervenuto il Mef a chiarire la questione delineando un'interpretazione della normativa, in linea con la previgente disciplina che consentiva di applicare il beneficio all'intera platea di soggetti proprietari dello stesso terreno. L'interpretazione è quella di considerare il terreno sul piano "oggettivo" (nella sua accezione agricola), tralasciando completamente la questione inerente all'edificabilità.

<sup>110</sup> Si tratta di specifici fabbricati, costruiti da imprese che non riuscendo a venderli ne detengono ancora la titolarità.



Per quanto concerne la questione inerente all'applicabilità del beneficio precedentemente all'ultimazione del fabbricato, la Corte di Cassazione si è espressa recentissimamente<sup>113</sup>. Il caso a giudizio riguardava una società acquirente di un fabbricato oggetto di ristrutturazione, (la società dopo averlo acquistato l'avrebbe ristrutturato per poi rivenderlo). I giudici si sono pronunciati negando la possibilità da parte della società di usufruire del beneficio IMU fintantoché l'immobile non fosse stato ultimato. Nello specifico l'opera di ristrutturazione non è mai stata realizzata in quanto per far partire i lavori si necessitava di una convenzione direttamente con il Comune, mai stipulata. Guardando alla disciplina IMU, l'effettiva presenza o meno della convenzione non genera però alcuna interferenza con la possibilità di usufruire o meno dell'esenzione, la questione sarebbe incentrata esclusivamente sull'effettiva ristrutturazione e conseguente vendita del fabbricato, indipendentemente dalle motivazioni che hanno di fatto "bloccato" l'inizio dei lavori.

La pronuncia della Corte nega quindi l'applicazione dell'esenzione IMU nei confronti della società in quanto l'opera di ristrutturazione non è mai intervenuta; indipendentemente dalle cause che hanno impedito lo svolgimento, non rilevanti in questa sede.

Il beneficio è sempre riconosciuto senza limitazioni temporali predefinite, fintantoché sussistano i requisiti all'applicabilità. La norma a condizione del rispetto dei requisiti considera l'applicabilità in capo a tutte le tipologie di fabbricati (es: negozio, capannone piuttosto che ufficio).<sup>114</sup>

Di fondamentale importanza risulta invece l'identificazione della figura in possesso del fabbricato, ai fini normativi rileva il possesso se in capo ad un'impresa costruttrice, non è necessario che il "core business" dell'impresa sia legato all'edilizia, è sufficiente che una generica impresa al fine del realizzo di quel determinato fabbricato sia qualificatamente il soggetto costruttore.

---

<sup>113</sup> Sentenza della Corte di cassazione n.9897 del 28 marzo 2022

<sup>114</sup> Fabio Garrini - "Per i fabbricati invenduti delle imprese dal 2022 scatta l'esenzione" – edicola Fisco – 13 maggio 2022 – p. 55-58.

Riassumendo:

L'esenzione IMU si applica se contemporaneamente i fabbricati in questione risultano:

- in possesso dell'impresa costruttrice;
- destinati alla vendita;
- non concessi in locazione.

Viene riconosciuta l'esenzione anche qualora:

- l'attività di costruttore non rappresenta il core business dell'impresa stessa;
- l'attività venga svolta "one shot" in maniera non abituale.

Beneficiarie risultano essere inoltre le imprese che non si occupano in maniera diretta, tramite lo sfruttamento di proprie risorse, della realizzazione dell'opera, ma si affidano bensì, per la realizzazione, a società terze; esse vengono considerate alla stregua degli effettivi costruttori.

#### 4.5 Una riforma del catasto è necessaria?

L'elaborato a questo punto si conclude con una riflessione sul catasto, ad oggi oggetto di numerose critiche e che rappresenta per buona parte della politica, lo strumento sul quale intervenire per migliorare l'intero impianto impositivo del sistema tributario.

Se si considera il periodo d'imposta 2021 si può notare come le critiche all'attuale sistema trovino evidenza negli importi più alti mai registrati, la tassazione immobiliare ha infatti toccato quota 35,5 mld: importo dato dalla somma del gettito IMU pari a 21,7 mld più i trasferimenti immobiliari il cui peso è pari a 13,8 mld (cifra dettata dall'effetto della forte ripresa dell'economia)<sup>115</sup>.

Il grande tema che aleggia attorno all'imposizione sul patrimonio immobiliare è rappresentato dal vetusto sistema catastale che ad oggi prevede tributi in percentuale troppo elevata e in tendenziale crescita, il cui calcolo è basato su rendite catastali non aggiornate, completamente disallineate con i valori odierni di mercato.

---

<sup>115</sup> Dario Aquaro e Cristiano Dell'Oste, "Avvio lento per il nuovo catasto – Imu, Iva e registro a 35,5 miliardi" – Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia – 13 Giugno 2022

Proprio in questi mesi si è tentato di trovare un accordo in parlamento circa una riforma fiscale, subito abbandonata, la quale prevedeva l'attribuzione di un nuovo valore (basato sul patrimonio) al valore comunemente previsto da catasto, utilizzato per la definizione dell'imposta.

La strada che mirava all'introduzione di un nuovo valore è stata però presto abbandonata, per lo meno in merito alle proposte mosse in favore all'attuazione di un ulteriore criterio patrimoniale; i nuovi orizzonti prevedono comunque l'introduzione di una nuova rendita ma tramite un doppio binario in cui una delle due strade non determina il calcolo di una base imponibile. Una strada prevede il calcolo della rendita così come determinata ad oggi mentre l'altra mira a rappresentare e valutare una realtà più attuale al passo con i tempi. La nuova rendita avrà la funzione di mostrare all'ente impositore, in relazione allo stato dell'immobile, se il tributo versato è considerato equo o se il contribuente non paga abbastanza. Questa manovra è chiaramente figlia della lotta all'evasione e punta a fornire uno strumento efficace nelle mani delle amministrazioni locali, che a quel punto potranno paragonare il valore attribuito dal mercato con il risultante del doppio binario.

Spetta poi al governo attuare un piano di verifica dell'effettiva mole di immobili e terreni insistenti sul territorio nazionale tramite un aggiornamento dei metodi e l'introduzione di nuovi sistemi di controllo. Un sistema moderno e rapido di controllo, nelle mani dell'amministrazione finanziaria e degli enti locali permette di individuare quelle classi di fabbricati identificati come: fantasma, ovvero quelli nascosti al fisco ed abusivi, nonché il finto censimento ad agricoltori di alcuni terreni in realtà adibiti all'edificabilità, così come la falsa attribuzione di categoria in catasto<sup>116</sup>.

Questo processo punta ad implementare strategie all'avanguardia che consolidino i rapporti tra gli enti che si occupano della riscossione, fornendo loro metodi di controllo adeguati.

Ne consegue una rimodulazione delle basi imponibili IMU e degli altri tributi, al rialzo, che valutano diversamente quegli edifici in cui sono incorsi lavori di ristrutturazione piuttosto che di ampliamento non comunicati a chi di dovere.

Il processo così come pensato sembra generare un ulteriore aumento dell'imposizione.

---

<sup>116</sup> Marco Mobili, Gianni Trovati, "Catasto", il parere dell'Esperto, giugno 2022

#### 4.5.1 Visione europea

La questione inerente al catasto ha in realtà portata maggiore in quanto l'Italia, essendo un Paese membro dell'Unione europea, deve rispettare quelle che sono le indicazioni dell'unione stessa, che spingono per l'attuazione di riforme sul piano fiscale volte ad agevolare lo sviluppo economico.<sup>117</sup> Ci si domanda come mai anche la commissione dell'unione preme affinché il sistema impositivo italiano superi il sistema catastale in favore di un più aggiornato criterio a valori di mercato. La spiegazione si trova analizzando globalmente il sistema attuale, la crescita economica appare frenata da una struttura mal calibrata, in particolare da un'imposizione troppo aggressiva sul mercato del lavoro che può essere abbassata proprio a scapito dell'imposizione sul patrimonio.

La chiave di volta sarebbe dettata dal riuscire a traslare il carico fiscale: dal mercato del lavoro ad altre realtà che inciderebbero in maniera minore sullo sviluppo economico del Paese. La soluzione individuata prevederebbe l'implemento del gettito fiscale derivante dal patrimonio immobiliare, (come esposto nel precedente paragrafo) attraverso l'aggiornamento di un sistema di calcolo ormai vetusto basato su valori non aggiornati; una modifica in questo senso agevolerebbe l'attuazione di un piano di crescita stabile nel lungo termine. Analizzando il peso del gettito derivante dal mercato del lavoro, con il rispettivo cuneo fiscale, si può notare come il differenziale tra i due sia più elevato in Italia rispetto alla media europea<sup>118</sup>. Guardando all'anno fiscale appena concluso infatti si segnala un valore di media OCSE<sup>119</sup> del 34,6% contro un valore italiano del 46,5%<sup>120</sup>.

Quanto residua nelle tasche degli italiani che lavorano risulta quindi inferiore alla media europea in quanto il nostro cuneo per l'anno 2021 era addirittura più elevato di qualunque tra i membri dell'OCSE (esclusi Germania, Belgio, Francia ed Austria).

Arrivando al centro del discorso, se per certi versi diminuire il gettito fiscale nei confronti dei lavoratori è utile ai fini dello sviluppo economico, allo stesso tempo esso rappresenta una delle voci di entrata più importanti e consistenti per l'economia dello Stato, in quanto

---

<sup>117</sup> Commissione Europea, Documento di lavoro dei Servizi della Commissione: relazione per paese relativa all'Italia 2022, 23 maggio 2022.

<sup>118</sup> Guida pratica immobiliare, 26 giugno 2022, "Il fisco italiano ha parecchi difetti ma perché l'Europa insiste sul catasto?"

<sup>119</sup> Organizzazione per la Cooperazione e Sviluppo Economico

<sup>120</sup> OECD, Taxing Wages 2022. Il dato citato si riferisce alla retribuzione media di un lavoratore single senza figli.

pesa per più del 50% dell'intero computo. Uno slittamento del carico in questi termini porterebbe ancora una volta a spostare l'attenzione verso la tassazione della ricchezza piuttosto che dei consumi.

Le posizioni a sostegno della bontà o meno di una tassazione che colpisce il patrimonio sono molte. La questione vista con la lente degli studi economici europei favorevoli, sembra ritenere le imposte gravanti sul patrimonio (come ad es. l'IMU) meno dannose rispetto ad altre applicabili ai redditi; poter colpire il patrimonio permette di contrastare allo stesso tempo l'evasione fiscale, essendo esso di più difficile occultazione rispetto ad un reddito.

Non va poi sottovalutata la funzione esercitata dalla tassazione patrimoniale per ciò che attiene alla redistribuzione.

Le opinioni contrastanti chiedono di considerane invece altre situazioni, come ad esempio le famiglie percettrici di redditi molto bassi costrette a adempiere comunque all'imposizione patrimoniale gravante su beni di loro proprietà. Spesso per una famiglia del ceto medio può risultare troppo pesante adempiere al mantenimento del proprio patrimonio, dove per altro è stata riposta la ricchezza guadagnata nel tempo.

Arginare questa problematica è possibile attraverso lo strumento dell'esenzione e della detrazione, mediante una modifica, come più volte detto, di un catasto che rappresenta la principale fonte di generazione di diseguaglianza.

Il sistema impositivo (patrimoniale) italiano prevede la determinazione di una base imponibile attraverso una rendita catastale attribuita allo stesso immobile oggetto di calcolo, è utile pensare al catasto come ad una sorta di inventario che racchiude l'intero parco immobiliare. L'Europa indirizza costantemente ad una revisione del catasto da parte dell'Italia, in quanto esso non viene visionato dal 1990<sup>121</sup>e così facendo si è interrotto un processo di adeguamento dei valori che avrebbe reso l'applicazione di tributi quali l'IMU, più equo.<sup>122</sup>

Se si guarda al mercato immobiliare si può notare come esso sia effettivamente in continuo movimento, con alti e bassi ma con una tendenza rialzista nel lungo termine<sup>123</sup>. Le incongruenze sul piano geografico sono molte, un 25% del parco immobiliare presenta

---

<sup>121</sup> Revisioni catastali con riferimento ai prezzi stabiliti nel biennio 1988-1989.

<sup>122</sup> F. Bortolamai, I passati tentativi di riforma del catasto italiano e la situazione attuale, Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani, 18 marzo 2022

<sup>123</sup> dal 1990 ad oggi i valori di mercato degli immobili sono infatti quasi triplicati

infatti disallineamento casale rispetto al valore attribuito dal mercato, nella maggior parte dei casi è il catasto a registrare valori più bassi e non aggiornati, sono rare le eccezioni in cui il catasto supera il valore di mercato.

Prendendo a campione metà dell'intero patrimonio italiano, i dati che si registrano mostrano per un primo raggruppamento di immobili, un disallineamento di valori pari a circa il 26% mentre per una seconda metà il disallineamento sarebbe addirittura pari al 63,9%<sup>124</sup>, va segnalato come le differenze territoriali incidano molto su questi disallineamenti.

Le conclusioni da trarre appaiono limpide: quanto più un dato immobile sarà "vecchio", tanto più sarà conveniente acquisirne la proprietà e questo discrimina una determinata classe proprietaria. Si segnala poi la questione inerente all'area geografica nella quale è situato lo stesso immobile, la probabilità di incorrere in un immobile "vecchio" si registra maggiormente in un centro storico piuttosto che in una zona periferica della città. Questo crea un paradosso per il quale un proprietario di un palazzo antico situato in un centro storico di una grande città può ritrovarsi a pagare meno imposta, *ceteris paribus*, di un altro proprietario del medesimo edificio situato però in periferia.

La disuguaglianza generata da questo sistema colpisce tendenzialmente la classe contributiva meno abbiente, ecco che riformare il sistema catastale può costituire un duplice vantaggio:

- verrebbe intrapreso un percorso volto a ridurre le iniquità di trattamento nei confronti dei patrimoni immobiliari, implementando un criterio giusto di determinazione;
- In secondo luogo, un allineamento dei valori, accompagnato da un piano di detrazioni ed esenzioni previsto per i soggetti meno abbienti, andrebbe ad aumentare il gettito per le casse dello Stato.

Questa manovra agevolerebbe inoltre lo sviluppo economico del Paese in quanto, come accennato in precedenza, maggiori entrate sul versante patrimoniale permetterebbero sgravi fiscali per i redditi da lavoro.

---

<sup>124</sup> G. Trovati, Alla lotteria del Catasto gli immobili quotati un terzo del loro valore reale, Il Sole 24 ore, 8 marzo 2022

## CONCLUSIONI

L'elaborato si conclude con una riflessione circa l'attuale collocazione del tributo all'interno dell'ordinamento italiano; non ritengo utile valutare la mera legittimità o la bontà dell'attuale imposizione patrimoniale in quanto già ampiamente chiarito dalla Corte Costituzionale ed essendo ormai pacifica la discrezionalità applicata dal legislatore nel definire i criteri sui quali basare e definire il principio fondamentale della capacità contributiva attraverso il quale il contribuente adempie agli obblighi tributari.

Urge però una valutazione più puntuale ed attenta sulla bontà dell'attuale sistema del catasto così concepito, quale strumento alla base della determinazione d'imposta. Richiamando le recentissime parole del presidente del consiglio Mario Draghi: "L'introduzione dell'ICI, l'introduzione dell'IMU, l'abolizione dell'ICI, l'introduzione della TASI, l'abolizione della TASI, sono state fatte sempre su valori inesistenti, su valori che non hanno senso, su valori di 33 anni fa. Allora questa procedura di applicare un coefficiente fisso su valori che non hanno senso per produrre numeri che non hanno senso deve finire, vogliamo trasparenza" si può constatare come sia necessaria una riforma in questi termini con i due principali scopi di allineare i valori obsoleti ad oggi espressi nel catasto e contrastare allo stesso tempo l'evasione facendo emergere gli immobili occultati al fisco.

Recenti studi statistici<sup>125</sup> hanno evidenziato infatti come attraverso l'attività di segnalazione siano emerse 1,2 milioni unità immobiliari fantasma completamente estranee al sistema catastale.

Un processo volto in questo senso ad aggiornare valori e relazioni tra gli enti con lo scopo di rendere la fiscalità più equa sembra generare alla base un aumento del livello di tassazione ma rappresenta allo stesso tempo uno degli strumenti più importanti ed efficaci per contrastare l'evasione. Il nostro Paese non può prescindere da una riforma di questa portata, in quanto è da più di trent'anni che non si attua una revisione del sistema. Gli eventi politici legati alle elezioni appena concluse vedono contestualmente l'insediamento di un nuovo governo, cui spetterà la sfida, tra le numerose questioni rilevanti cui è chiamato a rispondere, di sviluppare una riforma strutturale del fisco anche sul piano patrimoniale rendendo attuabile un programma volto ad implementare un

---

<sup>125</sup> Statistiche catastali del 2020, osservatorio del mercato immobiliare

piano condiviso di informazioni tra enti locali ed amministrazione finanziaria con il fine di eliminare i paradossi legati alle disparità di trattamento ed agevolare i Comuni nelle proprie funzioni di accertamento e riscossione.

# Bibliografia

## Monografie – Riviste – Articoli

- Guida pratica fiscale - “tributi locali” - Sistema Frizzera
- AZIENDITALIA, monografie, “la nuova IMU”
- AZIENDITALIA. Finanza e tributi (Online), anno 2017, volume 20, fascicolo 11, pagg. 925-930
- TOSI, LORIS – *Finanza locale, profili giuridici* – Giuffrè Editore – 1990
- MICHELE, MAURO – *Imposta patrimoniale e imposizione sui redditi fondiari: profili critici e possibile razionalizzazione*  
Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.2, 1° GIUGNO 2021, pag. 227
- BRIGHENTI, FAUSTA; MARTINELLI, CLAUDIO - *L'IMU nel fallimento: non sparate sul curatore*  
Bollettino tributario d'informazioni, anno 2022, volume 89, fascicolo 5, pagg. 334-335
- SALANITRO, GUIDO - *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* [Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 3 novembre 2020, n. 24295; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. II, 17 novembre 2020, n. 220] GT, anno 2021, volume 28, fascicolo 2, pagg. 127-131
- Ciò, MATTEO - *L'assoggettamento ad ICI (e ad IMU) di aree inserite in programmi di compensazione urbanistica* [Nota a sentenza] C. Cass., SSUU, 29/10/2020, n. 23902, CO.GE.SAN. c. Roma Capitale

Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, anno 2021, volume 80, fascicolo 1, pagg. 3-36

- PURPURA, ANDREA - *Debenza IMU e occupazione abusiva dell'immobile: alcune riflessioni a margine di una recente sentenza di merito*

Rivista telematica di diritto tributario, anno 2021, fascicolo 2, pagg. 998-1003

- PASSAGNOLI, FILIPPO - *La deducibilità dall'imposta sui redditi delle società dell'IMU relativa ad immobili strumentali: luci (poche) ed ombre (molte) della recente giurisprudenza costituzionale* [Nota a sentenza: Corte Cost., 4 dicembre 2020, n. 262]

Rivista telematica di diritto tributario, anno 2021, fascicolo 1, pagg. 384-390

- BEGHIN, MAURO - *La deducibilità dell'IMU ai fini IRES tra inerenza del costo e strumentalità del bene* [Nota a sentenza: C. Cost., 4 dicembre 2020, n. 262]

Corriere tributario, anno 2021, volume 44, fascicolo 4, pagg. 315-320

- TOMO, ALESSIA - *La deducibilità 'strutturale' dell'IMU: la Consulta richiama i canoni di coerenza e ragionevolezza per rimediare agli errori della decretazione d'urgenza*

Rivista telematica di diritto tributario, anno 2021, fascicolo 1, pagg. 397-405

- ZIZZO, GIUSEPPE - *La deduzione dell'IMU tra doveri costituzionali e virtù politiche* [Nota a sentenza: C. Cost., 4 dicembre 2020, n. 262]

Rassegna tributaria, anno 2021, volume 64, fascicolo 3, pagg. 780-794

- FOGAGNOLO, MAURIZIO - *La definizione di abitazione principale nell'Imu, alla luce dei recenti interventi della Corte di Cassazione*

Finanza e tributi locali, anno 2021, fascicolo 3, pagg. 3-21

- PARENTE, SALVATORE ANTONELLO - *Diritti edificatori compensativi 'in volo' e fiscalità locale: la questione della tassazione ICI/IMU* [Nota a sentenza: Cass., sez. un. civ., 29 ottobre 2020, n. 23902]

Rassegna tributaria, anno 2021, volume 64, fascicolo 2, pagg. 509-533

- SANTORO, BEATRICE - *Esenzione del pagamento dell'Imu, dal Dl rilancio alla legge di bilancio (La conversione del D.L. 137/2020, parte seconda)*  
 Guida al diritto - Settimanale di documentazione giuridica, anno 2021, volume 28, fascicolo 5, pagg. 45-49
- TREGLIA, NICOLO' - *L'esenzione IMU per l'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni diversi: problematiche interpretative e spunti di riflessione* [Nota a ordinanza: Cass., sez. VI, 24 settembre 2020, n. 20130]  
 Rivista trimestrale di diritto tributario, anno 2021, fascicolo 3, pagg. 709-723
- - *ICI-IMU*  
 Quaderni di diritto e politica ecclesiastica, anno 2021, fascicolo 3, pagg. 765-770
- PURI, PAOLO - *Parziale indeducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali? La parola di nuovo alla Consulta* [Nota a ordinanza: Comm. trib. prov. Parma, sez. III, 5 maggio 2021, n. 147]  
 GT, anno 2021, volume 28, fascicolo 8/9, pagg. 721-726
- AIUDI, BRUNO - *La ragionevolezza e la capacità contributiva, ovvero l'indeducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa e la sua incostituzionalità*  
 Bollettino tributario d'informazioni, anno 2021, volume 88, fascicolo 19, pagg. 1406-1408
- CONTRINO, ANGELO - *Vincolo di compensazione urbanistica e tassabilità dell'area ai fini ICI: osservazioni a margine di una recente sentenza delle SS.UU. rilevante anche per l'IMU* [Nota a sentenza: Cass., SS. UU., 28 ottobre 2020, n. 23902]  
 Rivista telematica di diritto tributario, anno 2021, fascicolo 1, pagg. 520-526
- ALBANESE, SALVATORE - *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 tributi locali, anno 2020, fascicolo 7, pagg. 39-46

- GIOVANARDI, ANDREA - Ancora sul principio di capacità contributiva come proiezione in ambito tributario del principio di uguaglianza: il caso dell'irragionevole (solo per l'anno 2012) indeducibilità dal reddito di impresa dell'IMU sugli immobili strumentali (Osservazione a Corte cost., 4 dicembre 2020, n. 262)  
Giurisprudenza costituzionale, anno 2020, volume 65, fascicolo 6, pagg. 3128-3137
- SANTORO, BEATRICE - Cancellata la seconda rata Imu per altre categorie di immobili (D.L. 9 novembre 2020 n. 149)  
Guida al diritto - Settimanale di documentazione giuridica, anno 2020, volume 27, fascicolo 47, pagg. 49-51
- ZAMMARCHI, STEFANIA - Comproprietari di aree edificabili: la nuova IMU esige il requisito soggettivo per godere della fictio juris  
Finanza e tributi locali, anno 2020, fascicolo 10, pagg. 20-26
- DEBENEDETTO, GIUSEPPE - I coniugi che risiedono in Comuni diversi non sono esenti dall' Imu  
Finanza e tributi locali, anno 2020, fascicolo 11, pagg. 37-42
- AMENDOLAGINE, VITO - La convivente more uxorio affidatario della casa familiare con prole minorenni diventa il soggetto passivo dell'Imu. Cassazione Civile, Sez. Trib., 30 aprile 2019, n. 11416  
Corriere giuridico, anno 2020, volume 37, fascicolo 2, pagg. 171-176
- TURIZZIANI, MAURO - Cumulabili le agevolazioni IMU per i fabbricati inagibili e per i fabbricati di interesse storico  
Finanza e tributi locali, anno 2020, fascicolo 10, pagg. 45-48
- ZAMMARCHI, STEFANIA - La definizione di fabbricato nella "nuova" Imu esclude i collabenti  
Finanza e tributi locali, anno 2020, fascicolo 12, pagg. 15-19

- ZAMMARCHI, STEFANIA - Esenzione dell'acconto IMU 2020 per il settore turistico  
Finanza e tributi locali, anno 2020, fascicolo 7, pagg. 47-50
- MIRTO, PASQUALE - Forse conclusa la querelle IMU sugli immobili con contratto di leasing risolto, ma non riconsegnati  
Finanza e tributi locali, anno 2020, fascicolo 9, pagg. 9-15
- RIGHI, EUGENIO - IMU e immobile concesso in leasing con risoluzione anticipata ma senza la formale restituzione del bene al locatore  
Bollettino tributario d'informazioni, anno 2020, volume 87, fascicolo 22, pagg. 1692-1693
- ROSSI, MARCO - Incentivo al recupero dell'evasione TARI e IMU  
Finanza e tributi locali, anno 2020, fascicolo 4, pagg. 12-16
- DEBENEDETTO, GIUSEPPE - La nuova IMU e le novità per comuni e contribuenti  
Finanza e tributi locali, anno 2020, fascicolo 3, pagg. 35-41
- CINIERI, SAVERIO - Pagamento seconda rata Imu: scadenza ferma al 16 dicembre (D.L. 30 novembre 2020 n. 157)  
Guida al diritto - Settimanale di documentazione giuridica, anno 2020, volume 27, fascicolo 50, pagg. 66-67
- GIRELLI, GIOVANNI - Potere regolamentare del comune, 'nuova' IMU e aree fabbricabili  
Rivista trimestrale di diritto tributario, anno 2020, fascicolo 3, pagg. 557-578
- GLENDI, GRAZIELLA - Soggettività passiva IMU al solo assegnatario dell'ex casa coniugale? [Nota a sentenza: Comm. trib. reg. Emilia Romagna, sez. XI, 10 gennaio 2020, n. 88]  
GT, anno 2020, volume 27, fascicolo 6, pagg. 558-564

- CORASANITI, GIUSEPPE - Soggettività passiva IMU nel 'leasing' immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle SS.UU. [Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 19 novembre 2019, n. 29973]  
Corriere tributario, anno 2020, volume 43, fascicolo 6, pagg. 595-602
- GAMBI, LORENZO - Il tributo IMU nel concordato preventivo con cessione dei beni [Nota a sentenza: Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sez. II, 23 ottobre 2019, n. 241/2/19]  
Il fallimento e le altre procedure concorsuali, anno 2020, volume 42, fascicolo 8/9, pagg. 1144-1147
- SAPONARO, FABIO - La vexata quaestio della soggettività passiva IMU nell'ipotesi di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare per inadempimento dell'utilizzatore  
Rivista giuridica dell'edilizia, anno 2020, volume 63, fascicolo 4, pagg. 239-260
- MIRTO, PASQUALE - L'Agenzia del Demanio non è esente da ICI/IMU  
Finanza e tributi locali, anno 2019, fascicolo 3, pagg. 29-36
- CARPENEDO, CRISTINA - Canoni concordati: adempimenti per l'applicazione delle agevolazioni fiscali IMU  
Finanza e tributi locali, anno 2019, fascicolo 11, pagg. 35-40
- MARTELLI, ALESSIA - La Corte di cassazione sulla mancanza di soggettività fiscale del trust, ai fini icip / imu e in generale  
Trusts e attività fiduciarie, anno 2019, volume 20, fascicolo 6, pagg. 660-665
- MORETTI, MARCELLO - L'esenzione dell'IMU per le attività didattiche svolte dagli enti non commerciali: analisi di alcune recenti sentenze della Commissione tributaria provinciale di Bergamo  
Bollettino tributario d'informazioni, anno 2019, volume 86, fascicolo 10, pagg. 795-798

- RIGHI, EUGENIO - Esenzione IMU-TASI per le abitazioni principali e vicende familiari dei titolari degli alloggi  
 Bollettino tributario d'informazioni, anno 2019, volume 86, fascicolo 2, pagg. 100-101
  
- - ICI-IMU  
 Quaderni di diritto e politica ecclesiastica, anno 2019, fascicolo 3, pagg. 715-716
  
- QUATTROCCHI, ANDREA - Imposizione ai fini IMU di aree edificabili e rilevanza dei piani paesaggistici  
 Rivista trimestrale di diritto tributario, anno 2019, fascicolo 4, pagg. 869-894
  
- DEBENEDETTO, GIUSEPPE - IMU leasing: imposta a carico del concedente in caso di risoluzione anticipata  
 Finanza e tributi locali, anno 2019, fascicolo 8, pagg. 17-22
  
- PENNAROLA, CARLO - Non esenti da ICI e da IMU gli alloggi di proprietà degli enti di edilizia popolare (ALER - ATC - ATER) ([Nota a sentenza], Corte di Cassazione, Sez. trib., 25 luglio 2019, n. 20135 (ord.))  
 Rivista giuridica dell'edilizia, anno 2019, fascicolo 5, pagg. 1387-1388
  
- PURI, PAOLO - La prima volta della Cassazione su IMU e risoluzione anticipata del contratto di leasing [Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 17 luglio 2019 n. 19166; Cass., sez. trib., 22 maggio 2019 n. 13793]  
 GT, anno 2019, volume 26, fascicolo 8/9, pagg. 691-696
  
- CORASANITI, GIUSEPPE - 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 del leasing immobiliare  
 Diritto e pratica tributaria, anno 2019, volume 90, fascicolo 5, pagg. 2163-2186

- MIGLIO, CLAUDIO; ANTONINI, PIERLUIGI - Soggettività passiva IMU e mancata restituzione dell'immobile in leasing: approdo 'incerto' in Cassazione [Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 17 luglio 2019, n. 19166]  
Corriere tributario, anno 2019, volume 42, fascicolo 10, pagg. 893-900
- ZAMMARCHI, STEFANIA - Il soggetto passivo IMU in presenza di trust: l'intervento della Cassazione trova un diverso presupposto  
Finanza e tributi locali, anno 2019, fascicolo 12, pagg. 22-27
- ZAMMARCHI, STEFANIA - Tassazione ICI/IMU dei fabbricati di enti pubblici  
Finanza e tributi locali, anno 2019, fascicolo 6, pagg. 5-10
- GLENDI, GRAZIELLA - Agevolazione ICI/IMU per abitazione principale e separazione di fatto dei coniugi [Nota a ordinanza: Cass., sez. VI-T, 17 maggio 2018, n. 12050]  
Corriere tributario, anno 2018, volume 41, fascicolo 37, pagg. 2850-2857
- BUONO, DOMENICO - Agevolazioni IMU per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola  
Corriere tributario, anno 2018, volume 41, fascicolo 13, pagg. 1046-1050
- MIRTO, PASQUALE - Le agevolazioni IMU per le società agricole  
Finanza e tributi locali, anno 2018, fascicolo 9, pagg. 5-11
- DULCETTI, ANGELA - Brevi annotazioni sulla esenzione degli enti non commerciali dell'ICI e dell'IMU  
Bollettino tributario d'informazioni, anno 2018, volume 85, fascicolo 15/16, pagg. 1183-1185
- GERACI, ROSA MARIA - L'esenzione dall' imu per gli edifici degli enti ecclesiastici sotto la lente dei giudici europei  
Diritto e pratica tributaria, anno 2018, volume 89, fascicolo 6, pagg. 2644-2644

- LOVISETTI, MAURIZIO - Esenzione IMU per gli immobili concessi in comodato a terzi? [Nota a sentenza: Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. II, 25 ottobre 2017, n. 271]  
 GT, anno 2018, volume 25, fascicolo 3, pagg. 274-277
  
- RIGHI, EUGENIO - I fabbricati iscritti in catasto come 'collabenti' non sono soggetti a tassazione agli effetti dell'ICI e dell'IMU  
 Bollettino tributario d'informazioni, anno 2018, volume 85, fascicolo 12, pagg. 939-940
  
- - ICI - IMU  
 Quaderni di diritto e politica ecclesiastica, anno 2018, fascicolo 3, pagg. 765-809
  
- RUSSO, PASQUALE; MENCARELLI, ENRICA - Immobili strumentali e deducibilità dell'IMU dall'IRES [Nota a sentenza: Comm. trib. prov. Parma, sez. I, 5 luglio 2018, n. 271]  
 Corriere tributario, anno 2018, volume 41, fascicolo 36, pagg. 2757-2765
  
- COLANTONIO, ANGELA - IMU e TASI non dovute per gli immobili occupati abusivamente [Nota a sentenza: Comm. trib. prov. Roma, sez. XLII, 28 novembre 2017, n. 25506]  
 Corriere tributario, anno 2018, volume 41, fascicolo 18, pagg. 1440-1444
  
- GIRELLI, GIOVANNI - Procedure concorsuali e liquidazione dell'IMU  
 Rassegna tributaria, anno 2018, volume 61, fascicolo 1, pagg. 11-28
  
- FORTE, NICOLA - Proroga della cedolare secca al 10% ed esenzione integrale IMU per gli immobili colpiti da sisma  
 Corriere tributario, anno 2018, volume 41, fascicolo 6, pagg. 421-424

- CANÈ, DANIELE - Sulla deduzione di imposta da imposta: l'indeducibilità dell'IMU dall'imposta sui redditi delle società davanti alla Corte costituzionale [Nota a ordinanza: Comm. Prov. Parma, sez. I, 5 luglio 2018, n. 271]  
 Rassegna tributaria, anno 2018, volume 61, fascicolo 4, pagg. 803-820
  
- MIRTO, PASQUALE - Le agevolazioni IMU per le società agricole  
 Finanza e tributi locali, anno 2017, fascicolo 12, pagg. 5-10
  
- FUVIANO, SILVIO - Aspetti critici e problematiche ancora irrisolte in tema di accatastabilità e conseguente assoggettabilità ad ICI e IMU di un impianto eolico  
 Bollettino tributario d'informazioni, anno 2017, volume 84, fascicolo 11, pagg. 848-853
  
- DE GREGORIO, FAUSTINO - Brevi note in materia di esenzione Imu per gli istituti religiosi. Attualità ed orientamenti interpretativi  
 Diritto e pratica tributaria, anno 2017, volume 88, fascicolo 4, pagg. 1713-1731
  
- SERVIDIO, SALVATORE - La convenzione con il comune non può derogare gli obblighi ICI/IMU  
 Azienditalia. Finanza e tributi (Online), anno 2017, volume 20, fascicolo 7, pagg. 652-656
  
- GIRELLI, GIOVANNI - Dubbi in materia di base imponibile Imu  
 Diritto e pratica tributaria, anno 2017, volume 88, fascicolo 3, pagg. 1004-1026
  
- ALLENA, MARCO - Giudici di merito ed interpretazione adeguatrice: la CTR Piemonte segue le indicazioni della consulta in tema IMU ed immobili-merce [Nota a sentenza: Comm. trib. reg. Piemonte, sez. IV, 26 gennaio 2017, n. 155]  
 GT, anno 2017, volume 24, fascicolo 3, pagg. 257-262

- DEL VAGLIO, MARIO; POZZO, ALBERTO - ICI/IMU per gli immobili ecclesiastici: adeguamento ai principi comunitari [Nota a sentenza: Comm. trib. prov. Milano, sez. XII, 7 febbraio 2017, n. 1091]  
GT, anno 2017, volume 24, fascicolo 7, pagg. 622-629
- ANTONINI, PIERLUIGI - Imponibilità IMU dei fabbricati in costruzione: la giurisprudenza di merito si allinea a quella di legittimità [Nota a sentenza: Comm. trib. prov. Sondrio, sez. II, 30 gennaio 2017, n. 18]  
GT, anno 2017, volume 24, fascicolo 8/9, pagg. 718-721
- ZAMMARCHI, STEFANIA - Imposizione ICI/IMU/TASI degli immobili utilizzati dalle scuole paritarie  
Finanza e tributi locali, anno 2017, fascicolo 12, pagg. 10-16
- CUZZOLA, ENZO - L'IMU nel caso del comodato concesso ai parenti  
Finanza e tributi locali, anno 2017, fascicolo 7/8, pagg. 29-31
- LOVISETTI, MAURIZIO - Il mancato uso dell'immobile non ostacola di per sé l'esenzione ICI/IMU per gli enti non commerciali [Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 12 ottobre, 2016, n. 20516]  
Corriere tributario, anno 2017, volume 40, fascicolo 5, pagg. 395-400
- DEL VAGLIO, MARIO - Le piattaforme petrolifere sono soggette ad ICI/IMU? [Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 30 settembre 2016, n. 19510]  
Corriere tributario, anno 2017, volume 40, fascicolo 2, pagg. 146-149
- LATELLA, ANGELA - *Riduzioni ed esenzioni per IMU, TASI, IRAP e per i tributi locali e regionali*  
Azienditalia. Finanza e tributi (Online), anno 2017, volume 20, fascicolo 11, pagg. 925-930

- DEL VAGLIO, MARIO - Le società di cartolarizzazione degli immobili pubblici non sono soggette a ICI, IMU e TARI [Nota a sentenza: Cass., sez. trib., 7 dicembre 2016, n. 25152]

Corriere tributario, anno 2017, volume 40, fascicolo 10, pagg. 793-796

# Sitografia

- [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it)

- [www.uil.it/lavoro italiano](http://www.uil.it/lavoro_italiano)

- [www.tuttotributi.it](http://www.tuttotributi.it)

# Giurisprudenza

- art. 1, legge 160/2019;
- art. 6, D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992;
- art. 3, co. 53, legge n. 662 del 23 dicembre 1996;
- art. 1, comma 739, legge n. 160 del 2019;
- art. 2, co. 1, lett b), D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992;
- art. 4, co. 12-quinquies, D.L. 2/3/2012, N.16 (convertito con modifica in L. 26/4/2012, n.44);
- D.lgs. del 9/11/1998, n. 427;
- art. 3 del D.lgs. 504/1992;
- art. 1, co. 579, Legge 27 dicembre 2017, n.205;
- art. 7, co. 3, D.L. 11 Luglio 1992, n.333;
- art. 3, co. 51, Legge 23 dicembre 1996, n.662;
- D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445;
- art. 3, D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992;
- art. 2 lett O) della legge n. 42/2009;
- art. 67 D.P.R. n. 600/1973;
- art. 163 TUIR;
- art. 43 TUIR;
- art. 8 del D.lgs. n. 23/2011;
- art. 9, comma 9, D.lgs. n. 23/2011;
- art.1, Legge n. 160/2019, c. 741, secondo periodo;
- art. 5 decies, D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 convertito, con modifica, dalla Legge 17 dicembre 2021, n.215;

- art. 8, comma 2, D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504;
- art. 53 della Costituzione;
- art. 42 Costituzione;
- art. 2484, co. 1, n. 6 del Codice civile;
- ex art. 183, comma 2, d.P.R. n. 917/1986;
- art. 817 Codice civile;
- art 981 Codice civile;
- art 1021 Codice civile;
- art 1022 Codice civile;
- art. 480 Codice civile;
- Risoluzione n. 2 DF 2020;
- Corte di cassazione, sentenza del 28 marzo 2022, n. 9897;
- Corte di cassazione, sentenza del 15 maggio 2000, n. 6231;
- Corte di cassazione, sentenza del 22 maggio 2019, n. 13793;
- Corte di cassazione, sentenza del 3 dicembre 2008, n. 483;
- Corte di cassazione, sentenza del 24 ottobre 2005, n. 20575;
- Corte di cassazione, sentenza del 17 giugno 2005, n. 13077;
- Corte di cassazione, ordinanza del 14 febbraio 2018, n. 3531;
- Corte di cassazione, ordinanza del 24 gennaio 2018, n. 1775;
- Corte di cassazione, ordinanza del 7 luglio 2020, n. 14043;
- Corte di cassazione, ordinanza del 13/5/2021, n. 12852;
- Corte costituzionale, sentenza del 1997, n. 11;
- Corte costituzionale, sentenza del 31 marzo 1965, n. 16;
- Corte costituzionale, sentenza del 1997, n.111;
- Comm. Trib. Reg. per il Lazio Sezione/Collegio 2, Sentenza del 8/6/2021, n. 2858;
- Tar Toscana, sentenza del 20 marzo 2008, n. 411;
- Consiglio di Stato, sen V del 24 aprile 2013, n. 2278.