

IMU sugli immobili degli enti di edilizia residenziale pubblica

di Andrea Rovagnati (*)

L'individuazione delle norme IMU applicabili per gli anni 2014-2019 agli immobili degli enti di edilizia residenziale pubblica ha dato vita a un ampio contenzioso, sul quale la giurisprudenza di merito non ha espresso una posizione univoca. Il più plausibile e dunque più probabile significato tra quelli ricavabili dalle disposizioni normative che regolano la materia è che per detti immobili l'imposta non è dovuta: trattasi infatti di alloggi sociali così come definiti dal D.M. 22 aprile 2008. La medesima conclusione si impone per il 2020 in considerazione di quanto previsto dalla Legge n. 160/2019, la quale, innovando rispetto alla disciplina previgente, esige anche che gli alloggi sociali siano adibiti ad abitazione principale.

1. Premessa

A decorrere dal 1° gennaio 2014 diversi enti di edilizia residenziale pubblica (nel seguito, "enti ERP") non hanno applicato l'IMU relativa a propri immobili destinati ad **alloggi sociali** come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, sul presupposto che fosse valida anche nei loro confronti la non applicazione dell'imposta prevista per gli immobili aventi siffatta destinazione dall'art. 13, comma 2, lett. b), del D.L. n. 201/2011. Molti Comuni hanno però provveduto a contestare l'omesso versamento dell'imposta, sostenendo che gli immobili di proprietà degli enti ERP soggiacevano alla diversa norma posta nell'art. 13, comma 10, del D.L. n. 201/2011, volta a riconoscere a tali enti, per ciascun immobile regolarmente assegnato nel periodo, il diritto a una detrazione di euro 200 fino a concorrenza dell'imposta dovuta.

Le Commissioni tributarie adite per dirimere il notevole contenzioso derivatone hanno espresso orientamenti divergenti in pronunce sovente corredate da motivazioni estremamente concise (1), che, considerate in una prospettiva che trascende i singoli giudizi, non hanno certo facilitato i contribuenti nell'adempimento del dovere di osservare le leggi della Repubblica (art. 54 Cost.) e neppure gli enti impositori nell'adempimento del dovere di agire osservando il principio di legalità (art. 23 Cost.). Né, d'altra parte, si può dire che il legislatore avesse soddisfatto la principale condizione affinché gli anzidetti doveri potessero essere condotti a effetto, offrendo agli uni e agli altri un dettato normativo chiaro.

Peraltro, la mancanza di volontà di assumere una scelta politica inequivocabile con riguardo agli immobili in esame ovvero la incapacità di tradurre una simile volontà in un atto legislati-

(*) Ricercatore confermato di diritto costituzionale presso l'Università degli studi di Milano e Avvocato in Milano.

(1) Si sono espresse in senso favorevole all'interpretazione sostenuta dagli enti ERP, Comm. trib. prov. di Milano, sent. 31 gennaio 2017, n. 915; Comm. trib. prov. di Rieti, sent. 13 novembre 2018, n. 135; Comm. trib. prov. di Napoli, sent. 3 dicembre 2018, n. 17017; Comm. trib. prov. di Savona, sent. 20

agosto 2019, n. 298 e sent. 16 settembre 2019, n. 331; Comm. trib. prov. di Milano, sent. 10 dicembre 2019, n. 5427. La tesi propugnata dai Comuni è stata condivisa da Comm. trib. reg. Campania Benevento, sent. 16 gennaio 2018, n. 6; Comm. trib. prov. di Pesaro, sent. 23 maggio 2019, n. 173; Comm. trib. reg. Lazio Roma, sent. 17 febbraio 2020, n. 876.

vo sufficientemente preciso hanno operato anche in sede di formulazione della **nuova disciplina dell'IMU**, in vigore dal 1° gennaio 2020. La Legge n. 160/2019, anziché risolvere il problema sorto negli anni antecedenti, contiene infatti disposizioni in larga parte coincidenti con quelle poste nel D.L. n. 201/2011 e sopra richiamate, con la conseguenza che anche in futuro potrebbero persistere ricostruzioni divergenti in merito alle norme da applicare agli immobili degli enti ERP destinati ad alloggi sociali.

2. Disciplina in vigore sino al 31 dicembre 2019

Le disposizioni evocate dagli enti ERP e dai Comuni sono contenute entrambe nell'art. 13 del D.L. n. 201/2011, nel testo vigente in seguito alle modifiche apportatevi dall'art. 1, comma 707, della Legge n. 147/2013: il comma 2, lett. b), prevede la **non applicazione dell'imposta municipale** propria "ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal Decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008"; il comma 10 prevede l'applicazione di una **detrazione di 200 euro**, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, "agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP istituiti in attuazione dell'art. 93 del Decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616".

La questione controversa tra enti ERP e Comuni riguarda l'ambito di operatività delle ricordate disposizioni.

Ad avviso dei primi, l'IMU non sarebbe applicabile agli immobili di loro proprietà riconducibili a fabbricati di civile abitazione destinati ad **alloggi sociali** così come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, mentre sarebbe applicabile agli immobili di loro proprietà non aventi l'anzidetta destinazione. Tuttavia, per gli alloggi regolarmente assegnati riconducibili a questa seconda classe di immobili sarebbe applicabile altresì la

detrazione dall'imposta dovuta, fino a concorrenza del suo ammontare, di 200 euro rapportati al periodo dell'anno durante il quale si sia protratta l'assegnazione.

Secondo i Comuni, l'IMU sarebbe sempre applicabile agli **immobili degli enti ERP**, per i quali questi ultimi potrebbero unicamente beneficiare della detrazione prevista dall'art. 13, comma 10, del D.L. n. 201/2011, a condizione dell'avvenuta assegnazione dell'immobile nel periodo, senza che rilevi in alcun modo il possesso o meno in capo all'immobile delle caratteristiche di alloggio sociale.

Il dubbio relativo ai significati propri delle disposizioni ricordate e quello del loro coordinamento sono stati sottoposti più volte all'attenzione del Dipartimento delle Finanze, che ha costantemente ammesso la possibilità che gli alloggi degli enti ERP siano qualificabili come alloggi sociali, con le conseguenze del caso ai fini IMU (2). E nello stesso senso si è espresso, sentita l'Agenzia delle entrate, il rappresentante del Governo in sede di risposta a una interpellanza parlamentare sul diritto alle detrazioni fiscali per i conduttori di alloggi sociali (3).

Una siffatta conclusione è ad avviso di chi scrive condivisibile, risultando fondata, come si dimostrerà nel seguito, non solo su una possibilità interpretativa ammissibile delle disposizioni normative rilevanti in materia di IMU, ma su quella più plausibile e, dunque, sulla sola che è legittimo seguire.

3. Definizione dei fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali

Se si vuole individuare il significato degli enunciati normativi espressi nell'art. 13, comma 2, lett. b), e comma 10, del D.L. n. 201/2011, è ineludibile affrontare il problema della identificazione dei "fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal Decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008". Il D.M. 22 aprile del 2008 fornisce, all'art. 1, la **definizione di "alloggio sociale"**. È tale, innanzitutto, "l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge

(2) Cfr. FAQ Mini IMU e maggiorazione TASI 20 gennaio 2014, in https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2014/FAQ_MiniIMU_e_Maggiorazione_TARES_-20_1_2014_def.pdf; FAQ TASI e IMU 3 giugno 2014, in <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Fiscalita-locale/FAQimutasiter.pdf>; incontro con la stampa specializzata tenutosi il 28 gennaio 2016, in [https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/risposte-a-telefisco-](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/risposte-a-telefisco-2016.pdf)

2016.pdf.

(3) Cfr. la risposta del rappresentante del Governo, il sottosegretario di Stato per le politiche agricole alimentari e forestali, on. Castiglione, all'interpellanza n. 2-00253 proposta dall'on. Mirabelli nel corso della seduta del Senato n. 451 del 14 maggio 2015, in <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/914604.pdf>.

la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato” (comma 2). Inoltre, “Rientrano nella definizione” di alloggio sociale anche “gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà” (comma 3).

Nel successivo art. 2, intitolato “Caratteristiche e requisiti”, il D.M. in esame, dopo avere attribuito alle Regioni il potere di stabilire “i **requisiti** per l’accesso e la permanenza nell’alloggio sociale” e quello di definire il “**canone di locazione** dell’alloggio sociale”, da determinarsi “in relazione alle diverse capacità economiche degli aventi diritto, alla composizione del nucleo familiare e alle caratteristiche dell’alloggio”, indica, al comma 7, le **caratteristiche** degli alloggi in considerazione.

A tale riguardo, stabilisce che “L’alloggio sociale deve essere adeguato, salubre, sicuro e costruito o recuperato nel rispetto delle caratteristiche tecnico costruttive indicate agli artt. 16 e 43 della Legge 5 agosto 1978, n. 457/1978” - in base ai quali l’abitazione, tra l’altro, deve essere dotata di superficie netta non superiore a mq 95, oltre a mq 18 per autorimessa o posto macchina, e deve avere un’altezza netta non superiore a m 2,7 per gli ambienti abitativi e a m 2,4 per i vani accessori; precisa che “Nel caso di servizio di edilizia sociale in locazione si considera adeguato un alloggio con numero di vani abitabili tendenzialmente non inferiore ai componenti del nucleo familiare - e comunque non superiore a cinque - oltre ai vani accessori quali bagno e cucina”; infine, enuncia - con formulazione tanto vaga da rendere incerto che l’enunciato esprima una “caratteristica”, ossia una qualità propria per cui si riconosce una cosa - che “L’alloggio sociale deve essere costruito secondo principi di sostenibilità ambientale e di risparmio energetico, utilizzando, ove possibile, fonti energetiche alternative”.

In sintesi, le caratteristiche che un’unità abitativa deve possedere per poter essere qualificata come alloggio sociale sono i seguenti: deve ten-

dere a **ridurre il disagio abitativo** di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato a motivo della loro condizione economica; deve essere destinato, con vincolo di destinazione d’uso, alla **locazione permanente** o, se costruito o recuperato con il ricorso a contributi o agevolazioni pubblici, alla locazione **temporanea per almeno otto anni** ed anche alla **proprietà**; deve avere le **caratteristiche strutturali** indicate nel D.M. 22 aprile 2008.

Se si considera il **patrimonio immobiliare degli enti ERP** alla luce di quanto si è appena evidenziato, si deve concludere che in esso si possono avere immobili con le caratteristiche degli alloggi sociali - ed anzi questo è ciò che generalmente accade quando le unità abitative sono state costruite o acquisite da detti enti in conformità con la legislazione sull’edilizia residenziale pubblica, la quale è funzionalmente “diretta ad agevolare il compito, a carico della collettività, di favorire l’accesso all’abitazione, a canoni inferiori a quelli correnti sul mercato, a categorie di cittadini meno abbienti” (4) - ed immobili privi di tali caratteristiche. E si deve altresì rilevare che, in detto patrimonio, si possono avere immobili assegnati e immobili non assegnati, tanto tra quelli classificabili come alloggi sociali quanto tra quelli che non lo sono.

4. Non applicabilità dell’imposta agli immobili degli enti ERP destinati ad alloggi sociali

Le fattispecie enucleate dalle due disposizioni dell’art. 13 del D.L. n. 201/2011, nel testo vigente dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2019, sono dunque costruite prendendo in considerazione elementi che potenzialmente interessano anche gli immobili degli enti ERP: l’essere definibili alloggi sociali ai sensi del D.M. 22 aprile del 2008; l’essere regolarmente assegnati dagli enti ERP stessi.

Ebbene, considerate letteralmente, le due disposizioni non sembrano offrire all’interprete appigli testuali che consentano di individuare in modo definitivo il senso delle norme da esse poste e di coordinarle. Il comma 10 fa riferimento esplicito agli **alloggi degli enti ERP**; nella formulazione linguistica della disposizione non vi è però nulla che possa essere valorizzato per affermare che, in virtù della stessa, gli immobili

(4) Corte cost., sent. 19 luglio 2000, n. 299.

degli enti ERP beneficino esclusivamente della detrazione di euro 200, ovviamente purché regolarmente assegnati. Il comma 2, lett. b), non cita gli enti ERP, ma enuncia una norma generalmente applicabile a **tutti i fabbricati** di civile abitazione che oggettivamente siano destinati ad **alloggi sociali**, senza operare alcuna distinzione sotto il profilo soggettivo e dunque senza escludere dal suo ambito di operatività gli immobili di proprietà degli enti ERP che abbiano le caratteristiche indicate nel D.M. 22 aprile 2008 (5).

Il problema del significato proprio delle parole utilizzate nei commi 2 e 10 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011 e quello del coordinamento delle due disposizioni non paiono risolvibili appellandosi alla **volontà del legislatore storico**. In via generale, deve ricordarsi che, in presenza di una legge, tale volontà dovrebbe essere ricavabile dai lavori parlamentari e che questi ultimi sono considerati utilizzabili quando, "unitamente ad altri canoni interpretativi ed elementi di valutazione emergenti dalla norma stessa, siano idonei a chiarire la portata di una disposizione legislativa di cui appaia ambigua la formulazione" (6). Nel caso di specie, tuttavia, tale ausilio interpretativo non sembra utile, dal momento che il dibattito in Parlamento sul D.D.L. recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)", divenuto Legge n. 147/2013, non si è occupato specificamente delle disposizioni in esame (7).

L'*impasse* in cui si trova l'interprete può tuttavia essere superata sulla base di due argomenti, di natura diversa.

Il primo è di **carattere logico**, e discende da una valutazione comparativa del grado di ragionevolezza attribuibile agli esiti dei processi di interpretazione delle disposizioni in esame avanzate, rispettivamente, dai Comuni e dagli enti ERP.

Se anche si concedesse, come hanno sostenuto i Comuni in sede giudiziale, che l'art. 13, comma 10, detta, per gli "alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP", ancorché aventi i requisiti previsti dal D.M. 22 aprile 2008, una norma che deroga a quella stabilita dall'art. 13, comma 2, lett. b), per tutti i "fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali", si dovrebbe comunque ammettere che quest'ultima norma dovrebbe essere applicabile nei confronti degli alloggi degli enti ERP che siano destinati ad alloggi sociali ma non risultino regolarmente assegnati (8). Una simile ricostruzione - in base alla quale immobili di proprietà degli enti ERP aventi le medesime caratteristiche oggettive e destinati ad alloggi sociali sarebbero assoggettati ad IMU con detrazione di euro 200, se regolarmente assegnati ovvero sarebbero esentati dall'IMU, se non regolarmente assegnati - determinerebbe però una **disparità di trattamento**, peraltro più favorevole per l'ipotesi in cui l'immobile non risulti regolarmente assegnato, che non pare avere alcuna ragionevole giustificazione.

(5) In considerazione di come è formulato l'enunciato normativo, che, come riferito, identifica i soggetti ai quali l'IMU non si applica chiamando in causa la mera destinazione ad alloggio sociale del fabbricato di civile abitazione di cui siano proprietari, risulta errato l'argomento, addotto da talune Commissioni tributarie, diretto a escludere dai destinatari della norma di cui all'art. 13, comma 2, lett. b), gli enti ERP facendo leva sul principio, costantemente affermato dalla Corte di cassazione, secondo cui in materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 preleggi sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati. Si rileva infatti che nel caso di specie la pretesa non applicazione dell'IMU agli immobili degli enti ERP destinati ad alloggi sociali non presuppone, a ben vedere, alcuna interpretazione estensiva o integrazione analogica della disposizione legislativa: è infatti quest'ultima a prevedere, in via generalizzata, l'operatività della norma di cui si discute per tutti i "fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal Decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008".

(6) Corte Cass., Sez. I, 27 febbraio 1995, n. 2230.

(7) Né, d'altra parte, pare essere d'aiuto il dibattito sorto in relazione al D.D.L. di conversione in legge del D.L. n. 102/2013, il cui art. 2, comma 4, aveva previsto, ai fini IMU, l'equiparazione all'abitazione principale dei fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, con conseguente estensione anche a questi ultimi della disciplina normativa prevista per la prima, rappresentata in quel momento dall'applicazione sia di un'aliquota ridotta sia della detrazione di euro 200 dall'imposta dovuta. In base alla ricerca effettuata, durante i lavori della Camera e del Senato non vi sono stati interventi che, considerati retrospettivamente, risultino idonei a chiarire la portata dell'anzidetta disposizione e la sua relazione con l'ulteriore disposizione, dettata all'art. 13, comma 10, del D.L. n. 201/2011, che riconosceva l'applicazione della detrazione di euro 200 agli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP o dagli enti ERP.

(8) Ciò in quanto l'art. 13, comma 2, lett. b), pone indubbiamente una norma che, salvo deroghe espresse, deve intendersi valere per tutti i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali. Nell'ipotesi interpretativa considerata nel testo, detta deroga sarebbe prevista per gli alloggi regolarmente assegnati degli enti ERP, non anche per quelli non regolarmente assegnati nel possesso di detti enti.

L'inconveniente sopra descritto non si verifica invece se si ammette, da un lato, che l'art. 13, comma 2, lett. b), riguarda **tutti i fabbricati di civile abitazione** destinati ad **alloggi sociali**, e dunque anche quelli degli enti ERP che ne abbiano le caratteristiche, e, dall'altro lato, che l'art. 13, comma 10, riguarda gli **"alloggi** regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (**IACP**) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP" che non sono configurabili come alloggi sociali. La disparità di trattamento che consegue a una simile ricostruzione - per la quale l'IMU non si applica ai primi immobili, mentre si applica ai secondi, con riconoscimento della detrazione di euro 200 se regolarmente assegnati ovvero senza riconoscimento di alcuna detrazione se non regolarmente assegnati - è agevolmente giustificabile.

La più favorevole disciplina IMU prevista, nell'interpretazione anzidetta, per gli immobili destinati ad alloggi sociali degli enti ERP rispetto a quella prevista per gli immobili dei medesimi enti ERP che non abbiano una simile funzione, si spiega con la volontà politica di favorire un'adeguata offerta, sull'intero territorio nazionale, di un servizio pubblico deputato alla provvista continuativa di **alloggi per i meno abbienti** al fine di assicurare loro un'esistenza dignitosa (9). Il riconoscimento a favore degli enti ERP della detrazione dall'imposta di euro 200 nel caso di alloggi non sociali regolarmente assegnati, e non già anche nel caso di quelli non regolarmente assegnati, costituisce invece espressione della volontà politica di istituire una misura agevolativa a favore degli erogatori di un servizio pubblico che, pur non essendo finalizzato a garantire il diritto all'abitazione ai meno abbienti, è comunque diretto ad assicurare effettivamente l'accesso a tale bene, di primaria importanza, a **soggetti socialmente deboli** che ne siano privi.

Fermo restando quanto sopra evidenziato, un secondo argomento a favore della non applica-

bilità dell'imposta agli immobili degli enti ERP destinati ad alloggi sociali è ricavabile dal fatto che il Dipartimento delle Finanze, poche settimane dopo l'entrata in vigore della Legge n. 147/2013, ha espressamente sostenuto che il novellato art. 13 del D.L. n. 201/2011 fosse da interpretarsi in tale senso, nonché dal fatto ulteriore che una simile interpretazione sia stata in seguito avallata costantemente dal medesimo Dipartimento delle Finanze e da rappresentanti governativi (10), senza essere smentita dal Parlamento.

Le anzidette circostanze sono entrambe degne di rilievo, purché si valuti correttamente l'importanza del **criterio storico** in sede di interpretazione di un testo normativo e se ne faccia un'applicazione adeguata.

Quanto al primo profilo, l'importanza di svolgere l'**attività ermeneutica** al fine di attribuire agli enunciati normativi un significato che corrisponde anche alla volontà degli autori degli enunciati, cioè al legislatore concreto, così come obbiettata in essi, non è pienamente colta soprattutto da parte di chi è dell'opinione che la creazione della norma giuridica sfugga al legislatore e sia invece imputabile all'interprete, e specialmente all'interprete-giudice, che dovrebbe avvalersi a tale fine perlopiù del solo criterio grammaticale.

Come è stato osservato, una simile opinione non merita di essere seguita, se si vuole salvaguardare tanto la **subordinazione del potere giudiziario a quello legislativo** prefigurata dall'art. 101, comma 2, Cost., che vuole i giudici "soggetti soltanto alla legge" (art. 101, comma 2, Cost.), tanto il **principio democratico** sul quale si fonda l'ordinamento costituzionale stesso, che, in presenza di un voluto legislativo considerato non più soddisfacente, affida agli organi legislativi il compito di enunciarne uno nuovo, così presupponendo la significatività del voluto legislativo oggettivatosi nel testo, che l'interprete ha dunque il dovere di conoscere e seguire (11).

(9) Subordinando la non applicazione dell'IMU al possesso di fabbricati di civile abitazione destinati, con vincolo di destinazione, ad alloggi sociali, e non anche alla loro effettiva assegnazione, l'art. 13, comma 2, lett. b) del D.L. n. 201/2011 consente agli enti ERP di determinare preventivamente gli oneri fiscali imputabili ai costi di gestione degli anzidetti fabbricati, con conseguente incremento della loro capacità di assicurare l'offerta di immobili potenzialmente locabili a soggetti economicamente svantaggiati, se e nella misura in cui i Comuni rilevano un bisogno abitativo del genere nei propri territori.

(10) Cfr., *retro*, nota 2.

(11) Cfr., in argomento, M. Luciani, "L'errore di diritto e l'interpretazione della norma giuridica", in *Questione Giustizia*, n. 3/2019, pagg. 41-42, il quale ha persuasivamente osservato: "Immaginare le disposizioni come semplici segni grafici irrelati è un puro non senso. Esse, infatti, [...] sono quel che sono anzitutto in quanto nascono legate a un codice linguistico, in quanto - cioè - sono dall'inizio immerse in un 'contesto' linguistico-formale (necessario per capire che è di un segno linguistico che stiamo parlando), che possiamo anche denominare 'co-te-

L'interprete è dunque tenuto a ricostruire la volontà espressa dal legislatore al momento dell'emanazione delle norme. A tale fine, lo si è già detto, deve certamente indagare i **lavori preparatori**, per ricavare dai medesimi i motivi obiettivi che hanno dato causa all'emanazione della legge e il modello di disciplina che ha finito col trovare accoglimento nel testo normativo. Tuttavia, l'indagine non dovrà arrestarsi necessariamente ai lavori preparatori ma potrà rivolgersi anche altrove, specialmente quando, come nel caso di specie, l'analisi dei lavori preparatori non sia conclusiva.

Se, come nel caso di specie, il Governo ponga la **questione di fiducia** sull'approvazione del disegno di legge (12); e se apparati governativi, come nel caso di specie il Dipartimento delle Finanze, attribuiscono, nei giorni successivi all'entrata in vigore della legge, un determinato significato alla medesima, compatibile con il suo tenore letterale; allora è plausibile assumere tale esito interpretativo come quello maggiormente indicativo della **"intenzione del legislatore"** di cui all'art. 12 disp. prel. c.c. Con conseguente **obbligo dell'interprete** di farlo proprio. E ciò tanto più in considerazione del costante significato attribuito alle disposizioni IMU in esame dal Dipartimento delle Finanze: l'esistenza di un orientamento simile a livello amministrativo, confermativo della prima interpretazione offerta poco dopo l'entrata in vigore dell'atto legislativo che ha modificato l'art. 13 del D.L. n. 201/2011, costituisce infatti un'ulteriore prova della volontà storica obiettivata nella legge dal legislatore.

Per le ragioni anzidette, pare doversi concludere che, in base all'art. 13 del D.L. n. 201/2011, **dal 1° gennaio 2014 fino al 31 dicembre 2019** gli enti ERP non debbano l'IMU per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali in loro possesso, mentre siano tenuti al versamento dell'imposta per gli altri fabbricati, potendo beneficiare in questo secondo caso di una detrazione di euro 200 dall'imposta dovuta quando gli alloggi risultino regolarmente assegnati.

5. Disciplina in vigore dal 1° gennaio 2020

La disciplina dell'IMU è stata innovata, con effetto dal 1° gennaio 2020, dalla Legge n. 160/2019. Per quel che qui interessa rilevare, l'art. 1 di tale atto: reca l'affermazione che "il possesso dell'abitazione principale o assimilata (...) non costituisce presupposto dell'imposta, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9" (comma 740); specifica che sono considerate **abitazioni principali** anche "i fabbricati di civile abitazione destinati ad **alloggi sociali** come definiti dal Decreto del Ministro delle Infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale" (comma 741, lett. c), n. 3); stabilisce, con formulazione identica a quella impiegata nell'art. 13, comma 10, del D.L. n. 201/2011, che "agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del Decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616", si applica la medesima **detrazione** di 200 euro dall'imposta dovuta già stabilita per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale e classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (comma 749).

Occorre dunque chiedersi se le osservazioni svolte con riferimento alla disciplina previgente dell'IMU possano essere trasposte integralmente alla nuova disciplina, a dispetto dei cambiamenti intervenuti.

Per dare risposta al quesito posto non è necessario soffermarsi sulla differente natura del trattamento tributario riservato agli alloggi sociali rispettivamente dall'art. 13, comma 2, lett. b), del D.L. n. 201/2011 e dall'art. 1, comma 741, lett. c), n. 3), della Legge n. 160/2019 (13), ma riflettere sull'inciso "adibiti ad abitazione principale", inserito nella parte finale della seconda disposizione citata.

A prima lettura, l'inciso sembrerebbe porre due condizioni, una esplicita e una implicita, diverse e ulteriori rispetto a quella prevista dalla pre-

sto'. Inoltre, lo sono in quanto sono emesse dal legislatore in un preciso contesto fattuale, storico, assiologico, che proprio allo stesso legislatore è anzitutto cognito. Quindi non si tratta di un astratto enunciato, ma di un enunciato che ha avuto una storicamente concreta enunciazione, che l'interprete deve intendere".

(12) Cfr. resoconto stenografico dell'Assemblea della Camera dei deputati, seduta n. 141 del 19 dicembre 2013, in

<https://www.camera.it/leg17/410?idSeduta=0141&tipo=stenografico#sed0141.stenografico.tit00050.sub00020>.

(13) L'art. 13, comma 2, lett. b), del D.L. n. 201/2011, prevede un'ipotesi di esenzione dall'imposta, mentre l'art. 1, comma 741, lett. c), della Legge n. 160/2019 un'ipotesi di esclusione. Sotto il profilo pratico, tuttavia, non vi sono differenze di rilievo tra le due ipotesi.

vigente disciplina affinché il fabbricato di civile abitazione destinato ad alloggio sociale fosse esentato dall'IMU. La prima: l'immobile dovrebbe essere adibito ad **abitazione principale** dall'assegnatario. La seconda, ricavabile logicamente dalla prima: l'immobile dovrebbe essere regolarmente ed effettivamente assegnato in **godimento locatizio**.

Ancorché la circolare n. 1/DF del Dipartimento delle Finanze abbia affermato che con la Legge n. 160/2019 sarebbe stato mantenuto "sostanzialmente inalterato" il regime fiscale già previsto in materia di IMU per gli alloggi sociali (14), la modifica sopra descritta, se avente le implicazioni anzidette, introdurrebbe in realtà una novità significativa per le unità abitative ascrivibili a detta categoria.

Nel **regime previgente**, gli alloggi sociali erano **esentati dall'IMU** per il solo fatto di avere determinate caratteristiche e un determinato vincolo d'uso, **indipendentemente** dalla loro **effettiva assegnazione**. Nel nuovo regime, invece, l'esclusione dall'imposta dipenderebbe, oltre che dalle anzidette condizioni, altresì dalla effettiva assegnazione degli immobili e dalla loro elezione ad abitazione principale degli assegnatari (15); con la conseguenza che, ove gli im-

mobili non risultino tali, anche per ragioni non dipendenti dagli enti proprietari, l'imposta sarebbe dovuta, a meno che i Comuni non esercitino la facoltà loro riconosciuta dall'art. 1, comma 754, della Legge n. 160/2019 di diminuire fino all'azzeramento l'aliquota di base dell'imposta.

In conclusione, **dal 1° gennaio 2020** l'IMU è dovuta dagli enti ERP per il possesso di fabbricati diversi da quelli di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. 22 aprile 2008, con riconoscimento di una detrazione di euro 200 dall'imposta dovuta quando gli alloggi risultino regolarmente assegnati, nonché per il possesso di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali quando i medesimi non siano effettivamente assegnati e non risultino essere l'abitazione principale degli assegnatari, fermo restando in entrambi i casi ricordati la possibilità dei Comuni di azzerare l'aliquota di base dell'imposta. In base alla disciplina oggi vigente, il possesso da parte degli enti ERP di fabbricati di civile abitazione destinati ad **alloggi sociali** non integra invece il presupposto dell'imposta se i medesimi siano **effettivamente assegnati** e risultino **adibiti ad abitazione principale** degli assegnatari.

(14) Cfr. circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020, pag. 5. Analogamente, cfr. la risposta del rappresentante del Governo, il sottosegretario di Stato per l'economia e le finanze, on. Villarosa, all'interrogazione a risposta immediata proposta dall'on. Osna nel corso della seduta della VI Commissione permanente della Camera dei deputati del 16/1/2020, in <http://documenti.camera.it/leg18/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2020/01/16/leg.18.bol0308.data20200116.com06.pdf> (dove si afferma che "La Legge di bilancio 2020 ha mantenuto inalterato il regime fiscale già previsto in materia di IMU per gli alloggi di edilizia residenziale pubblica] confermando la volontà del Governo di non penalizzare questo comparto con ulteriore tassazione").

(15) Questa pare essere la soluzione prospettata dal sottosegretario di Stato per l'economia e le finanze, on. Villarosa, nell'intervento citato alla nota precedente. In tale sede, infatti, è

stato osservato - in aperta contraddizione con l'affermazione circa la non alterazione del regime fiscale previgente - che rientrano nell'ipotesi di assimilazione all'abitazione principale prevista dall'art. 1, comma 741, lett. c), n. 3), della Legge n. 160/2019, gli alloggi "regolarmente assegnati" dagli enti ERP laddove tali alloggi rientrino nella definizione di cui al D.M. 22 aprile 2008. Cfr. altresì L. Lovecchio, "La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI", in *il fisco*, n. 5/2020, pag. 434, il quale, pur non soffermandosi sulla questione della configurabilità, ai fini IMU, delle unità immobiliari degli enti ERP quali alloggi sociali, in relazione alla disciplina dettata per questi ultimi ipotizza: "La precisazione in ordine alla destinazione d'uso degli alloggi sociali, che quindi deve essere effettiva, dovrebbe escludere la spettanza dell'agevolazione per le case non locative".