

Riforma fiscale

Incostituzionale l'IMU sugli immobili occupati abusivamente: ma qual è il “possesso rilevante” ai fini IMU?

di Luigi Lovecchio (*)

Con la sentenza n. 60/2024, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disciplina IMU nella parte in cui non prevede l'esenzione per gli immobili occupati abusivamente. Esenzione introdotta solo a decorrere dal 1° gennaio 2023 per espressa previsione normativa innovativa, dunque con efficacia irretroattiva. Sebbene la Consulta abbia espressamente precisato di non voler intervenire sulla perimetrazione della nozione di possesso rilevante ai fini IMU, indicazioni di principio sono senz'altro rinvenibili nei passaggi della sentenza ove si afferma l'assenza della capacità contributiva in capo ad un proprietario “spogliato del possesso”. Gli effetti della pronuncia sono destinati a incidere sui fondamentali dell'imposta, quantomeno sotto il profilo della insufficienza del mero criterio della titolarità formale dell'immobile per ravvisare la soggettività passiva: ciò che conta è che il titolare del bene abbia un potere effettivo di disposizione del bene.

1. Premessa

Gli immobili occupati abusivamente, in quanto tali non utilizzabili né disponibili per il proprietario, non possono essere assoggettati a IMU, perché ciò contrasterebbe con gli artt. 3 e 53 della Costituzione. Con la sentenza n. 60/2024, la Corte costituzionale pone dei limiti ad un orientamento sino a ieri tetragono della Corte di cassazione, in materia di presupposto impositivo del tributo comunale, accogliendo le istanze provenienti dallo stesso Massimo Consenso di legittimità. Nell'ordinanza n. 9957/2023, la Cassazione aveva infatti sollevato la questione di legittimità costituzionale della disciplina dell'IMU, nella parte in cui, in base al diritto vivente, non prevede l'**esenzione per gli immobili occupati abusivamente**, introdotta solo a decorrere dal 1° gennaio 2023, ad opera dell'inserimento della lett. g-bis) al comma

759 dell'art. 1, Legge n. 160/2019. Il giudice delle leggi ha recepito i dubbi della Suprema Corte, portandoli alla naturale conseguenza della **declaratoria di illegittimità costituzionale** della normativa di riferimento.

Sebbene la sentenza della Consulta abbia espressamente precisato di non voler intervenire sulla perimetrazione della nozione di **possesso rilevante ai fini del tributo comunale**, non vi è dubbio che gli effetti della pronuncia sono destinati a incidere sui fondamentali dell'imposta, quantomeno sotto il profilo della **insufficienza** del mero criterio della **titolarità formale dell'immobile** per ravvisare la soggettività passiva. Non è dunque difficile prevedere che la medesima questione di costituzionalità possa essere riproposta nel prossimo futuro anche per altre fattispecie, di dubbia compatibilità con i canoni costituzionali, con l'augurio che la Con-

(*) Docente a contratto di Diritto tributario avanzato presso l'Università Roma Tre e Dottore commercialista in Bari.

Approfondimento IMU

sulta possa cogliere, in quella sede, l'occasione per precisare meglio i connotati di ammissibilità di un tributo patrimoniale sugli immobili.

2. Presupposto dell'IMU

A monte della questione affrontata dai giudici di vertice, si pone la corretta individuazione del presupposto impositivo dell'IMU, che peraltro non si differenzia, in termini, dal precedente dell'ICI.

Al riguardo, è noto come la **normativa di riferimento**, a partire dal D.Lgs. n. 504/1992, abbia sempre richiamato il **"possesso" dei beni immobili**.

Al riguardo, parte della dottrina (1) ha ritenuto che, in assenza di diverse specificazioni nella legge tributaria, si dovesse assumere come naturale criterio di orientamento la nozione di possesso ricavabile dal **Codice civile** (2). Ciò comportava la necessità di collegare la soggettività passiva alla contestuale presenza, per un verso, della **titolarità formale** del bene che doveva però abbinarsi, nel contempo, al potere di esercitare effettivamente i **diritti possessori** del proprietario sul bene immobile oggetto di imposizione. Secondo un'altra prospettazione (3), occorreva invece valorizzare la natura tributaria del prelievo fondato sul possesso per connettervi a quest'ultimo la funzione di rappresentare una situazione astrattamente idonea alla **produzione del reddito in capo al bene immobile**. Si tratta di un orientamento suggestivo coerente con la tradizionale impostazione tributaristica che vuole che l'imposta patrimoniale sia corrisposta attingendo ai proventi ritraibili dai beni oggetto di imposizione, poiché diversamente il tributo si tradurrebbe in una progressiva espropriazione del contribuente (4).

La **giurisprudenza della Cassazione** è stata invece sin dall'inizio ferma nel ricollegare la nozione di possesso all'esistenza di un diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento - per la precisione, i diritti d'uso, usufrutto, abitazione e superficie. In sostanza, secondo l'impostazione seguita dalla Corte, il fatto che il legislatore abbia selezionato un **numero chiuso di**

diritti reali cui ricollegare la soggettività passiva costituisce indice inequivoco della circostanza che si è voluto attribuire un **nesso inscindibile** tra **titolarità del bene** e **possesso rilevante** ai fini impositivi. Detto in altri termini, l'esistenza della titolarità formale del bene è di per sé indice sufficiente a ritenere integrata la soggettività passiva del tributo comunale, senza che rilevino né la detenzione né l'idoneità del bene alla produzione di reddito.

L'ordinanza di rimessione alla Consulta contiene una puntuale rassegna delle pronunce di legittimità espresive di tale criterio di diritto, considerato oramai **diritto vivente** o **ius receptum**. Si pensi ad esempio, all'applicazione dell'imposta:

- nei riguardi delle unità immobiliari occupate d'urgenza in **pendenza di esproprio** (5);
- alle unità immobiliari oggetto di **sequestro conservativo** (6);
- agli immobili oggetto di contratti di **locazione finanziaria risolti per inadempimento** del conduttore e non ancora liberati da questi, e dunque non nella disponibilità della società concedente, in capo alla quale va comunque rinvenuta la soggettività passiva (7);
- alle unità oggetto di **occupazione abusiva** (8). Si tratta di ricostruzione normativa che ha senza dubbio il pregio di semplificare la soluzione dei casi controversi ma, come tutte le soluzioni semplici, ha il difetto di creare nel contempo situazioni che vengono percepite dai consociati (9) come profondamente ingiuste.

3. Ordinanza di remissione

La Corte di cassazione, nella su citata ordinanza n. 9957/2023, è stata investita di una vicenda abbastanza emblematica delle criticità interpretative prima enunciate. Si era infatti in presenza di **unità immobiliari occupate abusivamente**, in relazione alle quali il proprietario si era prontamente attivato promuovendo una pluralità di giudizi, sia in sede penale che in sede civile. Con riferimento ai primi, la società proprietaria aveva ottenuto il **sequestro preventivo degli immobili** occupati e l'**ordinanza di sgombero**

(1) Per una rassegna sull'argomento si vedano G. Marini - *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, pag. 79 ss., e S. Dorigo, "Il presupposto e la nozione di possesso", in E. Della Valle - V. Ficari - G. Fransoni - G. Marini (a cura di), *L'imposta municipale propria*, Torino, 2022, pag. 75 ss.

(2) Artt. 1140 ss., c.c.

(3) G. Marini - op. cit., pag. 127 ss.

(4) *Ibidem* pag. 127.

(5) Cass. civ. n. 29195/2017.

(6) Cass. civ. n. 8057/2021.

(7) Cass. civ. n. 25249/2019.

(8) Cass. civ. n. 29868/2021.

(9) E non solo da questi come testimonia la Corte costituzionale.

degli stessi. Lo sgombero, tuttavia, non aveva potuto essere eseguito per ragioni di ordine pubblico, in quanto era stato ritenuto necessario individuare previamente dei locali dove spostare gli occupanti abusivi. Nel contempo, la società aveva anche promosso una controversia contro lo Stato italiano davanti alla Corte europea dei diritti dell'uomo, per **violazione dei diritti proprietari**, motivata dal fatto che lo Stato non aveva assolto compiutamente alla sua funzione di tutela della proprietà, non avendo attuato la liberazione delle unità immobiliari in questione per proprie inefficienze. Quest'ultimo giudizio si era chiuso con la condanna al risarcimento del danno subito dalla società.

In tale contesto davvero problematico, la società contribuente aveva inoltrato **istanza di rimborso dell'IMU versata**, assumendo per l'appunto **l'insussistenza del presupposto impositivo**. La vicenda, dopo alterni risultati, è quindi giunta all'esame della Corte di cassazione che ha preso le mosse, come sopra ricordato, dalla ricognizione delle consolidate posizioni della giurisprudenza di vertice in ordine al presupposto del tributo immobiliare locale. Constatato quindi che, alla luce di tale orientamento, qualificato in termini di **diritto vivente**, la soluzione della vicenda contenziosa non avrebbe potuto che essere nel senso della conferma della **debenza del tributo**, la Corte si è interrogata sulla coerenza di detta conclusione rispetto ai principi costituzionali.

Nell'ordinanza di rimessione viene peraltro ricordato come, a decorrere **dal 1° gennaio 2023**, la nuova lett. g-bis), inserita nel testo dell'art. 1, comma 759, Legge n. 160/2019, ad opera della Legge di bilancio 2023 (10), stabilisca l'**esenzione** "degli immobili non utilizzabili né disponibili", per i quali sia stata presentata denuncia all'Autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, secondo comma, o 633 del Codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata **presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale**. Il soggetto passivo comunica al comune interessato, secondo modalità telematiche stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione. Analoga comunicazione deve essere trasmessa

allorché cessa il diritto all'esenzione". Tale disposizione, tuttavia, è stata correttamente ritenuta ininfluente ai fini della soluzione della controversia, stante la sua natura indubbiamente innovativa e non interpretativa.

Tornando alla motivazione della richiesta di intervento della Consulta, il Massimo Consenso ha ricordato, in particolare, che il **principio di capacità contributiva** richiede che l'indice di contribuzione selezionato dal legislatore sia dotato di effettività, certezza e attualità. In forza del criterio sussunto nell'art. 3 della Costituzione, inoltre, è necessario che a situazioni differenti siano correlati trattamenti diseguali, e viceversa. Ne deriva che in presenza di unità immobiliari nei riguardi delle quali al proprietario sia impedito di esercitare qualsivoglia potere possessorio è dubbio che si possa ravvisare un **indicatore effettivo ed attuale di ricchezza** da assoggettare a imposizione. È interessante rilevare come, a supporto delle argomentazioni per sollevare la questione di legittimità costituzionale, la Cassazione abbia altresì fatto riferimento al collegamento tra l'ICI/IMU e il **godimento dei servizi comunali** - quali il verde e l'illuminazione pubblica -, a suo tempo valorizzate dalla Consulta (11), che dimostrerebbe l'esigenza che il tributo colpisca una situazione imponibile in grado di manifestare un **collegamento**, seppure **astratto o ipotetico**, alla suddetta fruizione dei servizi pubblici. Viene inoltre osservato, in punto di compatibilità con l'art. 3 della Costituzione, che l'assoggettamento ad imposta dell'immobile occupato abusivamente rivela una **ingiustificata disparità di trattamento** rispetto alla situazione, ad esempio, degli **immobili inagibili o inabitabili**, in relazione ai quali è invece prevista la riduzione a metà dell'imponibile (12). Mentre per il primo, infatti, sussiste una indisponibilità assoluta del bene, per i secondi tale indisponibilità è certamente, in concreto, di grado inferiore.

Le argomentazioni che precedono hanno pertanto indotto la Corte di cassazione a sollevare la questione di legittimità costituzionale.

4. Sentenza della Consulta

La Corte costituzionale ha accolto le doglianze della Cassazione, seppure avendo cura di delimitare l'ambito e la portata della decisione di illegittimità. Si afferma infatti preliminarmente

(10) Legge n. 197/2022.

(11) Corte cost. n. 111/1997.

(12) Art. 1, comma 747, lett. b), Legge n. 160/2019.

Approfondimento

IMU

che le conclusioni raggiunte sono indipendenti “dalla nozione di possesso cui debba farsi riferimento a proposito dell’IMU”. E più oltre si precisa ulteriormente, a voler rimarcare la pecularità del caso esaminato, che si è in presenza di **immobili occupati abusivamente** in relazione ai quali il proprietario ha sporto tempestiva **denuncia all’Autorità giudiziaria penale**. Ciononostante delle indicazioni di principio sono senz’altro rinvenibili, nei passaggi della sentenza ove si afferma l’**assenza della capacità contributiva** in capo ad un **proprietario “spogliato del possesso”** o ancora laddove, nella parte propriamente dispositiva, si mutuano le medesime espressioni letterali adottate nella novella del 2022, elevandole però a criterio di costituzionalità, a mente delle quali “non sono soggetti all’imposta municipale propria, per il periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli **immobili non utilizzabili né disponibili**”. Ne deriva, in prima battuta, che il criterio della **mera titolarità formale** elaborato dalla Corte di cassazione per giustificare il presupposto dell’imposta non può essere accolto sempre e comunque. È necessario che ad esso **si accompagni** la possibilità concreta, e non meramente teorica, dell’**esercizio delle azioni possessorie**. Qui si fermano però le certezze e si aprono gli interrogativi sui possibili riflessi della dichiarazione di incostituzionalità, al di là della specifica fattispecie degli immobili occupati abusivamente.

Il pensiero corre ad esempio agli **immobili sequestrati o oggetto di occupazione d’urgenza**, in pendenza di procedimento di esproprio. In entrambe le situazioni, la soggezione a IMU è stata motivata solo con il suddetto collegamento alla titolarità formale del bene. Nel caso dell’occupazione d’urgenza, inoltre, si è supportata l’imponibilità in capo al proprietario anche

con il diritto di questi di vedersi indennizzare l’occupazione medesima.

Ora, premesso che in caso di sequestro, seguito da confisca, tale diritto indennitario non sussiste neppure, vi è tuttavia da chiedersi se questo sia sufficiente di per sé a legittimare l’applicazione di un tributo immobiliare. Se si conferma l’impostazione tradizionale (13), secondo cui nei tributi patrimoniali è irrilevante il fatto che il bene colpito sia o meno suscettibile di produrre reddito, allora diventa decisivo stabilire unicamente se il proprietario del bene è nelle condizioni di esercitare i suoi diritti possessori, e tale a nostro avviso non è il diritto a percepire un indennizzo proprio in ragione della spoliazione delle facoltà connesse alla titolarità dell’immobile. In proposito, ragionando ovviamente per assurdo, non può sottacgersi come anche la società protagonista della vicenda culminata nella sentenza della Consulta è stata indennizzata, proprio in ragione della grave compressione subita dal suo diritto di proprietà, per effetto della sentenza della CEDU, ma questo non ha ovviamente in alcun modo precluso il suo diritto all’esclusione da imposta. Senza contare che, sempre argomentando in linea puramente teorica, anche in caso di occupazione abusiva di immobili sussiste il diritto del proprietario ad essere indennizzato.

Ciò che conta, pertanto, è che il titolare del bene abbia un **potere effettivo di disposizione del bene** e non debba invece solo subire le decisioni e i comportamenti di altri, in ordine alla destinazione e all’uso dell’immobile.

Non resta che augurarsi che in occasione di prossime probabili rimessioni di nuove questioni di legittimità costituzionale, attinenti a fattispecie dubbie come quelle innanzi proposte, la Consulta colga l’occasione per affrontare *ex professo* il tema della **definizione di “possesso”** nell’ambito di un tributo patrimoniale.

(13) Sinora seguita costantemente dalla Corte di cassazione, come ricordato in apertura.