

# L'occupazione abusiva sugli immobili fino all'anno 2022 non rientra nei casi di esenzione dall'IMU

(CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA di II grado Firenze, Sez. VI - Sent. n. 137 del 16 febbraio 2023)

**IMU - Soggetti passivi - Occupazione abusiva di beni immobili fino all'anno 2022 - Titolarità formale dell'immobile - Rilevanza - Utilizzo o fruttuosità del bene - Irrilevanza - Esenzione dal 1° gennaio 2023 - Irretroattività**

*L'occupazione abusiva dei beni immobili assoggettabili all'IMU non fa venir meno l'obbligo di pagamento, susseguente in capo al soggetto passivo, in quanto l'illegittima occupazione di un immobile non può rientrare nei casi di esenzione, poiché la disciplina riconferma l'imposta alla formale titolarità del diritto reale di proprietà o di godimento del bene e non all'utilizzo o alla fruttuosità del bene stesso. L'esenzione è invece prevista dal 1° gennaio 2023, in virtù della novella non retroattiva contenuta nella Legge n. 197/2022 (Legge di bilancio per l'anno 2023).*

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IMU, anno 2017)

## Svolgimento del processo

1. Azienda U. propone appello avverso la sentenza n. 407/21 pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze, Sezione I, il 28 giugno 2021.

1.1. Espone che aveva impugnato l'avviso di accertamento per mancato versamento IMU in relazione ad un immobile sito in Via S. nel Comune di Calenzano relativo all'anno 2017, eccependo - tra l'altro - di non essere tenuta al versamento dell'imposta in virtù della circostanza che il fabbricato in questione è stato sottoposto a sequestro *ex art. 321 comma 3-bis c.p.p.* dal 23 febbraio 2016 fino al 20 settembre 2017 - in quanto abusivamente occupato - e solo grazie al suo dissequestro e restituzione da parte del Tribunale di Prato la ricorrente ne ritornava nel legittimo possesso.

Ha eccepito anche il difetto di sottoscrizione dell'atto impugnato, per inosservanza dei requisiti minimi che devono possedere gli atti di accertamento dei tributi locali di cui all'art. 1 comma 162 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296. Inoltre, ha censurato la motivazione del provvedimento che avrebbe utilizzato formule generiche e standardizzate, nonché la violazione del principio del contraddittorio.

1.2. Resisteva il Comune di Calenzano chiedendo la reiezione del ricorso con vittoria di spese, sostenendo, innanzitutto, la legittimità della sottoscrizione ai sensi dell'art. 1 comma 87 della Legge n. 549 del 1995, la quale non prevede che all'atto impositivo debba essere allegato il provvedimento che autorizza la sostituzione della firma autografa con l'indicazione a stampa, ma richiede solo il richiamo della fonte dei dati che abilita tale modalità procedimentale.

1.3. La CTP respingeva il ricorso, rilevando che l'occupazione abusiva non fa venir meno l'obbligo sussistente in capo

al possessore, non essendovi stata alcuna *interversio possessionis*.

Né il sequestro penale comporta il venir meno dell'obbligo contributivo.

Sotto il profilo procedurale, la sottoscrizione appare rispettosa della disciplina di cui all'art. 1 comma 87 della Legge n. 549 del 1995, che prevede solo il richiamo della fonte dei dati che abilita all'utilizzo della modalità di sottoscrizione a stampa; dall'altro, l'atto impugnato riporta esplicitamente tutte le ragioni fattuali e giuridiche della pretesa impositiva.

E con riferimento alla asserita violazione del contraddittorio, avuto riguardo al fatto che l'IMU è un tributo "non armonizzato", è appena il caso di richiamare la sentenza n. 24823 delle Sezioni Unite, secondo cui "... differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinge ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale. Ne consegue che, in tema di tributi 'non armonizzati', l'obbligo dell'Amministrazione di attivare un contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificatamente sancito ...".

1.4. Con l'appello, l'A. ha eccepito:

1.4.1. nullità della sentenza per difetto di motivazione.  
1.4.2. violazione dell'art. 1, comma 162, Legge n. 296 del 27 dicembre 2006, il quale prescrive che gli avvisi siano sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo, letto in combinato disposto con l'art. 1 comma 87 della Legge n. 549 del 1995 che disciplina l'ipo-

tesi in cui, come nel caso di specie, l'ente provveda alla sottoscrizione con l'indicazione a stampa del nominativo del funzionario responsabile.

1.4.3. la sentenza di primo grado ha errato nel ritenere che l'Azienda sia soggetto passivo IMU pur in assenza della disponibilità del fabbricato in Via S. C., infine, di sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9. D.Lgs. n. 23 del 2011, letto in combinato disposto con l'art. 13. D.Lgs. n. 23 del 2011. sotto il profilo della violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., e di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.

1.5. Resisteva il Comune di Calenzano, affermando la correttezza della sentenza impugnata.

1.6. All'esito dell'udienza, la causa passava in decisione sulle conclusioni rassegnate dalle parti.

## Motivi della decisione

2. L'appello è infondato.

2.1. Il difetto di motivazione non sussiste.

In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) l'obbligo di motivazione dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, a contestare efficacemente l'"an" ed il "quantum" dell'imposta. In particolare, il requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto l'indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Cass. n. 26431 del 2017; Cass. n. 21571 del 2004). Ove, pertanto, l'accertamento specifichi detti estremi del rapporto sostanziale, lo stesso deve ritenersi correttamente effettuato. Ciò, pertanto, in coerenza con il carattere di "*provocatio ad opponendum*" riconosciuto all'avviso di accertamento e, quindi, con l'esigenza che esso consenta al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, onde poterla efficacemente contrastare (Cass. n. 1209 del 2000, Cass. n. 21571 del 2004; Cass. n. 14385 del 2010).

Nella specie, la sentenza impugnata fa riferimento chiaro a tale principio e dunque l'eccezione di nullità è infondata.

2.2. La norma che permette la cosiddetta firma a stampa degli atti impositivi degli enti locali (art. 1, comma 87, della Legge n. 549 del 1995) non prevede affatto l'allegazione, agli atti medesimi, del provvedimento dirigenziale che autorizza la particolare sottoscrizione, essendo sufficiente la sola indicazione della fonte dei poteri.

Nella specie, peraltro, l'atto impositivo non è corredata della mera "firma a stampa", ma è atto formato digitalmente e sottoscritto con firma digitale e dunque perfettamente valido ed efficace quale documento informatico.

Basti pensare, sul punto, che la Suprema Corte (Sez. 6-5, ordinanza n. 32692 del 09/11/2021) ha riconosciuto la validità dell'atto impositivo tributario firmato digitalmente anche prima che il D.Lgs. n. 217 del 2017, art. 2, lett. d) ed e),

entrato in vigore dal 27 gennaio 2018, espungesse le parole "di controllo fiscale" dall'art. 6, ritenendo che "L'avviso di accertamento firmato digitalmente nel regime di cui all'art. 2, comma 6. D.Lgs. n. 82 del 2005 ('ratione temporis' vigente dal 14 settembre 2016 fino al 26 gennaio 2018), non è nullo per difetto di sottoscrizione, posto che l'esclusione dell'utilizzo di strumenti informatici prevista per l'esercizio delle attività e funzioni ispettive fino all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 217 del 2017 riguarda la sola attività di controllo fiscale e non può estendersi agli avvisi di accertamento ed in genere agli atti impositivi".

2.3. Nel merito l'appello è infondato.

Con l'ordinanza n. 2966 del 01-02-2022, la Cassazione civile Sez. VI-5, ha, infatti, ribadito (v. Cass. nr 7800/2019) che il proprietario del bene detenuto da terzi in quanto oggetto di abusiva occupazione, è tenuto al versamento IMU in quanto l'occupazione abusiva di un immobile non costituisce una giusta causa di esenzione dal pagamento dell'imposta atteso che la norma di riferimento ricollega l'imposta alla titolarità del diritto e non all'utilizzo del bene o alla sua fruttuosità.

La questione di costituzionalità è manifestamente infondata, vista la natura del tributo e gli orientamenti sopra richiamati della Suprema Corte.

Né può avere effetto retroattivo la norma - introdotta dalla Legge finanziaria per il 2023 (art. 1 comma 81 Legge n. 197 del 2022) dell'art. 1 comma 759 lett. g-bis che prevede che siano esenti dall'imposta "gli 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 iniziativa azione giudiziaria penale ...". Trattasi, infatti, di norma contrastante con la giurisprudenza di legittimità sopra citata e il legislatore ha chiaramente inteso come innovativa, visto che al comma 82 ha previsto l'istituzione - a partire dal 2023 - di un fondo a favore dei Comuni atto a compensare le minori entrate dovute dall'applicazione della nuova esenzione.

3. Le spese processuali seguono la soccombenza e devono essere liquidate come da dispositivo, tenuto conto delle caratteristiche, dell'urgenza e del pregio dell'attività prestata, dell'importanza, della natura, della difficoltà e del valore dell'affare, delle condizioni soggettive del cliente, dei risultati conseguiti, del numero e della complessità delle questioni giuridiche e di fatto trattate (art. 1 D.M. 13 marzo 2014, n. 55, pubblicato sulla G.U. n. 77 del 2.4.2014, applicabile ex art. 28 alle liquidazioni successive alla sua entrata in vigore).

## P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado di Toscana - VI Sezione, definitivamente pronunciando, ogni diversa istanza, eccezione e difesa disattesa e respinta, così provvede:

1) respinge l'appello;

2) condanna parte appellante al pagamento delle spese processuali del presente grado di giudizio, che liquida in complessivi euro 2.500, oltre 15% spese generali, IVA e C.P.A. come per legge.

## Commento

di Antonio Piccolo

La sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado di Firenze n. 137/2023, in commento, merita di essere segnalata per i seguenti due aspetti correlati:

- è conforme sia al consolidato insegnamento della giurisprudenza di legittimità, sia all'indirizzo della giurisprudenza tributaria di merito, secondo cui in tema di ICI/IMU ai fini della soggettività passiva assume rilevanza decisiva la titolarità formale dell'immobile, a prescindere sia dall'utilizzo, che dalla redditività del bene stesso;
- è rappresentativa di un indirizzo giurisprudenziale di merito, secondo cui la norma di diritto sull'esenzione IMU degli immobili "non utilizzabili, né disponibili", introdotta dall'art. 1, comma 81, della Legge n. 197/2022 (Legge di bilancio per l'anno 2023), ha effetto innovativo e non retroattivo.

Ogni altro aspetto prospettato dalla contribuente, come ad esempio i difetti di motivazione e di sottoscrizione dell'impugnato avviso di accertamento, appare inconsistente, anche se i Supremi giudici di merito hanno scrutinato e risolto correttamente qualsiasi altra censura sollevata dall'appellante. Nello specifico, un'azienda sanitaria locale, impugnando con una serie di motivi l'avviso di accertamento per omesso pagamento dell'IMU per l'anno 2017 con riferimento a un proprio immobile, ha sostenuto di non dover corrispondere l'imposta in forza del sequestro preventivo penale, relativamente al periodo dal 23 febbraio 2016 al 20 settembre 2017, poiché il bene era abusivamente occupato. Il primo decadente ha respinto il ricorso ritenendo nel merito che l'occupazione abusiva dell'immobile non fa venir meno né la formale titolarità del bene, né (quindi) la soggettività passiva spettante al (pieno) proprietario del bene stesso. La contribuente ha impugnato la decisione con apposito atto di appello, ma l'esito del giudizio non è cambiato. Infatti, i giudici del riesame, nel confermare la sentenza impugnata, hanno ribadito in sostanza che nel caso di specie la

contribuente non può sottrarsi dall'obbligo di pagamento dell'imposta, né può avere effetto retroattivo la novella, introdotta dalla Legge di bilancio per l'anno 2023, sull'esenzione IMU degli immobili non utilizzabili e non disponibili per i quali sia stata presentata denuncia penale, trattandosi di una norma avente natura innovativa. Come detto, la decisione dei giudici di appello è conforme al consolidato orientamento della Corte di cassazione, secondo cui l'illegittima occupazione di un immobile da parte di terzi non incide sull'obbligo di pagamento dell'imposta (ICI o IMU) che rimane in capo al titolare formale del bene (1). In particolare, con le ordinanze gemelle n. 29868/2021 e n. 29658/2021, gli Ermellini hanno ulteriormente ribadito che il concetto di "possesso" dei beni immobili (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli), quale presupposto impositivo sia dell'ICI (2) che della vecchia e nuova IMU (3), è riferito alla titolarità del diritto di proprietà o degli altri diritti reali di godimento (4), in coerenza con la "natura patrimoniale" dell'imposta che prescinde dalla "redditività" del bene sottoposto a tassazione (5). Pertanto, concludono i giudici del Palazzaccio, ai fini dell'imposizione in esame, è decisivo il potere sul bene che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà, ai sensi dell'art. 1140 c.c., mentre risulta del tutto irrilevante la mera detenzione del bene stesso. In tale ottica non è superfluo rimarcare un altro connesso e correlato consolidato insegnamento della Corte di cassazione, secondo cui il proprietario dell'immobile oggetto di sequestro penale è il soggetto passivo dell'ICI/IMU, non giustificandosi alcuna esenzione dal pagamento dell'imposta, dato che il presupposto impositivo è la titolarità del diritto reale e non la disponibilità del bene e che il sequestro penale, a differenza della confisca, non comporta la perdita della titolarità del bene (6). Lo stesso dicasì per il terreno oggetto di occupazione d'urgenza per il quale il proprietario, fino a quando non interviene il decreto di esproprio,

(1) Cfr., fra tante, Cass., Sez. VI-T, ord. 19 gennaio 2022, n. 1596; 25 ottobre 2021, n. 29868 e 22 ottobre 2021, n. 29658.

(2) Art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992.

(3) Art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011; art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011; art. 1, commi 740 e 743, della Legge n. 160/2019.

(4) Art. 3, comma 1, dello stesso D.Lgs. n. 504/1992.

(5) Conforme, per tutte, Corte cost., ord. 28 novembre 2008, n. 394 e 22 aprile 1997, n. 111.

(6) Per tutte, Cass., Sez. VI-T, ord. 4 novembre 2021, n. 31783.

non perde la titolarità del bene (7). L'interpretazione pressoché univoca della Suprema Corte è rafforzata anche dal trattamento ICI/IMU dei fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, per i quali il legislatore ha previsto solamente la riduzione del 50% dell'imposizione e non quindi l'esenzione dal pagamento dell'imposta (8). Non è univoco invece l'orientamento della giurisprudenza tributaria di merito (9) e, in particolare, quello della giurisprudenza tributaria della Toscana (10). Contrariamente alla sentenza in commento, nella sentenza n. 67/2022 i giudici del riesame, confermando la pronuncia di prime cure, hanno ritenuto che il proprietario di un immobile occupato abusivamente non sarebbe titolare di alcun indice di capacità economica, per cui l'applicazione dell'imposta contrasterebbe con l'art. 53 della Costituzione poiché, per ragioni non dipendenti dalla volontà del soggetto passivo,

mancherebbe in concreto quella effettiva "capacità contributiva" richiesta dalla norma. A parere di chi scrive, occorrerebbe disporre che può essere tassato soltanto il reddito, ovvero che le imposte patrimoniali sono costituzionalmente legittime solo se possono essere pagate con il reddito ritraibile dal cespote oggetto di imposizione. Tuttavia, per effetto della novella di cui all'art. 1, comma 81, della Legge n. 197/2022, che ha introdotto nella disciplina della nuova IMU un altro caso di esenzione (11), è certo che dal 1° gennaio 2023 sono fuori dall'imposizione tutti gli immobili "non utilizzabili né disponibili" per i quali sia stata presentata denuncia penale con riferimento agli artt. 614 (violazione di domicilio) o 633 (invasione di terreni o fabbricati) c.p. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

(7) Per tutte, Cass., Sez. trib., 15 gennaio 2020, n. 554.

(8) Art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992; art. 13, comma 3, lett. b), del D.L. n. 201/2011; art. 1, comma 747, lett. b), della Legge n. 160/2019.

(9) Per tutte, nel senso dell'imposizione, Corte di Giustizia Tributaria di II grado Lazio, 30 dicembre 2022, n. 648; Comm. trib. reg. Roma, 8 giugno 2021, n. 2858; Comm. trib. reg. Tori-

no, 7 febbraio 2020, n. 194; nel senso dell'esenzione, Comm. trib. reg. Genova, 26 giugno 2020, n. 430; Comm. trib. reg. Roma, 10 settembre 2019, n. 4957.

(10) Per tutte, nel senso dell'esenzione, Comm. trib. reg. Firenze, 19 gennaio 2022, n. 67 e 30 settembre 2021, n. 1068.

(11) Art. 1, comma 759, lett. g-bis), della Legge n. 160/2019.