

Occupazione abusiva di immobili ed IMU: la Consulta interviene ma resta il nodo del “possesso”

di Giuseppe Corasaniti (*)

La Corte costituzionale, con la **sentenza n. 60/2024**, ha dichiarato fondata la questione di **legittimità costituzionale** dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, nella parte in cui non prevede che **non** sia dovuta l'**IMU** per gli **immobili occupati abusivamente** e relativamente ai quali sia stata presentata una tempestiva **denuncia** in sede **penale**. Nonostante la Consulta non sia entrata nel merito della nozione di “possesso” rilevante ai fini IMU, importanti indicazioni di principio sono certamente rinvenibili nella pronuncia in commento, la quale avrà senza dubbio notevoli effetti anche al di là della specifica fattispecie degli immobili occupati abusivamente.

L'occupazione abusiva di edifici, vale a dire quella condotta che porta arbitrariamente un soggetto ad occupare la proprietà altrui, costituisce oggi fenomeno in progressiva e continua espansione, a causa del crescente disagio sociale e della crisi economica. Tale fenomeno, ancorché talvolta giudicato penalmente irrilevante in presenza di uno stato di assoluta necessità dell'occupante (1), presenta indubbiamente dei profili di interesse, non soltanto di tutela patrimoniale e di rilevanza sociale, ma anche tributaria, sollevando dubbi con riguardo alla eventuale debenza dell'imposta municipale propria (d'ora in poi, IMU) da parte del soggetto titolare del diritto di proprietà (o di altro diritto reale) sull'immobile occupato.

L'IMU appartiene al comparto dei tributi “propri” dei Comuni più significativi ed è disciplinata dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e dall'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, come modificati (e in parte abrogati) dalla Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020), i quali riproducono e richiamano molte norme riguardanti l'imposta comunale sugli immobili (“ICI”), contenute nel D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

In particolare, il presupposto impositivo dell'IMU viene individuato dal combinato disposto

dei previgenti artt. 8, comma 2 (ora, art. 1, comma 740, Legge di bilancio 2020), e 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 (ora, art. 1, comma 743, Legge di bilancio 2020) nel “possesso” degli immobili.

Riguardo ai soggetti passivi, invece, l'art. 1, comma 743, della Legge di bilancio 2020, riproducendo la formulazione dell'abrogato art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, dispone, in modo analogo alla disciplina ICI, che si tratta del proprietario o del titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli immobili, del concessionario di aree demaniali, del locatario finanziario dalla data di stipula del contratto e per tutta la durata dello stesso, anche se l'immobile è da costruire o in corso di costruzione. Dunque, l'imposizione IMU, analogamente all'ICI, non tende a colpire solo i proprietari, ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste dal citato art. 1, comma 743, della Legge di bilancio 2020, in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei Comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato, in sostituzione di altri tributi, contestualmente soppressi.

(*) *Professore ordinario di Diritto tributario nell'Università degli Studi di Brescia e avvocato del Foro di Milano*

(1) In tal senso, Cass. civ. n. 1069/2020; Cass. civ. n. 28115/2012.

Nel corso del tempo, dottrina e giurisprudenza si sono confrontate con il concetto di “possesso” richiamato dalla norma, soprattutto in relazione a quelle situazioni (patologiche) in cui al titolare di un diritto reale su un bene sia impedito di esercitare la signoria sulla cosa.

Il punto focale su cui è stato opportuno riflettere è riassumibile nel seguente interrogativo: lo spossessamento del bene può costituire una causa “atipica” di esenzione dal versamento del tributo?

In alcune, ma delimitate, fattispecie la risposta al quesito è risultata positiva per espressa previsione legislativa. Si pensi all’art. 4-ter, comma 1, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73, che prevede l’esenzione dal versamento dell’IMU relativa all’immobile posseduto dalle persone fisiche che lo hanno dato in locazione a uso abitativo e che abbiano ottenuto in proprio favore l’emissione di una convalida di sfratto per morosità, la cui esecuzione è stata sospesa.

Nei casi di occupazione abusiva, invece, la giurisprudenza prevalente si è espressa in senso negativo, ritenendo che l’IMU dovesse essere comunque versata da parte del soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale, pur essendo il bene stato occupato abusivamente da terzi.

Sul punto, è intervenuto il legislatore che, con l’art. 1, comma 81, Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (“Legge di bilancio 2023”), ha innovato la disciplina dell’IMU, nonché modificato l’art. 1, comma 759, Legge n. 160/2019, che, oggi, contempla una nuova fattispecie di esenzione da imposta relativamente agli immobili oggetto

di occupazione illecita. In particolare, la citata norma, in vigore a partire dal 1° gennaio 2023, dispone che sono esenti da imposta gli immobili non utilizzabili e non disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all’Autorità giudiziaria per violazione di domicilio (art. 614, comma 2, c.p.), invasione di terreni o edifici (art. 633 c.p.), o, più in generale, per occupazione abusiva (2). Non operando che per il futuro, la novella ha però lasciato aperta la discussione in relazione alle annualità pregresse.

Il tema è giunto sino alla Corte costituzionale che, con la sentenza n. 60/2024 (3), ha posto fine al dibattito, dichiarando l’illegittimità costituzionale dell’art. 9, D.Lgs. n. 23/2011 nella parte in cui non prevede - sul modello del citato art. 1, comma 81, della Legge n. 197/2022 - l’esenzione dall’IMU per gli immobili oggetto di occupazione abusiva.

Tanto premesso, pare opportuno, prima di procedere all’analisi delle argomentazioni che hanno condotto la Corte alla declaratoria di illegittimità, ricostruire brevemente il dibattito sorto attorno al concetto di “possesso”, in quanto canone rilevante attraverso cui valutare il sorgere o meno della soggettività passiva ai fini IMU (4).

Il requisito del “possesso” ai fini IMU

Come anticipato, il punto di partenza della riflessione ruota principalmente attorno alla nozione di “possesso”, il cui perimetro, sin dai tempi dell’ICI, è stato ampiamente discusso.

A tal proposito, una parte della dottrina (5) ha sostenuto che, non essendovi specifiche indi-

(2) La denuncia all’Autorità costituisce ragion necessaria per l’ottenimento del beneficio.

(3) Il testo della sentenza è riportato a seguire. Per un primo commento si v. L. Lovecchio, “Incostituzionale l’IMU sugli immobili occupati abusivamente: ma qual è il ‘possesso rilevante’ ai fini IMU?”, in *il fisco*, 2024, pag. 1887 ss.

(4) Sul punto, si rinvia all’analisi condotta da G. Ragucci, “La Corte di cassazione si pronuncia sulla *vexata quaestio* dell’IMU dovuta dopo la risoluzione anticipata del contratto di *leasing*”, in *Riv. dir. trib., supplemento on line* del 17 luglio 2019; F. Paparella, “Le incertezze della Corte di cassazione in merito all’individuazione del soggetto passivo dell’IMU nel caso di risoluzione anticipata del contratto di *leasing*”, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2020, pag. 90 ss.; G. Corasaniti, “Soggettività passiva IMU nel *leasing* immobiliare: contrasti giurisprudenziali e attesa di una rimessione alle SS.UU.”, in *Corr. Trib.*, 2020, pag. 595 ss.; Id., “Riflessioni (tra norme e principi di diritto civile e diritto tributario) a margine di due recenti (e contrastanti) pronunce del-

la Suprema Corte sulla controversa soggettività passiva ai fini IMU nel *leasing* immobiliare”, in *Dir. prat. trib.*, 2019, II, pag. 2163 ss.

(5) Cfr. P. Puri, “Sollevata l’eccezione di incostituzionalità dell’IMU sugli immobili occupati”, in *Corr. Trib.*, 2023, pag. 869 ss.; C. Franzoso, “Dissidi giurisprudenziali in materia di occupazione abusiva dell’immobile e applicazione dell’IMU”, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, pag. 121. Per una ricognizione dottrinale si veda S. Dorigo, “Il presupposto e la nozione di possesso”, in E. Della Valle - V. Ficari - G. Fransoni - G. Marini (a cura di), *L’imposta municipale propria*, Torino, 2022, pag. 75 ss. Con riferimento, più in generale, alla rilevanza della nozione civilistica ai fini della definizione di “possesso del reddito”, in termini positivi si esprime G. Puoti, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975, pag. 165; F. Paparella, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia - Contributo allo studio dell’elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000, pag. 125.

cazioni normative (6), la nozione di possesso ai fini IMU dovrebbe mutarsi dagli artt. 1140 e 1141 c.c. La mera titolarità del diritto reale sul bene, pertanto, non dovrebbe ritenersi sufficiente ai fini del prelievo, in quanto dovrebbe essere altresì accompagnata dal concreto esercizio del diritto di proprietà o di altro diritto reale.

Il possesso civilistico, infatti, è integrato dalla necessaria compresenza di due elementi, uno oggettivo (*corpus possessionis*), caratterizzato dal potere sulla cosa, ed uno soggettivo (*animus possidendi*), che si identifica nella volontà del possessore di esercitare la signoria tipica del proprietario (7). Ai fini della disciplina dell'IMU, pertanto, ove si aderisse alla accezione civilistica di possesso, dovrebbe concludersi che questo manchi in assenza di uno o di entrambi i suoi elementi costitutivi. Di conseguenza, in caso di spossessamento per sottrazione del bene da parte del terzo, il proprietario non dovrebbe essere gravato dal prelievo fiscale, difettando il presupposto impositivo del tributo in discorso.

Differentemente, secondo un'altra linea di pensiero (8), il concetto di possesso sarebbe da valutarsi in termini strettamente tributari, dal momento che le definizioni impiegate in ambito fiscale non sempre devono necessariamente coincidere con quelle utilizzate in ambito civilistico, necessitando piuttosto di essere adattate alla luce degli obiettivi e delle esigenze tipiche del diritto tributario (9). Taluna dottrina, infatti, ha sottolineato come il legislatore tributario, "senza appiattirsi sulle categorie pro-

prie di altri rami del diritto, abbia scelto autonomamente di selezionare le posizioni giuridiche caratterizzate da determinati elementi di realtà valutati come particolarmente significativi nell'ottica fiscale, in quanto ritenuti indice della capacità economica che il tributo *de quo* mira a colpire".

Ai fini IMU, pertanto, il possesso sarebbe identificabile nella titolarità di una situazione giuridica soggettiva astrattamente idonea a consentire l'apprensione del reddito prodotto dal bene immobile (10). Si tratterebbe, in altri termini, di una esaltazione del carattere patrimoniale dell'imposta, che imputerebbe la soggettività passiva del tributo in capo a chi continui a mantenere, a prescindere dalla sua materiale disponibilità, il bene nel proprio patrimonio. Ci si troverebbe, quindi, dinanzi ad una nozione a-tecnica di possesso, in cui a rilevare sarebbe la mera titolarità del diritto reale (11).

La giurisprudenza di legittimità, dopo una prima adesione all'accezione civilistica del possesso (12), si è progressivamente cristallizzata verso una nozione di quest'ultimo inscindibilmente legata all'esistenza del diritto reale sul bene (13), sul presupposto che è stato lo stesso legislatore ad aver circoscritto i diritti cui si ricollega la soggettività passiva.

A giudizio dei giudici di legittimità, inoltre, tale interpretazione troverebbe la sua giustificazione nel fatto che il legislatore ha riconosciuto una riduzione del 50% dell'imposta (e non, quindi, l'esclusione totale dal prelievo) per i fabbricati dichiarati inagibili od inabitabili

(6) L'assenza di una specifica definizione è stata foriera di significative e perduranti difficoltà interpretative secondo A. Giovanardi, "(voce) Tributi comunali", in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1999, XVI, pag. 165.

(7) Cfr. Cass. civ. n. 11119/1997.

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

(9) M. Basilavecchia, "Profili eccentrici di soggettività passiva dell'ICI: l'utilizzatore nel *leasing*, i concessionari demaniali, il diritto di abitazione, il fallimento, l'eredità giacente", in *Fin. loc.*, 2004, pag. 67 ss.

(10) Cfr. G. Ragucci, "La Corte di cassazione si pronuncia sulla *vexata quaestio* dell'IMU dovuta dopo la risoluzione anticipata del contratto di *leasing*", in *Riv. tel. dir. trib.* del 17 luglio 2019. Critici alla descritta impostazione per la natura marcatamente formale, appaiono E. Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, pag. 182, e A. Purpu-

ra, "Debenza IMU e occupazione abusiva dell'immobile: alcune riflessioni a margine di una recente sentenza di merito", in *Riv. tel. dir. trib.* del 25 ottobre 2021.

(11) Come riportato da G. Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, pagg. 79-83, la Commissione di studio per il decentramento fiscale, coordinata dal Prof. Franco Gallo, ebbe a sottolineare l'opportunità di collegare il presupposto dell'ICI, in via diretta, alla titolarità di un diritto reale di godimento. Si segnala poi la C.M. del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 109/1999, con la quale si è aderito alla tesi della rilevanza preminente della titolarità del diritto reale di godimento ai fini impositivi ICI.

(12) Quanto all'ICI, si veda Cass. civ. n. 25376/2008, ma anche Cass. civ. n. 16130/2004.

(13) Cfr. Cass. civ. n. 2616/2023; Cass. civ. n. 1596/2022; Cass. civ. n. 29868 e n. 29869/2021; Cass. civ. n. 31969/2021; Cass. civ. n. 7444/2019.

ex art. 1, comma 747, lett. b), Legge n. 160/2019, continuando così a riconoscere la sussistenza del presupposto impositivo del tributo anche allorquando l'immobile non sia materialmente disponibile.

Anche nella giurisprudenza di merito, salvo taluni casi isolati (14), si sono registrati numerosi precedenti conformi al prevalente orientamento di legittimità (15): invero, è stato sostenuto che l'occupazione abusiva non avrebbe l'effetto di determinare l'indisponibilità del bene e che la possibile translazione dell'onere impositivo dal proprietario all'occupante potrebbe verificarsi esclusivamente laddove anche quest'ultimo fosse a sua volta titolare di un diritto reale di godimento.

Le ordinanze gemelle di rimessione alla Consulta

Con le ordinanze del 13 aprile 2023, nn. 9956 e 9957, la Sezione tributaria della Corte di cassazione ha ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011, applicabile *ratione temporis* (16), nella parte in cui non riconosce l'esenzione dall'IMU in relazione ad immobili illegittimamente occupati e per i quali non sia possibile lo sgombero anche a seguito di denuncia da parte del proprietario.

Cercando di ricapitolare, la fattispecie portata al vaglio dei giudici prendeva le mosse dall'occupazione abusiva, avvenuta nel 2012, di un edificio già adibito a casa di cura, sito nel Co-

LA GIURISPRUDENZA

Requisito del possesso ai fini IMU

Con riferimento all'individuazione del requisito del possesso ai fini IMU, la giurisprudenza di legittimità, dopo una prima adesione all'accezione civilistica, si è progressivamente cristallizzata verso una nozione di "possesso" inscindibilmente legata all'esistenza del **diritto reale sul bene**, sul presupposto che è stato lo stesso legislatore ad aver circoscritto i diritti cui si ricollega la soggettività passiva. Secondo i giudici, inoltre, tale interpretazione troverebbe la sua giustificazione nel fatto che il legislatore ha riconosciuto una riduzione del 50% dell'imposta (e non, quindi, l'esclusione totale dal prelievo) per i fabbricati dichiarati inagibili od inabitabili, continuando così a riconoscere la sussistenza del **presupposto impositivo del tributo** anche allorquando l'**immobile non sia materialmente disponibile**.

mune di Roma ed in stato di abbandono, in relazione al quale la società contribuente, proprietaria dell'immobile, aveva presentato regolare denuncia all'Autorità giudiziaria, cui era seguito, dapprima, il sequestro preventivo del bene e, poi, uno sgombero non oggetto di esecuzione per carenza di alloggi disponibili ove collocare i circa cento occupanti abusivi. Proprio per l'impossibilità di eseguire il sequestro preventivo, la società ricorrente ha, con successo, instaurato un giudizio avverso lo Stato italiano dinanzi alla Corte Europea dei Diritti del-

l'Uomo, per violazione dei diritti di proprietà ex art. 1, comma 1, del Protocollo addizionale alla CEDU, (violazione) derivante dal mancato assolvimento, da parte del pubblico potere, della funzione di tutela di tali diritti.

Nelle more del procedimento giudiziale, inoltre, era stata altresì presentata al Comune di Roma istanza di rimborso per l'IMU versata, negli anni 2013 e 2014, in relazione all'immobile occupato, cui seguiva l'impugnato silenzio-rifiuto dell'Ente impositore.

La contribuente, all'esito dei giudizi di merito, si vedeva riconoscere il diritto al rimborso, stante l'insussistenza del presupposto impositivo costituito dal possesso del bene immobile. Il Comune di Roma, pertanto, formulava ricorso dinanzi alla Corte di cassazione, la quale, preliminarmente, ha richiamato il sopracitato orientamento della giurisprudenza di legittimità e ricordato come l'interpretazione che individua quale soggetto passivo il titolare del diritto reale del bene immobile, in quanto con-

(14) Tra cui Comm. trib. reg. Toscana n. 67/2022 e n. 1068/2021.

(15) Cfr. Corte di Giustizia Tributaria di II grado di Firenze n. 137/2023; Corte di Giustizia di II grado della Lombardia n.

237/2023; Comm. trib. reg. Lazio n. 2858/2021.

(16) La Corte, infatti, ha escluso in radice la portata retroattiva della novella operata con la Legge di bilancio 2023.

naturatamente “possessore” delle capacità reddituali del cespite, abbia trovato applicazione in una molteplicità di fattispecie riguardanti l’IMU (17). I giudici di legittimità hanno però ritenuto che, nel caso di specie, la società fosse stata effettivamente spogliata del possesso del bene, sollevando così il dubbio della compatibilità della disposizione che legittima il prelievo con gli artt. 53 e 3 Cost.

Innanzitutto ad una condizione “patologica” come quella oggetto di giudizio, ove un soggetto si trovi nell’impossibilità di recuperare il possesso del proprio immobile per scelta degli organi dello Stato preposti a sgomberare gli immobili occupati abusivamente (e non a causa di un comportamento illegittimo del proprietario o per sua inerzia), risulterebbe, infatti, in contrasto con i principi costituzionali imporre il pagamento dell’imposta per gli esercizi in cui permanga l’occupazione abusiva, difettando, al ricorrere di tale circostanza, la capacità contributiva del proprietario.

Sotto il profilo del principio di uguaglianza, poi, il giudice remittente sottolinea come sia irragionevole riconoscere al proprietario di un immobile inagibile o inabitabile (eventualmente, a causa della sua inerzia) una riduzione della base imponibile IMU e pretendere, d’altro canto, dal proprietario di un immobile occupato abusivamente per causa non dipendente dalla sua volontà una tassazione integrale.

Ad avviso del Collegio, inoltre, si configurerebbe anche una violazione dell’art. 42, comma 2, Cost., nonché dell’art. 1 del Protocollo ad-

LA GIURISPRUDENZA

IMU in caso di immobili occupati abusivamente

Per la Corte costituzionale è irragionevole e **contrario** al principio della **capacità contributiva** che il **proprietario** di un **immobile occupato** abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva **denuncia** all’Autorità giudiziaria penale, sia, ciononostante, tenuto a **versare l’IMU** per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l’immobile venga liberato, atteso che la proprietà di tale immobile non costituisce, di per sé, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario “spogliato” del possesso. Ne deriva, in altri termini, che il criterio della mera **titolarità formale** di un **diritto reale**, corroborato dalla giurisprudenza di legittimità, non può trovare sempre e comunque applicazione, essendo altresì necessario che vi sia la **possibilità concreta** dell’esercizio delle **azioni possessorie**.

dizionale della CEDU, che garantiscono la tutela della proprietà privata. Un’occupazione abusiva dovrebbe permettere, difatti, l’esercizio di azioni a tutela della proprietà o del possesso, cui si accompagni l’intervento della Pubblica amministrazione volto allo sgombero dell’immobile. Tuttavia, se l’intervento dell’Autorità non sia risolutivo, con conseguente permanenza dello stato di illiceità, e il diritto di proprietà non riceva tutela da parte dell’Amministrazione pubblica, quest’ultima ne trarrebbe un vantaggio dalla riscossione del tributo, pur in presenza di una situa-

zione illecita da essa tollerata a detrimento del diritto di proprietà del proprietario dell’immobile.

E tale situazione si porrebbe in palese contrasto con quanto affermato più volte dalla Corte EDU, secondo la quale non è consentito alla Pubblica amministrazione trarre vantaggio da propri comportamenti illeciti e, più in generale, da una situazione di illegalità dalla stessa determinata. Alla luce di tali considerazioni, pertanto, il giudice rimettente ha considerato non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3, 42 e 53 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale della disciplina dell’IMU nella parte in cui non prevede l’esenzione d’imposta nell’ipotesi di occupazione abusiva dell’immobile che non possa essere liberato, pur in presenza di denuncia agli organi istituzionali preposti.

(17) Si pensi al caso degli immobili oggetto di sequestro conservativo, di cui alla pronuncia n. 8057/2021, o all’occupazione d’urgenza nelle more del procedimento di esproprio

(Cass. civ. n. 554/2020; Cass. civ. n. 29195/2017), dove la Corte ha affermato che lo spossessamento si verifichi solo con l’emanazione del provvedimento di esproprio.

La pronuncia della Consulta

La Corte costituzionale, con la sentenza in commento, giudica fondata la questione sollevata dal giudice rimettente in relazione alle annualità di cui al procedimento *a quo*, nel quale trovava ancora applicazione la disciplina di cui al D.Lgs. n. 23/2011, successivamente abrogata dall'art. 1, comma 780, Legge n. 160/2019.

Dopo aver ricostruito il contesto normativo e giurisprudenziale di riferimento, in particolare, la Corte evidenzia come, a prescindere dalla nozione di possesso cui debba farsi riferimento a proposito dell'IMU, sia irragionevole ritenere sussistente la capacità contributiva del proprietario che abbia subito un'occupazione abusiva di un immobile e che si sia prontamente attivato per denunciarne penalmente l'accaduto, tanto che è lo stesso legislatore ad essere intervenuto sul punto, dichiarando non dovuta l'imposta in questione. Ed emblematico, continua la Corte, è il caso oggetto di giudizio, in cui la società ricorrente aveva assunto tutte le necessarie iniziative per prevenire l'occupazione dell'immobile, provvedendo altresì tempestivamente a denunciare all'Autorità giudiziaria penale l'avvenuta occupazione contro la sua volontà. Invero, benché fosse stato disposto un sequestro preventivo dell'immobile ex art. 321 c.p.p., lo stesso sequestro non aveva avuto esecuzione per ragioni di ordine pubblico, con la conseguenza che la società proprietaria non era riuscita a tornare nel possesso dell'immobile, nonostante l'uso di un'adeguata diligenza. La Consulta, poi, richiama il proprio orientamento, secondo cui ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza (18), sottolineando come la sottrazione all'imposi-

LA GIURISPRUDENZA

Occupazione d'urgenza da parte della PA
L'occupazione d'urgenza da parte della Pubblica amministrazione non esonera il proprietario dell'immobile o terreno occupato dal pagamento dell'IMU sino al decreto d'espropriazione; in questi casi, la Corte di cassazione ha ritenuto che, sino a quel momento, il proprietario resta titolare del "possesso" del bene, pur non avendone la materiale disponibilità.

zione (o la sua riduzione) è resa necessaria dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva, che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto (19).

Per i giudici, pertanto, è irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il pro-

prietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'Autorità giudiziaria penale sia, ciononostante, tenuto a versare l'IMU per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, atteso che la proprietà di tale immobile non costituisce, di per sé, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario "spogliato" del possesso. Ne deriva, in altri termini, che il criterio della mera titolarità formale di un diritto reale, corroborato dalla giurisprudenza di legittimità, non può trovare sempre e comunque applicazione, essendo altresì necessario che vi sia la possibilità concreta dell'esercizio delle azioni possessorie.

Del resto, questa impostazione pare coerente con quelle ipotesi in cui, in caso di perdita della disponibilità del bene per fatto di terzo, l'ordinamento giuridico stabilisce il venir meno dell'obbligo del pagamento dell'imposta. È questo, ad esempio, ciò che accade con riguardo alla tassa automobilistica, che non è dovuta in caso di perdita del possesso del veicolo per forza maggiore, per fatto di terzo (furto) o per provvedimento dell'Autorità giudiziaria o amministrativa (20).

La sentenza di accoglimento, avendo efficacia retroattiva, aprirebbe così la strada del rimborso per le questioni non ancora divenute definitive e per quelle per le quali non è ancora scaduto il termine per la presentazione dell'istanza.

Sebbene la Consulta abbia perso l'occasione per affrontare più nel dettaglio la questione re-

(18) Cfr. Corte cost. n. 10/2023; Corte cost. n. 156/2001; Corte cost. n. 143/1995; Corte cost. n. 200/1976.

(19) Cfr. Corte cost. n. 120/2020.

(20) Cfr. art. 5, commi 37-38, del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953.

lativa alla nozione di “possesso”, il principio enucleato nella sentenza dello scorso 18 aprile pare certamente condivisibile, pur sollevando qualche interrogativo sui suoi possibili riflessi anche con riguardo ad altre e diverse fattispecie. Si pensi all’occupazione d’urgenza da parte della PA, che non esonera il proprietario del-

l’immobile o terreno occupato dal pagamento dell’IMU sino al decreto d’espropriazione: anche in questi casi, infatti, la Corte di cassazione ha ritenuto che, sino a quel momento, il proprietario resta titolare del “possesso” del bene, pur non avendone la materiale disponibilità.

LA SENTENZA

Corte costituzionale, Sent. 18 aprile 2024 (5 marzo 2024), n. 60 - Pres. Barbera - Red. Buscema (*stralcio*)

Si dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23/2011, nel testo applicabile *ratione temporis*, per violazione degli artt. 3, comma 1, e 53, comma 1, Cost., nella parte in cui non prevede che non sono soggetti all’imposta municipale propria, per il periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili, né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all’Autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, comma 2, o 633 c.p. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Sentenza

nei giudizi di legittimità costituzionale dell’art. 9, comma 1, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale), promossi dalla Corte di cassazione, Sezione tributaria, con ordinanze del 13 aprile 2023, iscritte ai numeri 84 e 85 del registro ordinanze 2023 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 26, prima serie speciale, dell’anno 2023.

Visti gli atti di costituzione di casa di cura V.F. S.r.l.; udito nell’udienza pubblica del 5 marzo 2024 il giudice relatore Angelo Buscema; udito l’avvocato Rosamaria Nicastro per casa di cura V.F. S.r.l.; deliberato nella Camera di consiglio del 5 marzo 2024.

Ritenuto in fatto

(*Omissis*)

Considerato in diritto

1.- Con le ordinanze indicate in epigrafe, la Corte di cassazione, Sezione tributaria, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell’art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011, nella sua formulazione originaria applicabile *ratione temporis*, nella parte in cui non prevede l’esenzione dal pagamento dell’IMU nell’ipotesi di immobile occupato abusivamente nonostante la denuncia agli organi istituzionali preposti, per violazio-

ne degli artt. 3, primo comma, 53, primo comma, 42, secondo comma, Cost. e 1 Prot. addiz. CEDU.

2.- Riferisce il giudice *a quo* che nel dicembre 2012 era stato occupato abusivamente un edificio della casa di cura V.F. S.r.l. e che questa aveva proposto due ricorsi avverso il silenzio rifiuto opposto da Roma Capitale sull’istanza di rimborso del versamento IMU, rispettivamente per le annualità 2013 e 2014. Nei ricorsi venivano evidenziate la perdita del possesso dell’immobile nonché la denuncia immediata del fatto in sede penale, e la mancata esecuzione del sequestro preventivo dell’immobile disposto dall’Autorità giudiziaria.

Il rimettente afferma che la suddetta società, pur essendo proprietaria dell’immobile, ne aveva al contempo perduto il possesso, sicché non sussisterebbe il presupposto impositivo dell’IMU.

Ritiene dunque il giudice *a quo* che, in virtù della disciplina censurata e del relativo diritto vivente, ai fini impositivi sarebbe rilevante solo l’esistenza di un titolo che attesti un diritto reale sull’immobile o un contratto di *leasing*, non anche il relativo possesso del bene.

La questione sarebbe non manifestamente infondata con riguardo agli artt. 53, primo comma, e 3, primo comma, Cost., perché l’immobile occupato abusivamente non costituirebbe un valido indice di capacità contributiva e si determinerebbe così un trattamento uguale di situazioni diseguali, in quanto verrebbero sottoposti alla stessa imposizione sia gli immobili occupati abusivamente sia quelli che non lo siano.

La perdita del possesso assumerebbe un particolare significato alla luce, da un lato, della denuncia agli organi istituzionali da parte del proprietario dell’immo-

bile occupato abusivamente e, dall'altro, dell'inerzia delle Autorità preposte al suo sgombero, cosicché sarebbe irragionevole riconoscere al proprietario di un immobile inagibile o inabitabile (eventualmente, a causa della sua inerzia) una riduzione della base imponibile IMU e prevedere, invece, la tassazione integrale a carico del proprietario di un immobile occupato abusivamente per causa non dipendente dalla sua volontà e privo di strumenti di tutela giuridica per recuperarne il possesso.

La disposizione censurata sarebbe in contrasto anche con l'art. 42, secondo comma, Cost. e con l'art. 1 Prot. addiz. CEDU, i quali garantiscono e tutelano la proprietà privata, perché quest'ultima dovrebbe attribuire l'esercizio di azioni a tutela della proprietà o del possesso, ivi incluso l'intervento della forza pubblica per lo "sgombero" dell'immobile e per di più non sarebbe consentito alla Pubblica amministrazione trarre vantaggio da propri comportamenti illeciti.

3.- I giudizi hanno ad oggetto la stessa disposizione che è censurata con riferimento agli stessi parametri e con le medesime argomentazioni; ponendo, pertanto, identiche questioni, vanno riuniti e decisi con un'unica pronuncia.

4.- La questione è rilevante in quanto la disposizione censurata - pur successivamente abrogata dall'art. 1, comma 780, della Legge n. 160 del 2019 a decorrere dal 1° gennaio 2020 - trova effettiva applicazione nei giudizi a *quibus*, ove, di fronte alla Corte di cassazione, si discute circa la debenza o meno dell'IMU per le annualità d'imposta relative al 2013 e al 2014.

5.- Preliminarmente, è necessaria una breve premessa normativa e giurisprudenziale relativa ai presupposti impositivi dell'IMU.

5.1.- L'IMU è un'imposta che grava sugli immobili, introdotta sulla base degli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011 (disposizioni modificate molte volte nel corso degli anni) e 13 del D.L. n. 201 del 2011, come convertito (disposizione anch'essa più volte modificata), in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), quest'ultima, istituita con il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della Legge 23 ottobre 1992, n. 421), può essere considerato il tributo precursore dell'IMU.

A decorrere dal 2014 e fino al 2019, poi, l'IMU è stata disciplinata dalla Legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)" quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla tassa sui rifiuti (TARI), dell'imposta unica comunale (IUC).

La Legge n. 160 del 2019 ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la IUC e - tra i tributi che ne facevano parte - la TASI. Sono, invece, rimasti in vigore tra quelli che componevano la medesima IUC, la TARI e l'IMU, quest'ultima come disciplinata dalla stessa Legge n. 160 del 2019.

Secondo l'art. 9 del D.Lgs. n. 23 del 2011, nel testo applicabile *ratione temporis*, e in particolare con riferimento alle annualità d'imposta 2013 e 2014 oggetto delle due ordinanze di rimessione: "1. [s]oggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. 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. 2. L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria".

Inoltre, secondo il precedente art. 8, comma 2, "[l]'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili"; negli stessi identici termini si esprime l'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201 del 2011, come convertito, nel testo applicabile *ratione temporis*.

Da ultimo, l'art. 1, comma 81, della Legge n. 197 del 2022 ha modificato l'art. 1, comma 759, della Legge n. 160 del 2019, il quale, nel testo attualmente in vigore, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2023, "[s]ono esenti dall'imposta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte [...] *g-bis*) 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 iniziata azione giudiziaria penale".

6.- Nel merito, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011, nel testo applicabile *ratione temporis*, sollevata in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost. è fondata, nei termini che seguono.

Indipendentemente dalla nozione di possesso cui debba farsi riferimento a proposito dell'IMU, è irragionevole affermare che sussista la capacità contributiva del

proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile e indisponibile e si sia prontamente attivato per denunciarne penalmente l'accaduto, tanto che il legislatore, come già rilevato, è intervenuto con la Legge n. 197 del 2022 per dichiarare non dovuta l'imposta in questione.

Emblematico è il caso oggetto dei giudizi *a quibus* in cui la società proprietaria aveva assunto tutte le necessarie iniziative per prevenire l'occupazione dell'immobile e aveva tempestivamente provveduto a denunciare all'autorità giudiziaria penale l'avvenuta occupazione contro la sua volontà. Benché nell'agosto 2013 fosse stato disposto un sequestro preventivo dell'immobile *ex art.* 321 del Codice di procedura penale da parte del giudice per le indagini preliminari, lo stesso sequestro non aveva avuto esecuzione per ragioni di ordine pubblico. Pertanto, la società proprietaria non era riuscita a tornare nel possesso dell'immobile nonostante l'uso di una diligenza adeguata.

Questa Corte ha costantemente affermato che "ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza (*ex plurimis*, sentenze n. 156 del 2001, n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 179 del 1985 e n. 200 del 1976)" (sentenza n. 10 del 2023) e ha sottolineato che "la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria [...] dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto)" (sentenza n. 120 del 2020).

È dunque irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'Autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'IMU per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, perché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso.

Del resto, questa impostazione è coerente con una ipotesi impositiva per certi versi simile in cui, in caso di perdita della disponibilità del bene per fatto di terzo, l'ordinamento giuridico stabilisce il venir meno dell'obbligo del pagamento dell'imposta. È questo il caso della tassa automobilistica: l'art. 5 del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953 (Misure in materia tributaria), convertito, con modificazioni, in Legge 28 febbraio 1983, n. 53, stabilisce infatti, ai commi trentasettesimo e trentottesimo, che, nonostante il soggetto passivo sia il proprietario del bene, "[l]a perdita del posses-

so del veicolo o dell'autoscafo per forza maggiore o per fatto di terzo o la indisponibilità conseguente a provvedimento dell'Autorità giudiziaria o della Pubblica amministrazione, annotate nei registri indicati nel trentaduesimo comma, fanno venir meno l'obbligo del pagamento del tributo per i periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata effettuata l'annotazione. L'obbligo del pagamento ricomincia a decorrere dal mese in cui avviene il riacquisto del possesso o la disponibilità del veicolo o dell'autoscafo".

7.- Deve pertanto affermarsi l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011, nel testo applicabile *ratione temporis*, per violazione degli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost., nella parte in cui non prevede che - sul modello dell'art. 1, comma 81, della Legge n. 197 del 2022 citato dal rimettente - non sono soggetti all'imposta municipale propria, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'Autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, secondo comma, o 633 cod. pen. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

8.- L'accoglimento della questione in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost. permette di ritenere assorbite le ulteriori censure.

Per Questi Motivi LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,
dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale), nel testo applicabile *ratione temporis*, nella parte in cui non prevede che non siano soggetti all'imposta municipale propria, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, 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 iniziata azione giudiziaria penale.



Il testo integrale della sentenza oltre a essere disponibile in **One FISCALE**, Wolters Kluwer si può richiedere a redazione.corrieretributario.ipsoa@wki.it

www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario