

Assoggettabilità a IMU del possessore anche in caso di occupazione abusiva dell'immobile da parte di terzi

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Mocci., Est. Conti - Ord. n. 29868 del 23 giugno 2021, dep. il 25 ottobre 2021)

IMU - Presupposto impositivo - Possesso dell'immobile - Titolarità del diritto di proprietà o degli altri diritti reali di godimento - Rilevanza - Occupazione abusiva dell'immobile - Irrilevanza

Secondo il combinato disposto degli artt. 1, comma 2, e 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il concetto di possesso, quale presupposto impositivo del tributo, è riferito alla titolarità del diritto di proprietà o degli altri diritti reali di godimento indicati nell'art. 3 del citato decreto, in coerenza con la natura patrimoniale dell'imposta, che prescinde dalla redditività del bene sottoposto a tassazione. Pertanto, l'abusiva occupazione dell'immobile non costituisce elemento decisivo per escludere la debenza dell'imposta in capo al proprietario. (Oggetto della controversia: avviso di accertamento IMU, anno 2012)

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La CTR del Lazio, con la sentenza indicata in epigrafe, confermando la decisione di primo grado, riteneva corretta la pronunzia di annullamento dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società Avana S.p.A. in ordine alla ripresa di IMU per l'anno 2012 da parte di Roma Capitale in relazione all'accertata abusività dell'occupazione dell'immobile nel periodo d'imposta considerato. La CTR riteneva che l'abusiva occupazione dell'immobile da parte di terzi abusivi escludeva in capo al proprietario la situazione di possesso alla quale era ricondotto il presupposto per l'applicazione dell'IMU. Roma Capitale ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo.

La società intimata si è costituita con controricorso.

La ricorrente deduce la violazione del D.L. n. 201 del 2011, art. 13, nonché del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1, 2 e 3, in relazione agli artt. 1140 e 1168 c.c. La CTR avrebbe errato nel considerare l'abusiva occupazione dell'immobile come elemento decisivo per escludere la debenza dell'IMU in capo al proprietario, richiamando in proposito i principi espressi da Cass. n. 5626/2015. Il ricorso è fondato. Questa Corte ha già chiarito che l'occupazione abusiva di un immobile da parte di terzi non incide sull'obbligo del proprietario di corrispondere l'imposta IMU.

In particolare, Cass. n. 7800/2019, con riguardo al tributo ICI, ha già ritenuto che secondo il combinato disposto del D.Lgs. n. 504 del 1992, artt. 1, commi 2 e 3, il concetto di possesso quale presupposto impositivo del tributo è riferito alla titolarità del diritto di proprietà o degli altri diritti reali di godimento indicati nell'art. 3 del citato decreto, in coerenza con la natura patrimoniale dell'imposta che prescinde dalla redditività del bene sottoposto a tassazione. Ai fini

della debenza di tale tributo, ha sostenuto questa Corte, rileva pertanto il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà ai sensi dell'art. 1140 c.c., mentre risulta irrilevante la mera detenzione. Su tali presupposti è stato così affermato che "In tema di ICI, nel caso di comproprietà dell'immobile, l'imposta è dovuta dal comproprietario nei limiti della sua quota, senza che possa assumere alcun rilievo l'eventuale esercizio, da parte sua, di poteri gestori e di amministrazione dell'intero immobile, atteso che il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, e art. 3, comma 1, riferiscono il possesso, quale presupposto del tributo, alla titolarità del diritto di proprietà del cespite, prescindendo completamente, nella configurazione dell'elemento oggettivo dello stesso presupposto, dalla fruttuosità, o non, del bene" (vedi Cass. n. 6064 del 2017), o si è giustificato la ritenuta persistenza del possesso quale presupposto impositivo, allorché vi sia stata occupazione temporanea d'urgenza da parte della PA, finché non sia intervenuto il decreto di esproprio (Cass. n. 29195 del 2017; n. 21157 e n. 19041 del 2016; Cass. n. 4753 del 2010 e n. 21433 del 2007). In questa direzione si è parimenti ritenuto che in tema di ICI, nel caso di comproprietà dell'immobile, l'imposta è dovuta dal comproprietario nei limiti della sua quota, senza che possa assumere alcun rilievo l'eventuale esercizio, da parte sua, di poteri gestori e di amministrazione dell'intero immobile, atteso che il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 1, comma 2, e art. 3, comma 1, riferiscono il possesso, quale presupposto del tributo, alla titolarità del diritto di proprietà del cespite, prescindendo completamente, nella configurazione dell'elemento oggettivo dello stesso presupposto, dalla fruttuosità, o non, del bene - cfr. Cass. n. 6064/2017 -.

Parimenti, Cass. n. 21157/2016 ha ritenuto che in tema di ICI, la requisizione non priva il proprietario del possesso

del bene, salvo che, a seguito della realizzazione dell'opera pubblica, intervenga l'irreversibile trasformazione del fondo, sicché lo stesso è soggetto passivo dell'imposta anche se l'immobile sia detenuto dal beneficiario della requisizione. Né è inutile ricordare che secondo Cass. n. 19041/2016 in tema d'ICI, l'occupazione temporanea d'urgenza di un terreno da parte della PA non priva il proprietario del possesso del bene fino a quando non intervenga il decreto di esproprio (o comunque l'ablazione) del fondo, sicché egli resta soggetto passivo dell'imposta ancorché l'immobile sia detenuto dall'occupante.

In definitiva, il giudice di legittimità ha ritenuto che è sufficiente ad individuare il soggetto passivo dell'imposta la titolarità del diritto di proprietà ed irrilevante che fosse in atto un contenzioso che aveva ad oggetto non la titolarità del diritto reale bensì un'occupazione abusiva del terreno da parte di terzi che su di esso rivendicavano un diritto di pascolo.

Tali principi, d'altra parte, trovano conferma in altro indirizzo giurisprudenziale formatosi a proposito dell'IMU, allorché ha ritenuto che in tema di "leasing", tenendo conto del disposto dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011, soggetto passivo dell'IMU, nell'ipotesi di risoluzione del contratto, è il locatore, anche se non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi non è la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale

che ne legittima la detenzione qualificata - cfr. Cass. n. 25249/2019 -.

Principi che hanno quindi ritenuto irrilevante l'abusiva detenzione del bene da parte dell'utilizzatore che sia rimasto nel godimento del bene dopo la risoluzione del contratto, ancora una volta confermando la debenza del tributo IMU da parte del soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale.

Sulla base di tali considerazioni, idonee a superare i rilievi difensivi esposti dalla controricorrente, appare evidente l'erroneità della sentenza impugnata, la quale ha indebitamente escluso che il proprietario dei cespiti abusivamente occupati fosse tenuto al pagamento dell'IMU. Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza impugnata va cassata.

Non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto la causa può essere decisa nel merito rigettando il ricorso del contribuente. Ricorrono giusti motivi per compensare le spese del giudizio di merito, condannando la società controricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decide nel merito rigetta il ricorso del contribuente.

Compensa le spese del giudizio di merito condannando la contribuente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in favore dell'Agenzia delle entrate in euro 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito. Così deciso in Roma, il 23 giugno 2021.

Commento

di Stefano Baruzzi (*)

L'ordinanza n. 29868/2021 della Corte di cassazione (1) è interessante e utile poiché afferma con notevole chiarezza, ribadendolo ancora una volta, il principio ben consolidato nella giurisprudenza di legittimità secondo cui l'imposizione ICI o IMU poggia sulla sola qualità di possessore dell'immobile, senza che possano assumere rilevanza le numerose ipotesi nelle quali venga meno la disponibilità del bene per fenomeni contrari alla volontà del proprietario (o del possessore, nel caso di titolarità di diritti reali fra quelli espressamente individuati dalla specifica normativa) ancorché ravvisabili, come nel caso di specie, nella occupazione abusiva da parte di terzi (2).

Quanto precede analogamente a quanto già affermato dalla S.C. per altre forme di occupazione senza titolo come, ad esempio, nell'ipotesi di occupazione di urgenza finché non sia intervenuto il decreto di esproprio (3) oppure di requisizione (4) da parte della PA o nel caso di assoggettamento di un'area a vincolo urbanistico preordinato all'espropriazione (5) ovvero ancora, evocata espressamente nell'ordinanza in commento, nella fattispecie della risoluzione del contratto di locazione finanziaria non accompagnata dalla contestuale restituzione dell'immobile da parte dell'utilizzatore che, a tal punto, diviene occupante senza titolo (6) (7).

(*) Dottore commercialista.

(1) Favorevole al Comune di Roma Capitale in riforma delle contrarie pronunce di prime e seconde cure favorevoli alla società contribuente, quest'ultima resa dalla Comm. trib. reg. Lazio con sentenza n. 7710/16/2018.

(2) Cass. n. 7800/2019.

(3) Cass. n. 19041/2016; Id. n. 21157/2016; Id. n. 29195/2017; Id. n. 12272/2017; Id. n. 4753/2010; Id. n. 21433/2007.

(4) Ad es., a seguito di eventi sismici, come nel caso giudicato da Cass. n. 21157/2016.

(5) Cass. n. 12271/2017; Id. n. 19750/2004.

(6) Cass. n. 13793/2019; Id. n. 25249/2019; Id. n. 29973/2019; Id. n. 8957/2020; Id. n. 14906/2020; Id. n. 23914/2020; Id. n. 585/2021; Id. n. 22541/2021.

(7) Preme evidenziare che nel contenzioso sulla risoluzione dei contratti di leasing traslativo, senza restituzione dell'immo-

Presupposto impositivo dell'IMU è, dunque, il possesso dell'immobile (8), che si estrinseca, caso per caso, come piena proprietà o come titolarità di diritti reali di godimento e, segnatamente, di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie (9) in coerenza con la natura patrimoniale del tributo *de quo*, che prescinde dalla materiale disponibilità e dalla redditività del bene sottoposto a imposizione, rilevando invece "il potere sulla cosa, che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà ai sensi dell'art. 1140 c.c."

Vale la pena di evidenziare la perdurante attualità del tema in esame in ragione del fatto che, anche dopo la riforma di fine 2019 (10), l'IMU continua ad avere quale presupposto impositivo il possesso di immobili (11).

Più articolata e meno drastica rispetto alle numerose pronunce sopra citate appare la posizione espressa nella sentenza della Suprema Corte n. 5626/2015 richiamata da Cass. n. 21157/2016, pronuncia quest'ultima anch'essa contraria alla tesi del contribuente che peraltro riconduce anche tale precedente (apparentemente disallineato) nel solco del consolidato orientamento di legittimità: ciò per la considerazione che seppur Cass. n. 5626/2015 ravvisa il presupposto qualificante l'esclusione da ICI nella perdita del possesso del bene, tuttavia individua tale momento solo a partire dal compimento della irreversibile trasformazione del fondo a seguito della realizzazione dell'opera pubblica, in tale situazione venendo effettivamente meno il possesso in capo all'originario soggetto passivo anche nel suo atteggiarsi "solo animo" poiché in nessun modo, visto il definitivo mutamento dello stato dei luoghi e della destinazione dell'area, potrà mirare a ripristinare un potere di fatto con la cosa corri-

spondente all'esercizio del diritto dominicale, situazione questa ("e soltanto in questa") che comporta il venir meno del presupposto dell'imposizione.

Se sul tema in esame la Corte di cassazione è sostanzialmente granitica (12), più contrastata risulta la giurisprudenza di merito.

Accanto a pronunce che si pongono in linea con la posizione della Suprema Corte (13) è, infatti, possibile rinvenirne numerose altre che hanno invece sposato la linea interpretativa del venir meno del presupposto soggettivo in casi di occupazione abusiva o comunque illegittima: in tal senso, ad esempio (14), Comm. trib. reg. Firenze n. 22/2003 (in tema di occupazione di urgenza preordinata all'esproprio), Comm. trib. prov. di Lodi n. 61/02/2020 (occupazione abusiva), Comm. trib. reg. Lazio n. 4019/10/2020 (occupazione abusiva), Comm. trib. reg. Lombardia n. 4133/1/2019, Comm. trib. prov. di Roma n. 5040/16/2021 (occupazione abusiva) ed altre ancora.

Queste ultime pronunce hanno valorizzato, a seconda dei casi, la circostanza che il possesso costituisce presupposto di una legittima tassazione IMU solo a fronte di una sua effettività, supportata dalla possibilità di ripristinare il rapporto materiale con la cosa quando il possessore lo voglia, con la conseguenza che, se tale facoltà non è possibile, il solo elemento intenzionale non è sufficiente per la conservazione del possesso o della detenzione venuti meno per fatto illegittimo di terzi, nonché l'incostituzionalità *ex art. 53* di una imposizione applicata su una situazione di possesso solo teorica (o di diritto) ma non di fatto.

In conclusione, la pronuncia in commento pare difficilmente confutabile allo stato attuale della

bile, la riconduzione della obbligazione tributaria IMU alla soggettività del concedente ha trovato valorizzazione nell'elemento "temporale e contrattualistico" presente nella parte finale dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 ai sensi del quale "Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto". Da ciò la S.C. ha tratto la conclusione che, una volta risolto il contratto, a prescindere dalle vicende dell'immobile, il soggetto passivo torna ad essere comunque il concedente.

(8) Art. 3, secondo comma, D.L. n. 201/2011; art. 1, D.Lgs. n. 504/1992.

(9) Art. 9, primo comma, D.Lgs. n. 23/2011 richiamato dall'art. 11, comma 13, D.L. n. 201/2011; art. 3, D.Lgs. n. 504/1992.

(10) Legge n. 160/2019, art. 1, comma 738 ss.

(11) Art. 1, comma 740, Legge n. 160/2019.

(12) Anche il "contrasto giurisprudenziale", di più recente manifestazione, in tema di soggettività passiva IMU a seguito

della risoluzione del contratto di *leasing* non accompagnata dalla riconsegna dell'immobile, sembra ormai superato "sul nascere", essendo rimasta isolata la pronuncia favorevole al proprietario resa dalla S.C. con la sentenza n. 19166/2019, emessa in riforma di Comm. trib. reg. Abruzzo n. 1463/04/2015.

(13) Ad es.: Comm. trib. reg. Lazio n. 4301/01/14; Comm. trib. prov. di Roma n. 224/48/11; Comm. trib. reg. Firenze n. 101/2010; Comm. trib. reg. Potenza n. 22/2011; Comm. trib. reg. Basilicata n. 216/01/2001; Comm. trib. reg. Campania, Sez. di Salerno, n. 10280/2014; Comm. trib. reg. Lombardia n. 4/20/2010.

(14) Oltre a Comm. trib. reg. Lazio n. 7710/16/2018 riformata dalla pronuncia in commento e a Comm. trib. reg. Lazio n. 7709/16/2018, anch'essa relativa al contenzioso fra il Comune di Roma e la medesima società contribuente oggetto dell'ordinanza in esame, ma con riguardo all'ICI 2011, sentenza pure essa riformata dalla Cassazione, Sez. VI civ.-T, con ordinanza n. 29658 depositata il 22 ottobre 2021.

normativa - stante anche il consolidato orientamento giurisprudenziale di illegittimità che abbiamo illustrato - cosicché l'unico rimedio ragionevolmente invocabile per porre rimedio alle situazioni di palese iniquità - nelle quali il contribuente che sia "possessore solo sulla carta", ma non in fatto, si vede comunque obbligato a corrispondere l'imposta patrimoniale locale - è legato a un eventuale, ma non probabile, inter-

vento normativo che espunga dal presupposto impositivo, in via di eccezione, le situazioni di illegittimo spossessamento precisamente individuate dal legislatore e comprovate caso per caso dai contribuenti.

In mancanza, possiamo attenderci il perdurare di orientamenti altalenanti nei giudizi di merito e la loro riconduzione a unitarietà da parte dei giudici di legittimità nei termini qui illustrati.