

IMU su beni occupati abusivamente: occorre un chiarimento normativo

di Saverio Capolupo (*)

Poiché la capacità contributiva si misura in funzione di indici di ricchezza, è innegabile che, per gli esercizi in cui permane l'occupazione abusiva di immobili non sgomberabili (non per volontà del titolare del diritto), manca l'attualità del reddito, sicché, in mancanza di effettività del presupposto, il prelievo si pone in chiaro contrasto con i principi costituzionali. Invero, con riferimento alla capacità contributiva, secondo la nozione elaborata nel tempo dalla Corte costituzionale, non può sussistere un presupposto impositivo se manca il reddito, reale o potenziale. A fronte di un contrasto costante tra giurisprudenza di merito e dottrina (che escludono la tassazione) e giurisprudenza di legittimità (che ritiene sussistenti i presupposti per la imponibilità), si rende urgente un intervento legislativo che ponga rimedio ad una evidente ingiustizia.

1. Premessa

Secondo il consolidato orientamento della Corte di cassazione (1), l'**illecita occupazione di un bene immobile** è scriminata dallo stato di necessità conseguente al danno grave alla persona, che ben può consistere anche nella compromissione del diritto di abitazione ovvero di altri diritti fondamentali della persona riconosciuti e garantiti dall'art. 2 Cost., sempre che ricorrano, però, per tutto il tempo dell'illecita occupazione, gli altri elementi costitutivi della scriminante, quali l'assoluta necessità della condotta e l'inevitabilità del pericolo (2).

La citata giurisprudenza, nel riconoscere un'interpretazione estensiva del concetto di danno grave alla persona, mediante l'inclusione dei diritti inviolabili, esige, però, una più attenta e penetrante **indagine giudiziaria**, diretta a circoscrivere la sfera di azione della esimente ai soli casi in cui siano indiscutibilmente presenti gli altri elementi costitutivi della stessa, quali i re-

quisiti della **necessità** e della **inevitabilità del pericolo**, tenuto conto delle esigenze di tutela dei diritti dei terzi, involontariamente coinvolti, diritti che non possono essere compressi se non in condizioni eccezionali e chiaramente comprovate (3).

Infine, è stato precisato che lo stato di necessità può essere invocato solo per un **pericolo attuale e transitorio** e non per sopperire alla necessità di trovare un alloggio al fine di risolvere in via definitiva la propria esigenza abitativa (4).

Evidenziato, sia pure per estrema sintesi, che l'occupazione abusiva degli immobili trova comunque una sorta di "legittimazione" e che, quindi, può durare nel tempo senza precise scadenze temporali, occorre verificare il regime fiscale del **reddito catastale rivalutato** che essi producono nel periodo in cui permane l'occupazione abusiva.

Va da sé che l'occupazione abusiva subisce, comunque, dei limiti in quanto, come chiarito dal-

(*) Università degli Studi di Cassino.

(1) Da ultimo, Cass. pen., Sez. II, sent. 27 marzo 2020, n. 1069.

(2) Cass., Sez. 6, n. 28115 del 5 luglio 2012.

(3) Cass., Sez. 2, n. 24290 del 19 marzo 2003.

(4) Cass., Sez. 2, n. 9655 del 16 gennaio 2015.

la Corte di cassazione civile (5), “per l’acquisto della proprietà per usucapione, che trova il suo fondamento in una situazione di fatto caratterizzata, da un lato, dal mancato esercizio delle potestà dominicali da parte del proprietario e, dall’altro, dalla prolungata signoria di fatto sullo stesso bene da parte di altri che si sostituisca al proprietario nell’utilizzazione del bene medesimo, l’inerzia del proprietario si manifesta nel mancato esercizio di dette potestà e nella mancata sua reazione contro il potere di fatto esercitato sull’immobile dal possessore, laddove l’esercizio dei poteri dominicali vale a rendere di per sé equivoco e non pacifico il possesso altrui ed impedisce che questo aderisca al contenuto del diritto di proprietà e la conseguente usucapibilità di tale diritto”.

Prescindendo dal profilo civilistico e dalle conseguenze di carattere penale a carico delle persone che occupano abusivamente l’immobile (6), recenti sentenze della giurisprudenza di merito, ponendosi in contrasto con l’orientamento della Suprema Corte, hanno riaperto un problema che merita non solo di essere approfondito ma anche che trovi una soluzione che superi l’indirizzo restrittivo della giurisprudenza di legittimità e che sia più in linea con i principi generali, anche di rango costituzionale, in materia di tassazione degli immobili occupati, ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta municipale unica (IMU).

2. Presupposto oggettivo

Sia il sistema delle imposte sul reddito sia alcune imposte locali (IMU, TARI, TASI) assumono come presupposto oggettivo ai fini dell’imposizione il “**possesso**” del reddito. In merito, in dottrina è stato chiarito il possesso è categoria giuriscivilistica sulla cui portata e sui cui limiti soccorre l’art. 1141 del Codice civile, che indica le condizioni che debbono essere assolate in ordine alla legittima trasmutazione della detenzione in possesso ed all’acquisizione *supervenienti* dello stesso.

Colui il quale, mediante la **commissione di un illecito**, si impossessa delle cose altrui, non ne acquisisce il possesso e neppure può acquisirne i frutti, naturali o civili che siano. Lo inibisce l’*incipit* dell’art. 1418 del Codice civile.

Senonché appare altrettanto pacifico che il termine “possesso” utilizzato dal legislatore dovrebbe coincidere con il concetto civilistico di “possesso”.

Ove si accedesse a tale impostazione, però, dovrebbe conseguire che il possesso dei **frutti dell’illecito** non potrebbe mai costituire oggetto di tassazione, conclusione inaccettabile, atteso che il possesso di proventi provenienti da attività illecite è soggetto a tassazione, per espressa previsione normativa (art. 14, Legge 23 dicembre 1993, n. 357).

Tale constatazione evidenzia, per contro, che il concetto di “possesso” ricorrente nei testi normativi sull’imposizione sui redditi e per altri tributi (erariali e locali) non coincide con quello civilistico (7).

Né potrebbe essere diversamente considerata la tendenza del legislatore ad attrarre a tassazione anche manifestazioni reddituali che, secondo i principi civilistici, non legittimano il possesso, ma che per esigenze di puro gettito vengono assoggettate comunque a tassazione.

Ad avviso di autorevole dottrina (8) al termine “possesso” non può essere attribuito lo stesso significato tecnico che ha nel linguaggio del Codice civile, e non può essere attribuito neppure un significato tecnico-tributario uniforme; il possesso di un reddito è ciò che ne determina la **tassabilità**, ma possedere un reddito è cosa diversa a seconda del tipo di reddito cui ci riferisce.

Per i redditi tassabili in base al “**principio di cassa**” (redditi di capitale redditi di lavoro, redditi diversi), “possesso” significa percezione; nel caso dei redditi fondiari, il possesso va riferito all’immobile; per il reddito d’impresa, rileva lo svolgimento di un’attività produttiva che determina costi e ricavi riferibili (secondo il principio di competenza) a tale attività.

Non esiste, dunque, una nozione unitaria di **possesso di reddito**, ma tante nozioni, quante sono ricavabili da ciò che determina la rilevanza fiscale dei redditi delle diverse categorie.

Sulla stessa scia si pone altra autorevole corrente dottrinale che non ha mancato di evidenziare come il possesso del reddito, pur essendo assunto a presupposto oggettivo per alcune forme di prelievo, “non sottende il concetto di posses-

(5) Cass. civ., Sez. II, sent. n. 3464 del 18 maggio 1988; Sez. I, ord. 20 novembre 2019, n. 30195.

(6) Cfr. artt. 663 c.p. (invasione di terreni ed edifici), 614 c.p. (violazione di domicilio), 624, 625 c.p. (furto) 635 c.p. (danneggiamento).

(7) F., Bellini, “La rilevanza del profilo tributario nella commissione di illeciti”, in *Impresa Commerciale Industriale*, n. 5/2001, pag. 85.

(8) F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, II Parte speciale*, UTET, 1991, pag. 24 ss.

so di reddito nel senso del diritto privato, ma solo una **relazione materiale** tra il soggetto ed il reddito” per poi aggiungere che, sia pure ai fini dell’imposta personale, il possesso del reddito da parte del soggetto deve ritenersi riferito più che alla titolarità giuridica dei redditi, alla loro **materiale disponibilità** da parte del soggetto d’imposta (richiamando, al riguardo, la relazione di accompagnamento alla riforma dell’IRPEF) (9).

La medesima dottrina, dopo aver rilevato che il reddito è “un’astrazione”, ritiene che tale relazione appare difficilmente configurabile e, al massimo, può essere riferita al possesso del **ce-spite** da cui deriva il reddito, per concludere che “l’espressione legislativa è alquanto infelice e raramente conduce a conclusioni diverse da quelle che si desumono dalle norme relative alla singole categorie di reddito”.

Nel rinviare ad altra sede l’approfondimento dei differenti orientamenti della dottrina sullo specifico tema (10), va evidenziato che su una posizione sostanzialmente identica si colloca la giurisprudenza.

Recentemente la Corte costituzionale ha fornito alcune indicazioni che potranno essere utili per dare una risposta, almeno potenziale, al tema in oggetto.

È stato infatti chiarito che, nello schema impositivo vigente in materia di imposte sui redditi (ma, evidentemente, il principio presenta una valenza di carattere generale), non solo alcuni redditi non coincidono con una *res* (11) ma il termine stesso di possesso “assume un significato differente nell’ambito delle singole categorie reddituali”.

Infatti, “il termine **possesso** impiegato dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 1, non ha il significato tecnico che ha nel Codice civile, né ha un significato tecnico-tributario uniforme per tutte le categorie reddituali. Ma il significato minimo comune del termine senz’altro evoca, ai fini della tassabilità, la **riferibilità ad un soggetto** di determinati **redditi** e la **titolarità** in capo a lui dei **poteri di disposizione** in relazione ad essi”. Constatato, quindi, che il legislatore non ha adottato una nozione generale e unitaria di reddito (preferendo individuare fattispecie imponi-

bili nell’ambito delle singole categorie) e ha volutamente utilizzato, con specifico riferimento all’imposta sul reddito, il termine “possesso” nell’art. 1 del T.U.I.R. in un **senso atecnico**, se ne deve concludere che quest’ultimo non coincide né con la nozione civilistica, né con quella della materiale disponibilità del reddito.

Tenuto conto dei fini che la Costituzione assegna al diritto tributario con riguardo alla definizione di fattispecie idonee a esprimere la capacità contributiva di singole vicende economiche, non è sempre necessario, in presenza di adeguate ragioni giustificative, che tra questo e il diritto civile debba comunque esistere una assoluta corrispondenza di categorie concettuali e terminologiche.

Il possesso cui fa riferimento il legislatore tributario agli specifici fini impositivi deve essere inteso, pertanto, “quale modo per identificare la **relazione del soggetto** con la peculiare **manifestazione di capacità contributiva** che è costituita appunto dal **reddito**, secondo le regole giuridiche delle singole categorie reddituali”.

La Corte ha più volte precisato che “attualmente, ai fini della nozione giuridica di reddito, occorre far capo a ciò che viene, nei limiti della ragionevolezza, qualificato per tale dal legislatore. Ciò significa, pertanto, che per dichiarare tassabile un provento occorre accertare in quale delle ipotesi normative tipiche esso rientri” (12). Come si è già detto, ai sensi del comma 2 dell’art. 8 del D.Lgs. n. 23/2011, il presupposto dell’imposta è rappresentato dal **possesso di beni immobili diversi dall’abitazione principale**.

Fatta questa premessa, in mancanza di un’interpretazione ufficiale da parte del legislatore, dovendo definire la portata giuridica del “possesso” ai fini dell’applicazione **IMU**, e quindi individuandone gli elementi costitutivi, occorre fare ragionevolmente riferimento alle indicazioni della dottrina e della giurisprudenza registrate, in passato, con riguardo alla disciplina in materia **ICI**, e, successivamente, con riferimento al sopravvenuto tributo locale, atteso che, confrontando i relativi testi normativi, non emergono differenze sostanziali.

In ogni caso, se è vero che, ai sensi del comma 1 dell’art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011, i soggetti pas-

(9) A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, UTET, II ed., pag. 626.

(10) Tra gli altri si rinvia a: M.A. Galeotti Flori, *Il possesso del reddito nell’ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, CEDAM, 1983, pag. 89; A. Fedele, “Imposizione fiscale od ablazione sanzionatoria per i proventi da illecito?”, in *Rass. trib.*, 1999, pag. 1624.

(11) Al riguardo viene richiamato il reddito d’impresa che, in forza dell’art. 83 del T.U.I.R., è costituito da un dato contabile, tra l’altro regolato in base al principio di imputazione temporale della competenza e non a quello di cassa; i redditi fondiari possono rappresentare un dato solo figurativo.

(12) Cass. sent. n. 410/1995.

sivi sono individuati nel titolare del **diritto di proprietà** (o di altro diritto reale o di diritto relativo come conduttore in forza di un contratto di *leasing* finanziario oppure del diritto di concessione nelle ipotesi di concessioni demaniali), è anche vero che nessuna norma dispone che tali soggetti siano sempre soggetti passivi.

Infatti il concetto di possesso, sebbene a esso correlato, non costituisce sinonimo del diritto di proprietà oppure degli altri diritti indicati dalla disposizione fiscale neppure ai fini IMU.

3. Detenzione

Si premette che si pongono al di fuori dei casi in esame le ipotesi in cui il soggetto sia già in possesso del bene, per cui non si realizza una modificazione della precedente situazione di fatto (13).

La nozione di **“invasione”**, invero, non richiede modalità esecutive violente, che possono anche mancare, ma si riferisce al comportamento arbitrario, tipico di chi si introduce nell'altrui proprietà **contra ius**, in quanto privo del diritto di accesso (14).

È necessario, poi, che l'invasione di edifici implichi la **permanenza** sull'altrui bene immobile e si protragga nel tempo per una durata apprezzabile, ancorché non sia necessario che l'agente rimanga stabilmente su di essi, purché la condotta risulti effettivamente rivolta all'occupazione dell'immobile ovvero a trarne in altro modo profitto (15).

È pacifico che il possesso, ai sensi dell'art. 1140 c.c., secondo comma, può essere esercitato per mezzo di **altra persona**, che ha la detenzione della cosa.

Senonché, è altrettanto pacifico che tale principio implichi che in tal caso il potere di fatto sulla cosa non venga esercitato in nome proprio bensì in nome e per conto del **possessore**. Manca pertanto, l'intento di esercitare un diritto reale proprio. Ove, per contro, il potere venga esercitato a tutela di un proprio interesse, è da ritenere che si versi al di fuori dell'art. 1140, comma 2, c.c.

Come evidenziato dalla dottrina civilistica, l'intento del detentore di attuare un diritto reale altrui non è un requisito della detenzione, ma è solo un requisito necessario per la perfezione

del possesso facente capo ad un soggetto diverso dal detentore.

È nota la distinzione tra **detenzioni qualificate e non qualificate**. Le seconde sono quelle svolte nell'interesse altrui, ossia in relazione all'adempimento di un obbligo verso terzi. Le prime, qualificate, vengono svolte nell'interesse proprio.

In dottrina (16), nel richiamare la giurisprudenza di legittimità, è stato chiarito che i soggetti che detengono la cosa, della quale hanno ottenuto il **godimento** in forza di **titolo negoziale**, nel proprio autonomo interesse, rientrano nella categoria dei detentori qualificati. Essi, secondo costante giurisprudenza, sono abilitati all'azione di reintegrazione anche nei confronti del possessore, previa prova del titolo dal quale deriva la detenzione della cosa, a differenza del semplice possessore, al quale è sufficiente invocare il principio *possideo quia possideo*.

“Peraltro, proprio perché la situazione del detentore qualificato manca di un'estensione oggettiva, autonoma e indipendente rispetto al vincolo obbligatorio dal quale essa deriva e che ne concreta e delimita il fondamento, se, sia pure soltanto nel corso del giudizio possessorio, il vincolo obbligatorio cessi, ‘a **pretesa reintegratoria** dello spogliato non può più ritenersi attuale perché il suo accoglimento verrebbe a superare l'anzidetta delimitazione, con la conseguenza che il detentore verrebbe a conseguire più di quanto gli sarebbe spettato in virtù del rapporto obbligatorio dal quale trae origine la sua pretesa *lato sensu* possessoria”.

Al fine, poi, di stabilire se la relazione di fatto con il bene costituisca una situazione di possesso ovvero di semplice detenzione dovuta a mera tolleranza di chi potrebbe opporvisi, come tale inidonea, ai sensi dell'art. 1144 c.c., a fondare la domanda di usucapione, la circostanza che l'attività svolta sul bene abbia avuto durata non transitoria e sia stata di non modesta entità, cui normalmente può attribuirsi il valore di elemento presuntivo per escludere che vi sia stata tolleranza, è destinata a perdere tale efficacia nel caso in cui i rapporti tra le parti siano caratterizzati da **vincoli particolari**, quali quelli di **parentela** o di **società**, in forza di un apprezzamento di fatto demandato al giudice di merito (17).

(13) Cass., Sez. II, 30 ottobre 2018/3 gennaio 2019, n. 158; Cass., Sez. II, 3 dicembre 2013, n. 51754; Sez. II, 5 marzo 2013, n. 15297; Sez. II, 1° dicembre 2011/14 febbraio 2012, n. 5585.

(14) Cass., Sez. II, 11 novembre 2016, n. 53005.

(15) Cass., Sez. II, 8 febbraio 2011, n. 4789.

(16) R. Marseglia (aggiornato da F. Parola), *Commentario all'Codice civile - Art. 1140 - Possesso*.

(17) Cass. civ., Sez. II, ord., 3 luglio 2019, n. 17880.

4. Riferimento alla TASI

È stato chiarito, in modo ormai consolidato, che, in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la pretesa mancanza di soggettività passiva per la debenza del tributo, sul presupposto che il soggetto non sia “occupante” né “detentore” dell’immobile, è infondata perché l’art. 63, D.Lgs. n. 507/1993, nel contemplare espressamente e distintamente come debitori della tassa coloro che “occupano” oppure quelli che “detengono” il bene assoggettato a tributo, chiaramente inserisce nella seconda categoria anche i **soggetti esercenti la detenzione della cosa** nei sensi e nei limiti stabiliti dall’art. 1140, secondo comma, c.c.; né, tanto meno, intende rivolgersi “esclusivamente al conduttore, affittuario e/o locatario dell’immobile”; bensì assoggetta alla tassa **chiunque possa disporre a qualsiasi titolo** (proprietà, possesso, detenzione) **del locale**, quand’anche di fatto non lo occupi, essendo la categoria degli occupanti materiali contemplata a parte (18).

In dottrina (19) è stato evidenziato che in buona sostanza per la TASI, la nozione di “**possesso**”, estrapolando gli ulteriori specifici distinguo rispetto a quello del locatario finanziario, come invece puntualmente previsti per l’IMU (concessionario di aree demaniali, assegnazione dell’immobile all’*ex* coniuge), si raffigura in quella civilistica di **possessore qualificato** di cui all’art. 1140 c.c. (20) manifestandosi in un’attività, corrispondente all’esercizio della proprietà e di altri diritti reali.

Il possesso può essere esercitato anche attraverso **altra persona**, legata al possessore da un rapporto definito (possesso mediato). Tale rapporto può trovare fondamento in un titolo che attribuisce a chi detiene la cosa un diritto personale di godimento, mentre, qualora sull’immobile vi sia una contemporaneità tra titolari di diritti reali di diverso istituto, il nudo proprietario rimane estraneo al rapporto di imposta, rilevando come possessore il soggetto titolare di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso o abitazione) per via del suo potere di disponibilità sul bene.

Non si disconosce che tra TASI e IMU esistano delle differenze a causa della diversa formulazione del relativo quadro giuridico di riferimento. Tuttavia, rileva la *ratio* delle connesse disci-

pline finalizzata ad addebitare il carico fiscale al **soggetto che effettivamente utilizza il bene**, a prescindere dal titolo giuridico.

Invero, ai sensi dell’art. 1, comma 671, della Legge n. 147/2013, “La TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo le unità immobiliari di cui al comma 669. In caso di pluralità di possessori o di detentori essi sono tenuti in solido all’adempimento dell’unica obbligazione tributaria”.

Per contro, l’IMU ha per presupposto “il **possesso di immobili**”.

In concreto, se così fosse, e quindi se si realizzasse il presupposto IMU indipendentemente dalla dimostrazione della titolarità del diritto (c.d. *ius possessionis*), potrebbe essere considerato soggetto passivo anche chi non è proprietario e titolare di altro diritto reale nonché conduttore in forza di contratto di **leasing finanziario** e **concessionario** nell’ipotesi di **beni demaniali**.

In caso contrario, se il possesso del bene fosse una situazione conseguente al diritto del proprietario (o del titolare di altro diritto reale) di possedere (*ius possidendi*) (21), allora il soggetto passivo potrebbe essere solo il proprietario o il titolare di diritto reale.

La giurisprudenza di legittimità sul punto è divisa.

Da una parte, è stato considerato soggetto passivo l’**assegnatario**, anche provvisorio, di alloggio di **cooperativa edilizia**, ancorché non sia stato ancora stipulato l’atto notarile di trasferimento della proprietà in suo favore poiché, ai sensi della disposizione tributaria, il presupposto della applicazione della imposta è “il possesso” di fabbricati (o di altri beni ivi indicati) (22).

Dall’altra, invece, si è affermato che la norma tributaria fa riferimento solo alla nozione di **ius possidendi**, e quindi l’elenco dei soggetti passivi indicati dalla norma tributaria costituisce un **numerus clausus**, in quanto collegato alla titolarità del diritto di proprietà o di altro diritto reale (con la sola eccezione data dalla previsione del conduttore nel *leasing* finanziario) (23).

5. Necessità di rivedere l’orientamento restrittivo

Con riferimento alla soppressa imposta comunale sugli immobili (ICI), la Corte di cassazione

(18) Cass. civ., Sez. V, 5 novembre 2004, n. 21212.

(19) A. Chiarello, “Il presupposto: il possesso e la detenzione”, in *Azienditalia - Fin. e Trib.*, n. 8-9/2014, pag. 637.

(20) Cass., Sez. trib., 23 ottobre 2006, n. 22808.

(21) Cass., Sez. trib., 28 gennaio 2010, n. 1850.

(22) Comm. trib. reg. Puglia, Sez. XXV, 29 giugno 2006, n. 88.

(23) Cass., Sez. I, n. 18476 del 19 settembre 2005.

ha evidenziato che la nozione di “possesso” utilizzata dalla norma corrisponde perfettamente a quella dettata dall’art. 1140 c.c., disponendo al comma 1, che “il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un’attività corrispondente all’esercizio della proprietà o di altro diritto reale”, e, al comma 2, che “si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, che ha la detenzione della cosa”: tale norma, infatti, non considera “possesso” qualsiasi “l’attività” esercitata sulla cosa ma soltanto l’esercizio di una “attività” che corrisponda (“corrispondente”) a quello “della proprietà o di altro diritto reale” e prevede espressamente che “si può possedere **direttamente** o per mezzo di **altra persona**”, la quale, però, ha unicamente “la detenzione della cosa”.

La corrispondenza del potere concretamente esercitato sulla cosa con quello del proprietario o del titolare di un diritto reale sulla stessa, quindi, seppure possa prescindere (come ai fini dell’usucapione, *ex* art. 1158 c.c., per il quale “la proprietà dei beni immobili e gli altri diritti reali di godimento sui beni medesimi si acquistano in virtù del possesso continuato per venti anni”) dalla effettiva titolarità “della proprietà o di altro diritto reale” su quella cosa, non esclude che, per la sussistenza stessa di un “possesso”, sia indispensabile l’esplicazione di un potere che corrisponda “all’esercizio della proprietà o di altro diritto reale” (24).

Il tema della soggettività passiva ai fini IMU in verità da sempre costituisce una questione controversa sulla quale si sono registrati differenti orientamenti sia in dottrina sia in giurisprudenza, non essendo mai stato definitivamente chiarito se il possesso rilevi o meno, come presupposto ai fini IMU, indipendentemente dalla dimostrazione della titolarità del diritto reale.

Tuttavia, la disputa relativa alla **tipologia del possesso** (*ius possessionis* o *ius possidendi*) non è poi così rilevante per il tipo di analisi giuridico-fiscale che si sta svolgendo.

Ai fini in esame, infatti, è importante precisare se un soggetto proprietario di un immobile (oppure titolare di altro diritto reale di usufrutto,

uso, abitazione, enfiteusi e superficie oppure conduttore in forza di un contratto di locazione finanziaria oppure concessionario nelle ipotesi di concessioni demaniali) sia tenuto al **versamento dell’IMU** anche se il bene occupato non può essere sgomberato per ragioni di ordine pubblico.

La soluzione sarebbe molto semplice ove si accedesse a quella parte della dottrina, in verità minoritaria, come confermato dalla giurisprudenza (25), “per i quali la nozione di ‘possesso’, corrisponde perfettamente a quella dettata dall’art. 1140 c.c.”.

A prescindere dagli elementi costitutivi del possesso (26), nel caso specifico un impatto particolare, ai fini del verificarsi o meno del presupposto IMU, è rappresentato senza dubbio dalla circostanza, giuridicamente rilevante, della **perdita del possesso**.

Diventa rilevante, quindi, nell’ipotesi di occupazione abusiva di immobili, il valore da attribuire alle **dichiarazioni degli organi di polizia** che attestano l’impossibilità di sgomberare l’immobile e quindi, da parte dei proprietari, di entrare nel possesso della loro proprietà.

Da un punto di vista civilistico, se gli organi istituzionali preposti (prefetture, polizia di Stato, ecc.) non possono difendere i diritti di proprietà, costituzionalmente sanciti per motivi di ordine politico sociale, il **proprietario**, di riflesso, è rimasto senza **tutela** (27) e quindi senza possesso e senza detenzione, né diretta né indiretta. Infatti, il possessore spogliato può rimanere (anche in caso di *ius possidendi*) sempre possessore, solo se la tutela dei propri diritti possessori è attivabile. Senza l’attivazione dei diritti possessori, il diritto di proprietà è svuotato proprio dello *ius possidendi*, il quale non è più esercitabile per volontà non del proprietario e che, per contro, viene assunto a presupposto della tassazione.

Da un punto di vista fiscale, se prevalesse un’interpretazione costituzionalmente orientata, per cui il proprietario dell’immobile occupato abusivamente non è attualmente ed effettivamente titolare di **alcun indice di capacità economi-**

(24) Cass. civ., Sez. V, 17 ottobre 2008, n. 25376.

(25) Cass., Sez. trib., 10 settembre 2004, n. 18294.

(26) Essi sono costituiti da: (i) il *corpus* cioè, un potere di fatto sulla cosa “che si manifesta in un’attività corrispondente all’esercizio della proprietà o di un altro diritto reale” (art. 1140, comma 1, c.c.), e (ii) l’*animus*. Quest’ultimo rappresenta un componente soggettivo della fattispecie che si identifica con l’intenzione del soggetto di tenere la cosa quale proprietario o quale titolare di altro diritto reale. Esso prescinde dalla buona

o dalla mala fede del possessore. Infatti, l’illiceità dell’atto di impossessamento non esclude l’acquisto del possesso del bene.

Quanto al *corpus*, un tale requisito sussiste anche quando il proprietario, non avendone la piena disponibilità, è in condizione di ristabilire una signoria attuale sul bene, riottenendone, attraverso l’utilizzo degli idonei mezzi processuali, la disponibilità per esempio con l’accesso al bene.

(27) Cass., Sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12269, in *il fisco* n. 26/2010, fascicolo n. 1, pag. 4139, con commento di P. Turis.

ca, non ci sarebbero dubbi: il presupposto IMU, nell'ipotesi di occupazione abusiva di immobili non "sgomberabili" non si verificherebbe fino a quando permarrà tale situazione (rapportabile al periodo d'imposta in caso di sgombero) e l'imposta non sarebbe dovuta, perché l'immobile non è nel possesso del proprietario, e ciò per un **fatto oggettivo** accertato da Autorità statali, e non soggettivo, cioè determinato dalla volontà del contribuente o da contingenze in sé prevedibilmente temporanee (28).

Se, invece, l'approccio fosse solo formale e, quindi, in assenza di previsioni normative, l'occupazione abusiva non facesse venir meno la **titolarità della facoltà di possedere** (appunto lo *ius possidendi*) da parte del proprietario, allora il **presupposto IMU** si sarebbe ugualmente realizzato e l'imposta sarebbe comunque dovuta (29) sicché la mancata disponibilità del bene produrrebbe come unica conseguenza giuridica solo il diritto al risarcimento del danno nei confronti degli "occupanti abusivi".

Quest'ultima impostazione non è, tuttavia, condivisibile. Infatti, anche sotto il profilo della literalità della legge, il presupposto ai fini IMU per il proprietario dell'immobile, non è tanto la titolarità dello *ius possidendi* quanto piuttosto il **possesso** (sebbene derivante, come effetto, dallo *ius possidendi*). Ciò in quanto la formale titolarità dello *ius possidendi* rimane un fatto astratto e, quindi, non rappresenta, di per sé, alcun segno reale di capacità economica se, a tale titolarità, non si unisce altresì il suo **effettivo e attuale esercizio**.

Nell'ipotesi di **occupazione abusiva di immobili non "sgomberabili"**, poiché lo *ius possidendi* non è esercitato per volontà dell'Autorità di polizia (e non a causa di comportamento illegittimo o per inerzia del contribuente), prevalendo un'impostazione *pro Fisco*, sussisterebbe il **dovere di versamento dell'IMU** anche in assenza di presupposto. Tutto questo, però, sarebbe davvero paradossale.

L'ultima giurisprudenza di merito è quasi in modo unanime orientata a porre fine ad una questione che contrasta palesemente ed in modo incontrovertibile con i principi di capacità contributiva e di uguaglianza sebbene le motivazioni, come capita spesso per le sentenze in materia tributaria, siano eccessivamente generi-

che, basate su affermazioni di principio, indubbiamente valide ma che meriterebbero una maggiore articolazione in termini giuridici (30). È certamente condivisibile il principio secondo cui un'interpretazione volta a tassare gli immobili occupati "contrasterebbe con il principio costituzionale di capacità contribuiti in quanto assoggetterebbe il proprietario al pagamento di un'imposta su di un bene non disponibile per cause estranee alla sua volontà", ma probabilmente tale affermazione andrebbe ulteriormente declinata e perimetrata.

In tale ottica anche l'ultimo orientamento della Corte di cassazione, nel richiamare i propri precedenti, continua incomprensibilmente ad affermare che il possesso del bene è riferito alla titolarità del diritto di proprietà o degli altri diritti reali di godimento in coerenza con la **natura patrimoniale dell'imposta**, che prescinde dalla redditività del bene sottoposto a tassazione.

È pur vero che non è possibile confondere il presupposto dell'imposta con i criteri di determinazione del presupposto e, quindi, del carico fiscale. Ma è altrettanto innegabile che, ai fini del calcolo, il legislatore richiama il **reddito** (catastale rivalutato o di mercato), per cui, se il reddito non sussiste in quanto il bene non è nella disponibilità del titolare del diritto, si è di fronte ad una vera e propria contraddizione che non trova una sua motivazione appagante nella giurisprudenza di legittimità.

Sul piano dei **principi costituzionali** andrebbe chiarito, con riferimento alla capacità contributiva, secondo la nozione elaborata nel tempo dalla Corte costituzionale, come possa sussistere un presupposto impositivo se manca il reddito, reale o potenziale.

La ricostruzione della Corte di cassazione non convince, pur comprendendo le esigenze di gettito dei Comuni. Ma le risorse si procurano con una seria **lotta all'evasione** che si basi, evidentemente, non su mere affermazioni di principio in chiave politica bensì su iniziative concrete, politicamente sostenute, evitando di attingere risorse da soggetti che, oltre a subire il danno (mancata disponibilità dei beni, danni materiali arrecati all'immobile, spese legali e di giustizia per tentare di acquisire la disponibilità del bene, ecc.), sono costretti a versare, sotto comminazione di sanzioni, anche le imposte. Assurdità

(28) Cass., Sez. I, 24 aprile 2001, n. 6012 e i precedenti ivi richiamati.

(29) Cass., Sez. trib., 15 giugno 2010, n. 14389.

(30) Comm. trib. prov. di Bergamo, 7 luglio 2015, n. 590;

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 8 luglio 2016, n. 18; Comm. trib. prov. di Genova, sent. 22 aprile 2019; Comm. trib. reg. Lombardia, 23 ottobre 2019, n. 4133.

di un sistema drogato al quale, però, gli organi competenti si ostinano a non porre rimedio ancorché continuino a invocare il principio di trasparenza e buona fede nei rapporti Fisco-contribuente (oltre che di affidamento).

Nel ricordare che il tributo è dovuto per periodo d'imposta, aderendo all'indirizzo della Corte costituzionale (31), peraltro datato nel tempo, il **presupposto** non può essere presunto ma deve sussistere **per ciascun anno**.

Se è vero che la capacità contributiva si misura in funzione di indici di ricchezza, è innegabile che per gli esercizi in cui permane l'occupazione abusiva per scelte degli organi preposti a sgomberare gli immobili, come sarebbe logico attendersi in un sistema giuridico in cui la proprietà venga effettivamente tutelata, manca l'attualità del reddito, cioè difetta la capacità contributiva sicché, in mancanza effettività del reddito, il prelievo si pone in chiaro **contrasto con i principi costituzionali**.

Invero, il **principio di effettività** non opera soltanto sul piano della tutela giurisdizionale cui è stata già riconosciuta copertura costituzionale, ma anche "a quella sua particolare declinazione secondo cui le modalità procedurali non devono essere strutturate in modo da rendere in pratica eccessivamente difficile o impossibile l'esercizio dei diritti, quale espressamente affermata dalla giurisprudenza comunitaria ma di cui è dato riscontrare concreti, ed ulteriori, riconoscimenti anche nella giurisprudenza interna, sia costituzionale che di legittimità" (32).

In sostanza, alla luce anche della copiosa giurisprudenza comunitaria, l'indicato principio

opera sia nella **fase procedimentale** sia in quella **giurisdizionale**.

La stessa Corte di cassazione ha avuto modo di chiarire che il significato minimo comune del termine "**possesso di redditi**" ex art. 1 del T.U.I.R. senz'altro evoca, ai fini della tassabilità, la riferibilità ad un soggetto di determinati redditi e la titolarità in capo a lui dei poteri di disposizione in relazione ad essi (33).

Non pare neanche possibile l'assimilazione degli immobili occupato a quelli **inagibili** e/o **inabitabili** in quanto la disponibilità e/o il possesso del bene permane.

L'iniqua posizione della giurisprudenza è comprovata anche da un'ulteriore considerazione. Invero, l'art. 13, comma 3, del D.L. n. 201/2011 riconosce per tale categoria di immobili l'**agevolazione del 50%**.

Volendo effettuare un confronto in tema di trattamento fiscale, è innegabile che l'esercizio del potere del titolare del diritto sul bene è arrestato per gli immobili occupati, mentre è esercitabile per gli immobili inagibili, con la contraddittoria conseguenza che, nel secondo caso, l'imposta è ridotta alla metà, mentre nel primo è dovuta per intero.

Di fronte a tale evidenza è innegabile che il legislatore debba intervenire per porre fine ad una ingiustizia che non trova alcuna giustificazione né sul piano dei principi generali né, tantomeno sulla disciplina di cui al D.L. n. 201/2011, almeno ai fini della concessione dell'agevolazione che, in quanto tale, non può essere applicata dal giudice in via analogica e/o estensiva.

(31) Corte cost. 27 luglio 1982, n. 142.

(32) A. Renzi, "Equivalenza delle forme per l'atto di riassunzione del processo ex art. 50 c.p.c. principio di effettività della

tutela giurisdizionale", in *Giur. it.*, n. 4/2013, pag. 899.

(33) Cass. civ., Sez. V, 10 gennaio 2013, n. 433.