



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

Dipartimento di Diritto Privato e Critica del Diritto

Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e Comunitario

Corso di Laurea in
Consulente del Lavoro
A.A. 2023/2024

Il Presupposto dell'IMU

Relatore: Prof.sso **Schiavolin Roberto**

Studente: **Andrea Cadel**
Matricola: 2014447

Indice

<i>Introduzione</i>	6
<i>Capitolo primo: L'evoluzione dell'Autonomia Tributaria degli Enti Locali</i>	8
1.1 <i>Principi Costituzionali e ISI</i>	8
1.2 <i>ICI</i>	10
1.3 <i>Introduzione dell'IMU</i>	13
1.4 <i>Dubbi di illegittimità costituzionale</i>	15
1.5 <i>Riforma del 2019</i>	16
<i>Capitolo secondo: Il presupposto dell'IMU</i>	18
2.1 <i>Il presupposto</i>	18
2.2 <i>Concetto di possesso</i>	18
2.3 <i>Concetto di Bene Immobile</i>	21
2.5 <i>Definizione di Abitazione Principale</i>	26
2.6 <i>Definizione di Area Fabbricabile</i>	26
2.7 <i>Definizione di Terreno Agricolo</i>	29
<i>Capitolo Terzo: Approfondimento sull'abitazione principale</i>	32
3.1 <i>Regolamentazione Precedente</i>	32
3.2 <i>Regolamentazione attuale</i>	34
3.3 <i>Abitazioni Assimilate</i>	35
3.4 <i>Le pertinenze</i>	36
<i>CONCLUSIONI</i>	40
<i>Bibliografia</i>	42
<i>Sitografia</i>	44

Introduzione

L'argomento di questa tesi è la disciplina del presupposto dell'Imposta Municipale propria (IMU). Si tratta di una delle imposte patrimoniali più importanti nel sistema fiscale italiano.

Consiste in un'imposta diretta di natura patrimoniale speciale, il che significa che si basa sulla ricchezza del contribuente espressa dal possesso di un certo tipo di componenti del suo patrimonio, cioè gli immobili, colpiti in ragione del valore di essi determinato secondo appositi criteri. È un'imposta locale, in quanto dovuta a ciascun comune con riferimento agli immobili siti nel suo territorio, ed è obbligatoria poiché la sua istituzione non è lasciata alla discrezione del comune. È inoltre, reale, poiché tassa il possesso di immobili indipendentemente dalle condizioni economiche e reddituali del contribuente, e periodica, poiché l'obbligazione tributaria è annuale e commisurata al possesso realizzatosi entro l'anno solare.

Nel primo capitolo di questa tesi si tratterà brevemente della storia dell'IMU, compreso un excursus storico sulla precedente ICI (Imposta Comunale immobiliare) del 1992 per poi passare al c.d. "decreto salva Italia" del governo Monti che ha introdotto l'imposta IMU D.L. n. 201/2011 convertito in Legge n. 214/2011) anticipatamente dal 1° gennaio 2012; fino ad arrivare ad un ulteriore aggiornamento con la legge 160 del 27 dicembre 2019.

Questi passaggi furono condizionati molto dal federalismo fiscale, ovvero un indirizzo politico che mira a decentralizzare il sistema fiscale, dando maggiore autonomia e responsabilità finanziaria agli enti locali, come regioni e comuni; e in questo contesto, l'IMU gioca un ruolo importante per assicurare adeguate entrate locali e di conseguenza il finanziamento dei servizi locali.

Successivamente nel secondo capitolo ci concentreremo sul tema principale dell'elaborato e quindi sul presupposto dell'IMU: più precisamente approfondiremo il concetto di possesso e le definizioni dei tre tipi di immobili che rientrano all'interno del presupposto.

Infine, con il conclusivo capitolo terzo esamineremo il concetto di abitazione principale e le relative pertinenze (una cosa il cui scopo è di essere al servizio o fungere da ornamento in maniera durevole di un'altra cosa che viene definita principale) che hanno subito numerose variazioni negli anni.

Capitolo primo:

L'evoluzione dell'Autonomia Tributaria degli Enti Locali

1.1 Principi Costituzionali e ISI

L'evoluzione dell'autonomia tributaria degli enti locali in Italia è una questione complessa che richiede, a monte dello studio giuridico, un approccio interdisciplinare, considerando sia la teoria politica che la scienza delle finanze. In queste prospettive, lo studio della finanza locale in uno Stato unitario si concentra principalmente sull'individuazione delle ragioni per cui agli enti minori, come i comuni, viene concessa o no la possibilità di raccogliere entrate attraverso le imposte e di amministrarle e utilizzarle autonomamente. Questo tema ha una forte componente politico-ideologica e rimane ai margini del diritto in particolare fino a quando l'autonomia riconosciuta ai comuni e alle province non venga chiaramente definita nella Costituzione come autonomia tributaria, ossia la potestà di emanare regolamenti fiscali locali¹.

L'articolo 128 della Costituzione italiana riconosce l'autonomia politica e amministrativa di comuni e province, ma non esplicita che tale autonomia includa la potestà di disciplinare le proprie entrate tributarie. In effetti è l'art. 119 della Costituzione, modificato dalla legge numero 3/2001, a prevedere che anche i Comuni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa e stabiliscono e applicano tributi propri, e per l'attuazione di questa riforma si è dovuto attendere il d.lgs. n. 23/2011. In precedenza, la mancanza di previsioni simili ha permesso al legislatore ordinario di conformare la disciplina dei tributi locali secondo indirizzi fondati sulle teorie politiche ed economiche via via prevalenti.

Il passaggio a un modello di finanza mista, che conferisce ai comuni maggiore autonomia fiscale, è stato legittimato dal cambiamento della cultura politica verso teorie di matrice liberale. Tale cambiamento è visto come un mezzo per permettere ai cittadini di avere un controllo più diretto sui loro rappresentanti locali. Tuttavia, la distinzione tra autonomia tributaria e autonomia finanziaria rimane cruciale: un comune può disporre di autonomia finanziaria, garantita da trasferimenti statali o entrate extra tributarie, senza necessariamente avere autonomia tributaria.

Una prima tappa del modello di finanza mista è segnata dall'art. 54, comma 3, legge 8 giugno 1990, n. 142, sull'ordinamento delle autonomie locali con la quale era stato previsto che la legge dovesse assicurare potestà impositiva autonoma agli enti locali, mentre il co. 4, elencava le

¹ A. Giovanardi, *Tributi comunali*, in *Digesto disc. priv., sez. comm.*, vol. XVI, Torino, 1999, p. 146 ss

entrate di tali enti (imposte proprie, addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali, tasse e diritti per servizi pubblici etc.)²

Dal 1992 è iniziato il cammino verso ciò che oggi può essere considerato un autentico “federalismo fiscale degli enti locali”³, stabilendo una significativa autonomia tributaria per tali enti. A questo proposito la prima imposta patrimoniale immobiliare fu introdotta con l'Imposta Straordinaria sugli Immobili (ISI) con l'art. 7 del decreto-legge n. 333/1992⁴. La ratio dell'introduzione di questa imposta risiedette nella necessità di risanare il debito pubblico, che in quegli anni raggiunse livelli significativamente elevati.

L' ISI si applicava al valore degli edifici e delle aree edificabili identificati nei piani urbanistici vigenti, situati su tutto il territorio nazionale, indipendentemente dall'uso cui erano destinati, inclusi quelli utilizzati per le attività produttive o commerciali delle imprese, posseduti alla data di entrata in vigore del decreto. I Soggetti passivi erano i proprietari degli immobili o i titolari di diritti di usufrutto, uso o abitazione, anche se non residenti in Italia. Non erano soggetti all'imposta invece i vari enti pubblici e istituzioni specifiche, come lo Stato e le sue articolazioni, le regioni, i comuni e alcune istituzioni sanitarie.

Per calcolare l'ISI, si utilizzavano tre diversi criteri di valutazione:

1. Valore Catastale: Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore era determinato moltiplicando le rendite catastali per un coefficiente specifico, che variava a seconda della categoria dell'immobile (100 per i gruppi A, B e C, 50 per il gruppo D non commerciale, e 34 per la categoria C/1). Per i fabbricati non ancora iscritti, si utilizzava il valore delle unità similari. Le abitazioni principali godevano di una riduzione sull'imposta calcolata sul valore catastale, abbattuto di 50 milioni di lire.
2. Valore Fiscale: Per le unità immobiliari classificate nel gruppo D e utilizzate per attività d'impresa, si basava sul valore risultante dalle scritture contabili, adeguato con coefficienti annuali che riflettevano la svalutazione nel tempo, dal 1,02 per il 1992 al 1,70 per gli anni precedenti.

² Legge 8 giugno 1990, n. 14, *Ordinamento delle Autonomie Locali*.

³ Il federalismo fiscale è un principio politico ed economico che cerca di stabilire un legame diretto tra le tasse raccolte da un ente territoriale (come Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane) e l'utilizzo di queste risorse da parte dello stesso ente (cfr P. Boria, agosto 2023, *i modelli di federalismo fiscale nel Welfare State degli ordinamenti moderni*, agosto 2023, Wolters Kluwer, 243).

⁴ D.L. 11 luglio 1992, n. 333 convertito in legge con modifiche dalla L. 8 agosto 1992, n. 359, articolo 7 comma 1.

3. Valore Venale: Le aree fabbricabili erano valutate al loro valore di mercato. Per le aree destinate a pubblica utilità, si considerava l'importo delle indennità pagate o da pagare dagli enti pubblici competenti.⁵

Esistevano inoltre anche delle esenzioni specifiche, tra cui:

- Costruzioni rurali secondo il testo unico delle imposte sui redditi.
- Fabbricati destinati esclusivamente al culto.
- Immobili di proprietà della Santa Sede e di Stati esteri con accordi internazionali di esenzione.
- Fabbricati appartenenti a enti non profit destinati ad attività didattiche, assistenziali o culturali.
- Fabbricati e aree fabbricabili appartenenti a soggetti in fallimento o liquidazione, e quelli utilizzati per attività assistenziali e sanitarie da enti no profit etc.

Questa Imposta straordinaria restò in vigore solo 5 mesi ma pose le basi per l'introduzione dell'ICI.

1.2 ICI

L'ICI (Imposta Comunale sugli Immobili) è stata introdotta con il decreto legislativo del 30 dicembre 1992, n. 504, ed è rimasta in vigore fino al 2012, anno in cui è stata sostituita dall' IMU⁶. Il principale obiettivo dell'istituzione del tributo comunale era favorire l'autonomia finanziaria degli enti locali. Si credeva che fornire loro risorse proprie e responsabilizzarli nella gestione di tali risorse fosse la soluzione ideale per stimolare una maggiore responsabilità nella gestione delle spese⁷.

L'ICI poteva essere considerata una versione rivisitata dell'ISI, in quanto ne riprendeva le caratteristiche fondamentali con alcuni aggiustamenti.

Si trattava di un'imposta diretta e reale con una natura patrimoniale, poiché la base imponibile era il valore del patrimonio immobiliare e non la capacità produttiva o i redditi generati dagli immobili stessi. Infatti, come sottolineato dalla Corte costituzionale⁸, l'ICI era caratterizzata da una misura predeterminata e non dipendeva da indici di produttività. L' art. 5 del D.lgs. n. 504/1992 regolava la base imponibile, valorizzando gli immobili attraverso la rendita catastale a cui

⁵ D.L. 11 luglio 1992, n. 333 convertito in legge con modifiche dalla L. 8 agosto 1992, n. 359, articolo 7 comma 3

⁶ Decreto legislativo del 30 dicembre 1992, n. 504.

⁷ P. Piciocchi, *L'imposta comunale sugli immobili (1993-2007)*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, p. 1247 ss.

⁸ Corte cost., ord. 12 aprile 1996, n. 113; Corte cost., sent. 2 aprile 1999, n. 119, i.

in seguito si applicavano specifici moltiplicatori. Per le aree fabbricabili, invece, la base imponibile era determinata dal valore venale, tenendo conto di fattori come ubicazione, destinazione d'uso e costi di costruzione. Infine, per i terreni agricoli, il valore si determinava applicando un moltiplicatore all'ammontare del reddito domenicale risultante in catasto.

La sua regolamentazione sostanziale era stata stabilita a livello nazionale; i singoli Comuni potevano fissare annualmente le aliquote all'interno di un intervallo definito dallo Stato. I Comuni ricevevano il gettito dell'ICI e svolgevano le attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta per gli immobili situati interamente o parzialmente nel loro territorio.

Ai sensi del decreto legislativo del 30 dicembre 1992 n.504 il presupposto dell'ICI comprendeva il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli siti nel territorio dello Stato.

I Soggetti passivi dell'imposta erano il proprietario dell'immobile ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione sullo stesso, anche se non erano residenti nel territorio dello Stato.

La base imponibile era costituita dal valore dell'immobile, le detrazioni e le aliquote venivano stabilite dai comuni a cadenza annuale⁹.

Di seguito si riportano le maggiori differenze dell'ICI rispetto all'ISI:

- L'ISI era un'imposta erariale, cioè il suo gettito era riservato allo Stato ed era gestita dall'amministrazione finanziaria statale, mentre l'ICI era una imposta comunale, ed oltre ad ottenerne il gettito, i comuni avevano la responsabilità della sua amministrazione e riscossione;
- L'ISI a differenza dell'ICI non colpiva i terreni agricoli;
- La base imponibile dell'ISI era generalmente calcolata sul valore catastale degli immobili. L'ICI invece utilizzava il valore catastale, rivalutato secondo coefficienti stabiliti dallo Stato, per determinare la base imponibile;
- L'ISI aveva aliquote determinate a livello nazionale, mentre l'ICI permetteva ai comuni di stabilire le proprie aliquote entro limiti prestabiliti dallo Stato, garantendo una maggiore flessibilità locale;
- L'ISI offriva scarse detrazioni o agevolazioni. L'ICI invece prevedeva una serie di detrazioni e agevolazioni per determinate categorie di contribuenti, come i proprietari di prime case o gli immobili ad uso agricolo.

Nei primi anni di applicazione dell'ICI, i comuni non disponevano di una reale autonomia nella gestione di questo tributo. Sebbene avessero la responsabilità di applicare l'aliquota dell'ICI, non avevano la facoltà di decidere se introdurre il tributo stesso, né potevano determinare

⁹ M. Basilavecchia, *Imposta comunale sugli immobili*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 1999, p. 1354, paragrafo 3.

liberamente la base imponibile o le aliquote, essendo vincolati a regole stabilite dalla normativa statale. In particolare, l'aliquota era unica, fissata tra un minimo del 4 per mille e un massimo del 7 per mille.

Con il passare del tempo, tuttavia, il quadro normativo è stato modificato per conferire ai comuni maggiori poteri e ambiti di scelta nella gestione dell'ICI. Questa evoluzione è stata principalmente determinata dal Decreto Legislativo n. 446 del 1997, in particolare dagli articoli 52 e 59. Le modifiche introdotte da questo decreto hanno permesso ai comuni di apportare diverse modifiche significative.

I comuni hanno acquisito la facoltà di variare le aliquote all'interno dei limiti stabiliti dalla legge, prevedendo aliquote diverse per immobili che non costituiscono la residenza principale, per abitazioni non affittate o per altre specifiche categorie di immobili. Inoltre, è stata concessa la possibilità di abbassare l'aliquota al 4 per mille per un periodo massimo di tre anni per i fabbricati destinati alla vendita, non venduti dalle imprese di costruzione. Infine, i comuni hanno potuto ridurre l'imposta dovuta per l'abitazione principale fino al 50% o, in alternativa, aumentare la detrazione per coprire completamente l'imposta dovuta per tale immobile. Tuttavia, nel caso in cui il comune adottasse tale misura, non poteva applicare un'aliquota superiore per le altre unità immobiliari possedute dal contribuente.

In definitiva, la normativa ha cercato di mantenere un certo grado di uniformità dell'ICI a livello nazionale, limitando le differenze tra i vari comuni e assicurando che l'imposta non differisse eccessivamente da un comune all'altro. Questo approccio ha garantito una base comune per la gestione del tributo, pur consentendo un certo spazio di manovra a livello locale per rispondere alle esigenze specifiche delle singole comunità.¹⁰

Nel corso degli anni, la disciplina dell'ICI venne ripetutamente modificata, anche tenendo conto della giurisprudenza e delle interpretazioni amministrative, per intervenire sui punti più problematici dell'imposta, che era una delle principali fonti di entrata per i circa 8.000 comuni italiani, almeno fino al 2011.

Tuttavia, questa imposta accese il dibattito politico in quanto applicata alla c.d. abitazione principale. così, il 21 dicembre 2007, poco prima della caduta del governo Prodi, fu introdotta dalla legge finanziaria per il 2008 (articolo 1, commi 5 e 7, della legge 24 dicembre 2007, n. 244), una detrazione dall'imposta dovuta per l'abitazione principale e poco dopo il governo Berlusconi con il decreto-legge n. 93/2008, abolì completamente l'ICI sull'abitazione principale a meno che non si trattasse di abitazioni signorili, ville e castelli (categorie catastali A/1, A/8 e A/9)¹¹.

¹⁰ A. Giovanardi, *Tributi comunali*, in *Digesto disc. priv., sez. comm., vol. XVI, Torino, 1999, paragrafo 7.*

¹¹ *Decreto-legge 27/05/2008 n°93, pubblicato nella gazzetta ufficiale il 28 maggio 2008 n° 124, art 1 Esenzione ICI prima casa.*

1.3 Introduzione dell'IMU

Successivamente alle modifiche dell'ICI riportate sopra, in attuazione dei principi della legge delega n. 42/2009 in materia di federalismo fiscale fu emanato il decreto legislativo n. 23 del 2011 il quale agli artt. 8 e 9 istituì e disciplinò l'IMU, una nuova imposta municipale introdotta per sostituire sia la tassazione sulla componente del reddito IRPEF (e relative addizionali) relativa agli immobili non locati, sia l'ICI¹².

L'articolo 8 al comma 1 istituisce l'IMU; i commi successivi, abrogati dalla L. 208/2015, stabilivano i criteri per la base imponibile, le modalità per determinazione dell'aliquota base, nonché le riduzioni o esenzioni previste per particolari categorie di immobili o contribuenti. L'articolo 9, commi da 1 a 8, abrogati dalla L.160/2019, disciplinava i versamenti stabilendone modalità e termini di scadenza. Inizialmente, con il decreto legislativo in questione, l'inizio dell'applicazione dell'imposta municipale unica era previsto per il 2014, ma la situazione economica divenne così critica che il governo Monti decise, con il D.L. 201/2011, di anticiparlo di due anni in via sperimentale estendendola anche alla prima abitazione.

Le motivazioni dell'anticipazione si possono riassumere così:

- Con un debito pubblico elevato, il governo cercava di ridurre il deficit e migliorare la situazione economica complessiva del paese e quindi aveva l'esigenza di maggiori entrate anche per i comuni
- L'anticipo dell'IMU dimostrava serietà nell'attuare le riforme economiche richieste dall'UE, promuovendo la stabilità finanziaria e cercando di mantenere l'attendibilità dell'Italia a livello internazionale e concorreva a rispettare gli impegni presi con la BCE durante l'estate del 2011, quando l'Italia aveva promesso di adottare misure rigorose per risanare l'economia e rassicurare i mercati.

Quindi venne emanato il decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, indicato come "Manovra Salva Italia", convertito dalla legge n.214 del 22 dicembre 2011, il cui art 13 prevedeva che:

"L'istituzione dell'imposta municipale propria è anticipata, in via sperimentale, a decorrere dall'anno 2012, ed è applicata in tutti i comuni del territorio nazionale in base agli articoli 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in quanto compatibili, ed alle disposizioni che seguono "

Questa prima disciplina dell'IMU aveva preso come base quella dell'ICI ma con alcune differenziazioni.

¹² Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 art 8/9 n°23.

Infatti, nella sua prima formulazione, l'IMU colpiva gli stessi soggetti dell'ICI, ossia i proprietari o i titolari di diritti reali su immobili, fabbricati, terreni agricoli e aree edificabili, senza considerare la destinazione d'uso di tali immobili.

Inoltre, le esenzioni erano le stesse previste per l'ICI, tranne per l'abitazione principale, sulla quale l'imposta era stata reintrodotta dal 1° gennaio 2012.

Altra piccola differenza fu la rivalutazione della rendita catastale: infatti le rendite catastali ai fini dell'IMU venivano moltiplicate per coefficienti più alti rispetto a quelli dell'ICI.

In sostanza, questa imposta ha comportato un aggravio fiscale rispetto alla normativa precedente.

Tuttavia, si volle sospendere il pagamento della prima rata IMU del 2013 sulle abitazioni principali, terreni agricoli e fabbricati rurali; e anche il DL 133 del 30 novembre 2013 ha eliminato la seconda rata sempre per le stesse categorie di immobili.

Con questo decreto si generarono numerose complicazioni normative e interpretative delle disposizioni, portando infine a un'ulteriore riforma¹³.

Con la legge di stabilità per il 2014 (legge n 147 del 27 dicembre 2013) si cercò di riformare il sistema di imposizione immobiliare locale incentrato sull'IMU facendo di quest'ultima una componente della IUC (imposta unica comunale), allo scopo secondo il Governo di alleggerire il carico tributario complessivo.

La IUC si basava su due presupposti impositivi: il primo era il possesso di immobili collegato al loro valore, colpito ancora dall'imposta municipale propria (IMU), ad eccezione delle abitazioni principali, in quanto manifestazione di ricchezza patrimoniale, il secondo invece era il possesso o la detenzione di immobili, comprese le abitazioni principali, in quanto manifestazione dei vantaggi economici derivanti dalla fruizione di servizi comunali (TASI e TARI)¹⁴.

In breve, la Tasi era la Tassa sui servizi Indivisibili il cui presupposto era però il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati, aree scoperte e aree edificabili; mentre la TARI era ed è la più recente versione del prelievo giustificato dalla fruibilità del servizio di gestione dei rifiuti, applicata agli stessi immobili per i quali è dovuta la TASI, purché suscettibili di produrre rifiuti solidi urbani.

Ogni Comune aveva la facoltà di deliberare diverse aliquote e riduzioni, per un immobile, quindi, potevano essere dovute contemporaneamente IMU, TASI e TARI.

Tra numerosi cambiamenti e ridefinizioni, quindi, la più importante novità era rappresentata dalla TASI, la cui funzione di politica fiscale era di rimpiazzare l'IMU sulle abitazioni principali, in

¹³ S. Baruzzi, *Le novità per il saldo IMU, il fisco, n. 46 parte 2, 16 dicembre 2013, p. 7195.*

¹⁴ AA. VV., *Immobili 2024, parte V IMU, Tari e Imposta patrimoniale su immobili esteri, aprile 2024, Wolters Kluwer, capitolo 67 istituzione e presupposto IMU.*

quanto tributo giustificato dal principio del beneficio e quindi dai vantaggi recati dai servizi pubblici a chi occupa un qualsiasi immobile risultando il prelievo finanziariamente simile alla precedente IMU applicata a dette abitazioni. Le valutazioni effettuate sull'IMU potevano essere applicate anche alla TASI.

Il passaggio dall'IMU alla TASI era dunque guidato da una strategia politica che evocava il concetto di "gattopardismo" ovvero cambiare tutto per non cambiare nulla. Questo consentì ai sostenitori dell'abolizione dell'IMU sull'abitazione principale di affermare che il carico fiscale si era ridotto nominalmente, anche se la TASI era percepita come l'erede dell'IMU. Nonostante un maggiore coinvolgimento dei Comuni, la TASI continuava a somigliare all'IMU, anche per quanto riguarda l'aliquota massima, che poteva raggiungere il 3,3 per mille, con un ulteriore incremento dello 0,8% destinato alle detrazioni, accentuando la somiglianza tra le due imposte. Il dibattito sull'IMU e sulla nuova struttura della tassazione immobiliare coinvolse governo, parlamento, enti locali e accademici per un anno intero, spesso degenerando in polemiche senza esiti significativi. Le differenze tra IMU e TASI venivano solitamente descritte in termini di oggetto dell'imposta e destinazione del gettito, ma questa distinzione appariva spesso superficiale, rendendo difficile per i proprietari notare differenze rilevanti tra le due imposte. Per i contribuenti, la percezione dominante era che l'IMU e la TASI funzionavano in modo sostanzialmente identico, con un onere fiscale simile. Parlare di abolizione dell'IMU sulle abitazioni principali senza considerare la sua sostituzione con la TASI sembrava imprudente. La TASI era generalmente considerata equivalente all'IMU del 2012, con detrazioni che esentavano dal pagamento i proprietari già esenti dall'IMU del 2012¹⁵.

1.4 Dubbi di illegittimità costituzionale

L'ICI e l'IMU hanno sollevato significative controversie riguardo alla loro conformità ai principi costituzionali, in particolare al principio di capacità contributiva sancito dall'articolo 53 primo comma della Costituzione italiana, il quale stabilisce che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". Questo principio è stato centrale nelle discussioni sulla legittimità di imposte che gravano sul patrimonio immobiliare senza considerare adeguatamente le condizioni economiche dei contribuenti.

¹⁵E. Covino, R. Lupi *DALL'IMU PRIMA CASA ALLA TASI: COSTI E BENEFICI (INDIRETTI) DI UN "MARKETING POLITICO* in *"Dialoghi Tributari, 2014, n.1, p. 53.*

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 263 del 24 giugno 1994, ha affermato che il legislatore dispone di ampia discrezionalità nell'individuare i fatti espressivi della capacità contributiva. Tuttavia, ha ribadito che l'imposizione fiscale deve essere comunque conforme ai principi di ragionevolezza e coerenza. Successivamente, con la sentenza n. 111 del 22 aprile 1997, la Corte ha dichiarato che non è lesivo del principio di uguaglianza e della capacità contributiva il fatto che il legislatore scelga, come indici di capacità contributiva, diverse forme di beni patrimoniali, siano essi mobiliari o immobiliari. La Corte ha sottolineato che il patrimonio immobiliare rappresenta un sicuro indicatore di capacità contributiva, e pertanto il legislatore ha la facoltà di tassarlo, purché ciò avvenga nel rispetto della ragionevolezza e della coerenza rispetto al presupposto impositivo.

Un ulteriore approfondimento è stato fornito dalla sentenza n. 119 del 2 aprile 1999, in cui la Corte ha esaminato la questione dell'esenzione degli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP) dall'IMU, affermando che non è arbitrario collegare il prelievo fiscale al possesso dell'immobile. La Corte ha osservato che i fabbricati ricevono particolari benefici dai servizi e dalle attività comunali, più di ogni altra fonte di reddito, sostenendo così la legittimità della tassazione dei cespiti immobiliari, purché tali benefici siano effettivamente resi¹⁶.

1.5 Riforma del 2019

Come si è detto, dal 2014 con la legge 147/2013 l'IMU era inglobata all'interno dell'imposta unica comunale (IUC) insieme alla Tari e alla Tasi.

In seguito, la legge n. 160 del 2019, ha riorganizzato l'intera materia, garantendo una struttura normativa più coerente e organica del prelievo sulla ricchezza immobiliare e introducendo importanti modifiche all'IMU, entrate in vigore a partire dal 1° gennaio 2020.

Ai sensi dell'art. 1, comma 738:

“A decorrere dall'anno 2020, l'imposta unica comunale di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è abolita, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI); l'imposta municipale propria (IMU) è disciplinata dalle disposizioni di cui ai commi da 739 a 783”¹⁷.

Quindi la tassa sui servizi indivisibili (TASI) veniva abolita ma allo stesso tempo era mantenuta la tassa sui rifiuti (TARI) e soprattutto veniva introdotta una nuova disciplina per l'IMU.

¹⁶ P. Piciocchi, C. Gambino, *L'imposta comunale sugli immobili E LA NUOVA IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (1993-2013) in Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2013, P. 20567.

¹⁷ Legge 27/12/2019 n°160 art 1 comma 738, pubblicata nella gazzetta ufficiale il 30 dicembre 2019 n°304.

I cambiamenti più importanti per quanto riguarda la tecnica legislativa riguardo all' IMU sono¹⁸:

- Vi sono pochi rinvii alle disposizioni riguardanti l'ICI (D.lgs. n. 504/1992 e altre norme correlate);
- Non sono presenti rinvii alle disposizioni dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011 e del D.lgs. n. 23/2011;
- La nuova disciplina riunisce alcune disposizioni che precedentemente erano disseminate in altri atti normativi.

Per quanto riguarda altri cambiamenti di rilievo minore, era stata eliminata la possibilità di avere un'abitazione principale per ciascun appartenente ad un nucleo familiare, nei diversi comuni di residenza di ciascun coniuge, limitazione che poi è stata dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale¹⁹. Viene precisato che il diritto di abitazione assegnato al genitore affidatario è considerato un diritto reale ai soli fini dell'IMU. Inoltre, viene chiarito che le variazioni di rendita catastale intervenute nel corso dell'anno, a seguito di interventi edilizi sul fabbricato, producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, dalla data di utilizzo. Analogamente, per le aree fabbricabili, il valore è costituito da quello venale al 1° gennaio o dall'adozione degli strumenti urbanistici in caso di variazione nel corso dell'anno.

¹⁸ I. Girolamo, *La nuova IMU, l'IMPI, 2022*, Wolters Kluwer, p.2.

¹⁹ sentenza della Corte costituzionale 209/2022 del 13 ottobre 2022.

Capitolo secondo: Il presupposto dell'IMU

2.1 Il presupposto

Il Presupposto d'imposta è uno degli elementi fondamentali della disciplina del tributo, assieme ai soggetti (passivi e attivi), alla base imponibile e alle aliquote. Esso rappresenta la fattispecie astratta che obbliga il contribuente a versare quell'imposta. In altre parole, è la condizione o l'evento che fa sorgere il diritto dell'autorità fiscale di esigere l'imposta.

Ai sensi del comma 740 della legge n. 160/2019 il presupposto dell'IMU è "il possesso di immobili. Il possesso dell'abitazione principale o assimilata, come definita alle lettere b) e c) del comma 741, non costituisce presupposto dell'imposta, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9."²⁰

Si analizza in primo luogo l'incipit del comma da cui si ricavano i due elementi chiave del presupposto ovvero il concetto di possesso e il concetto di bene immobile.

2.2 Concetto di possesso

Per comprendere appieno il presupposto dell'IMU, è fondamentale analizzare il concetto di "possesso" come definito dall'articolo 1140 del Codice civile italiano. Questo articolo stabilisce che: "Il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale".

In altre parole, nel diritto civile, il possesso è una situazione di fatto in cui una persona gode e dispone di un bene come se fosse il proprietario, indipendentemente dal titolo giuridico effettivo, cioè tale posizione sussiste in capo a chi utilizza, cede o persino distrugge un bene come farebbe un proprietario, ed è tutelata a prescindere dall'accertamento della titolarità da parte sua del diritto reale che include dette facoltà²¹.

D'altra parte, nella disciplina tributaria, il "possesso" assume spesso un significato diverso, riferendosi all'appartenenza legale di un diritto su un bene immobile. In particolare, ai fini dell'IMU, è soggetto passivo chi è titolare della proprietà o di determinati diritti reali (o di alcune altre

²⁰ legge 27 dicembre 2019, art. 1, comma 740.

²¹ Codice civile articolo 1140.

situazioni soggettive) su un immobile, non semplicemente chi lo occupa o lo utilizza di fatto senza rivestire dette posizioni²².

Per chiarire meglio questo punto, l'articolo 1, comma 743, della legge 160/2019 specifica chi sono considerati i "possessori" ai fini dell'IMU. Questo articolo stabilisce infatti:

“Soggetti passivi dell'imposta sono i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. È soggetto passivo dell'imposta il genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli. Nel caso di concessione di aree demaniali, il soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, il soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni.”

Pertanto, il presupposto soggettivo dell'imposta non include solo il possesso degli immobili inteso come l'insieme dei diritti reali di godimento tradizionali (proprietà, usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie), ma deve essere esteso anche alla titolarità di certi contratti. Infatti, vi sono alcuni casi in cui la legge identifica come soggetti passivi anche coloro che hanno la mera detenzione dell'immobile, riconoscendo così l'indice di capacità contributiva caratterizzante l'IMU in situazione che vanno oltre i diritti reali.

Queste estensioni delineate dalla normativa a situazioni in cui la detenzione dell'immobile comporta l'obbligo di pagamento dell'IMU riguardano i seguenti soggetti :

- Il locatario finanziario, relativamente all'immobile detenuto in leasing;
- Il concessionario, relativamente al contratto di concessione;
- Il genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice²³.

A tal proposito, è utile richiamare la sentenza n. 25376 del 2008 della Corte di Cassazione in materia di ICI, applicabile anche all'IMU. La Suprema Corte considera possesso di un bene l'esercizio di un'attività che corrisponde a quella di proprietà o di altro diritto reale di godimento. In base al comma 2 dell'art. 1140 del Codice civile, richiamato dalla già menzionata sentenza, "si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, la quale però ha unicamente la detenzione della cosa".

²² S. Mencarelli, *Diritto civile e diritto tributario nella disciplina del presupposto dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p 399.

²³ E. Smaniotto, *Codice Imposte indirette e Tributi locali commentato, 2020*, Wolters Kluwer, *La nozione di "possesso"*.

Un aspetto recente del trattamento fiscale dell'IMU riguarda gli immobili occupati abusivamente. La capacità contributiva, ovvero la capacità di pagare le imposte, si basa sugli indici di ricchezza. Pertanto, se un immobile è occupato illegalmente e il proprietario non può liberarlo, non esiste un reddito effettivo o potenziale derivante da quell'immobile. Di conseguenza, tassare tali immobili sarebbe in contrasto con i principi costituzionali.

La Corte Costituzionale ha stabilito che per essere soggetti all'IMU è necessario che esista un reddito, sia reale o potenziale. Negli anni, si è registrato un disaccordo tra i giudici di merito e la dottrina, che ritenevano ingiustificata la tassazione di tali immobili, e la Corte di Cassazione, che invece sosteneva la sussistenza dei presupposti per l'imposizione²⁴. La questione è stata finalmente risolta con la sentenza n. 60 del 18 aprile 2024 della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 1 dell'art. 9 del D.lgs. 23/2011 nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'IMU per gli immobili i cui proprietari abbiano presentato denuncia penale contro gli occupanti abusivi e si siano attivati per recuperare il possesso. Secondo la Corte Costituzionale:

"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" 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.."²⁵.

Questa sentenza ha posto fine a un contrasto giurisprudenziale, affermando che l'imposizione dell'IMU in caso di occupazione abusiva contrasta con i principi di ragionevolezza e capacità contributiva sanciti dagli articoli 3 e 53 della Costituzione. Anche se la Corte non ha voluto cambiare la definizione di "possesso" ai fini dell'IMU, ha chiarito che un proprietario che non può usare il proprio immobile non dovrebbe pagare l'IMU. La sentenza sottolinea che non basta essere formalmente proprietari per essere soggetti all'imposta; il proprietario deve anche poter effettivamente usare e disporre del bene. La decisione ha esteso l'esenzione dall'IMU anche ai periodi antecedenti al 2023, per i casi in cui i proprietari abbiano presentato denuncia per occupazione abusiva²⁶.

²⁴ S. Capolupo, *IMU su beni occupati abusivamente: occorre un chiarimento normativo, in il fisco*, n. 40, 2020, p. 4842.

²⁵ Corte cost., 18/04/2024, n. 60.

²⁶ L. Lovecchio, *Incostituzionale l'IMU sugli immobili occupati abusivamente: ma qual è il "possesso rilevante" ai fini IMU? il fisco*, n. 20, 2024, p. 1887.

2.3 Concetto di Bene Immobile

Dopo aver chiarito il concetto di possesso, è fondamentale illustrare il secondo elemento essenziale per il presupposto dell'IMU: il bene immobile. Si inizia con l'analizzare il concetto di bene immobile dal punto di vista civilistico attraverso l'articolo 812:

"Sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo"²⁷.

Da questo primo comma si comprende che sono considerati immobili sia i beni intrinsecamente tali per natura, come il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, sia quelli che diventano immobili per unione o incorporazione al suolo a seguito di interventi umani o eventi naturali.

La norma specifica che, per qualificare un bene come immobile, è sufficiente e necessario che esso sia incorporato o unito al suolo, indipendentemente dalla volontà esplicita di un soggetto. Questa unione o incorporazione può anche essere a scopo transitorio e non deve necessariamente essere stabile o permanente.

Il secondo comma dell'articolo 812 del c.c. aggiunge: "Sono reputati immobili i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente assicurati alla riva o all'alveo e sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione". Questi beni, sebbene galleggianti sull'acqua, sono considerati immobili perché hanno una connessione stabile con il suolo, necessaria per il loro utilizzo.

Questi concetti sono stati ulteriormente chiariti dalla giurisprudenza. In particolare, la sentenza Cass. n. 11294/2018.

Nel caso specifico trattato dalla sentenza, una rete metallica alta due metri e infissa nel terreno è stata considerata un bene immobile. La Corte ha sottolineato che per qualificare un oggetto come immobile è necessaria un'incorporazione stabile al suolo, che comporti la perdita dell'autonomia fisica e giuridica dell'oggetto stesso. Nel caso della rete metallica, la sua rimozione avrebbe comportato una significativa alterazione della struttura, rispettando così i criteri di incorporazione stabili ribaditi dalla Corte²⁸.

Un'altra sentenza rilevante è la n. 152/2017.

In questo caso, la Corte ha stabilito che gli aeromobili in disuso, nonostante fossero accatastati e destinati a strutture di ricezione, non perdono la loro natura di beni mobili perché possono essere

²⁷ Codice Civile articolo 812.

²⁸ Cassazione civile, Sez. II, ordinanza n. 11294 del 10 maggio 2018.

rimossi senza alterazioni sostanziali alla loro struttura. Questo non soddisfa i requisiti di incorporazione stabile²⁹.

Dopo numerose sentenze la giurisprudenza ha offerto una vasta gamma di decisioni che chiariscono quando un bene può essere considerato immobile o mobile. Per quanto riguarda l'unione o l'incorporazione con il suolo, è stato stabilito che un manufatto è considerato incorporato quando è materialmente connesso al suolo, indipendentemente dal materiale o dalla tecnica di costruzione utilizzata. Inoltre, non è necessario l'uso di opere murarie o tecniche edilizie specifiche³⁰.

Il concetto di "costruzione" comprende qualsiasi manufatto connesso al suolo, anche se non è fissato con fondazioni, purché sia connesso al terreno per forza di gravità o attraverso un semplice appoggio.

In merito alla stabilità della connessione al suolo, è stato deciso che questa può essere anche temporanea. L'ancoraggio al suolo può avvenire attraverso mezzi meccanici che consentono il movimento o la rimozione del manufatto. La solidità e la stabilità della costruzione sono indicatori rilevanti per determinare se il bene deve essere considerato immobile, anche se è possibile spostarlo o rimuoverlo agevolmente mantenendo il rapporto di accessione con il suolo.

Un aspetto fondamentale da chiarire riguarda la corrispondenza, ai fini dell'IMU, tra i termini "costruzione" e "fabbricato". La dottrina e la giurisprudenza hanno sottolineato che non tutti gli immobili previsti dal Codice Civile sono soggetti a tassazione IMU. In particolare, la definizione di "fabbricato" risulta essere più limitata rispetto a quella di "costruzione".

Il "fabbricato", ai fini dell'IMU, viene inteso come una struttura edilizia stabile e permanente, destinata a scopi abitativi o produttivi, e iscritta al catasto edilizio urbano. Questa definizione esclude pertanto tutte quelle costruzioni che, sebbene abbiano una connessione stabile con il suolo, non rientrano nelle categorie catastali considerate per l'imposizione dell'IMU.

Questi concetti sono cruciali per l'applicazione dell'IMU, poiché l'imposta si applica a tutti i beni immobili, inclusi quelli che sono tali per unione o incorporazione al suolo, anche se a scopo transitorio. Tuttavia, è importante chiarire che la disciplina tributaria dell'IMU non segue alla lettera la definizione civilistica di bene immobile.

Ai fini dell'IMU, il comma 741 della legge 160 del 2019 stabilisce delle definizioni per vari tipi di immobili³¹:

- a) Fabbricati

²⁹ Cassazione civile, Sez. II, sentenza n. 152 del 5 gennaio 2017.

³⁰ A. Busani, *Codice Imposte indirette e Tributi locali commentato, parte 3 Definizioni di Immobili, Gli indici dell'immobilità rilevati dalla giurisprudenza*, Wolters Kluwers.

³¹ Legge 160/2019 comma 741.

- b) Abitazione principale
- c) Altre abitazioni principali
- d) Area fabbricabile
- e) Terreno agricolo.

Il comma 759 della legge 160/2019 ha chiarito che alcuni immobili, pur rientrando nelle definizioni generali soggette a tassazione, sono esentati dall'IMU. La ratio legis dietro queste esenzioni risiede nell' intenzione del legislatore di non gravare con imposte sugli immobili che servono a finalità di interesse pubblico, che svolgono un ruolo essenziale nella comunità, o che non generano profitto. Questi includono³²:

- Gli immobili di proprietà dello Stato, degli enti locali e delle strutture sanitarie nazionali, utilizzati esclusivamente per finalità istituzionali.
- Gli edifici appartenenti a categorie catastali particolari, come stazioni ferroviarie, porti, aeroporti, mercati e cimiteri.
- Gli edifici destinati a usi culturali o all'esercizio del culto, così come le proprietà della Santa Sede.
- Le strutture appartenenti a Stati esteri e organizzazioni internazionali.
- Gli immobili utilizzati da enti non commerciali per attività non profit di tipo assistenziale, culturale, sportivo o religioso.
- Gli immobili occupati illegalmente, purché sia stata denunciata la situazione.
- Gli immobili costruiti e destinati alla vendita, a condizione che non siano affittati.
- Gli edifici collabenti, ovvero quelli inutilizzabili a causa del loro stato di degrado, sono esclusi dall'IMU poiché privi di rendita catastale.

³² Legge 160/2019 art. 1 comma 759.

2.4 Definizione di Fabbricato

Il primo tipo di bene immobile rilevante ai fini dell'IMU è definito ai sensi della legge n. 160 del 2019, comma 741, lettera a): "per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente; il fabbricato di nuova costruzione è soggetto all'imposta a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data in cui è comunque utilizzato".

Come risulta dalla prima parte del comma, perché un determinato fabbricato sia assoggettato all' IMU come tale è necessario che vi sia obbligo di iscriverlo nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita. Il Catasto è l'inventario generale dei beni immobili situati in un determinato territorio.

La moderna disciplina catastale in Italia ha radici profonde che risalgono al periodo napoleonico. Tuttavia, la vera riforma è stata introdotta con il Nuovo Catasto Edilizio Urbano (NCEU), istituito dal Regio Decreto Legge n. 652 del 13 aprile 1939, entrato poi in vigore nel 1962. Inoltre, i fabbricati rurali furono iscritti al catasto "terreni" fino al 1993 e non avevano una propria rendita. Con l'art. 9, l. n. 557 /93 venne previsto un elenco dettagliato e uniforme di tutti gli edifici e delle loro parti, comprese le proprietà rurali, per tenerli registrati nel catasto edilizio urbano, che fu chiamato "catasto dei fabbricati".

La funzione primaria del Catasto Urbano è di natura tributaria e riguarda la rappresentazione della redditività dei beni immobili, tramite:

- il reddito dominicale e il reddito agrario per i terreni;
- la rendita catastale per i fabbricati.

In base alla tipologia di beni immobili rappresentata, si distinguono due principali categorie di Catasto:

- Catasto Terreni: censisce i terreni.
- Catasto Fabbricati: censisce i fabbricati³³.

La seconda parte del comma 741 sottolinea che è considerata parte integrante del fabbricato anche l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente. Questo significa che, oltre all'edificio stesso, anche il terreno su cui si trova e le aree ad esso collegate (come giardini o parcheggi), essendo considerate

³³ Regio decreto-legge 13/04/1939, n. 652 art 1.

parte del fabbricato, a condizione che siano registrate insieme ad esso nel catasto, sono tassate come un unico immobile.

Secondo la circolare del 18 marzo 2020 del Dipartimento delle Finanze la nuova legge sull'IMU ha modificato il modo in cui si calcola l'imposta, considerando come un'unica entità l'area del fabbricato e l'area della pertinenza, purché registrate insieme nel catasto. Questa tecnica, nota come "graffatura" catastale, è così legittimata³⁴.

La 'graffatura' è un termine che deriva da 'graffa' e, in ambito catastale, indica la procedura mediante la quale un fabbricato e la superficie scoperta ad esso associata (ad esempio, un giardino) vengono trattati come un'unica entità. Questo procedimento comporta l'inclusione di tali elementi in un'unica particella catastale, che viene identificata da un unico numero di identificazione catastale. Questa nuova disciplina supera la vecchia norma basata sul concetto di pertinenza secondo il Codice Civile (art. 817 del Codice Civile) e la giurisprudenza.

La terza ed ultima parte del comma si riferisce ai fabbricati di nuova costruzione, che sono soggetti all'IMU a partire dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione. Tuttavia, se l'edificio viene utilizzato prima che i lavori siano completati, l'imposta è dovuta dalla data di utilizzo anticipato. Su questo punto si è espressa anche la Corte di Cassazione, affermando che l'iscrizione al catasto è condizione sufficiente per l'assoggettamento all'IMU, ma non sempre necessaria. L'imposta è infatti dovuta già quando l'immobile possiede le caratteristiche per essere iscritto al catasto, ossia quando può essere considerato un edificio a seguito del completamento dei lavori di costruzione, anche senza il rilascio del certificato di abitabilità, oppure quando è viene effettivamente utilizzato³⁵.

Per identificare la rendita e la destinazione di un fabbricato si fa riferimento all'elenco delle categorie catastali.

I fabbricati sono suddivisi in tre famiglie identificate con numeri romani:

- I – Immobili a destinazione ordinaria;
- II – Immobili a destinazione speciale;
- III – Immobili a destinazione particolare.

Ciascuna di queste categorie è ulteriormente suddivisa in gruppi catastali, indicati con lettere³⁶

³⁴ Circolare del ministero dell'economia e finanze 18 marzo 2020, n. 1/DF.

³⁵ Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 14/04/2022, n. 12221, *Azienditalia*, 2022, 6, 1168.

³⁶ "A" Fabbricati per uso residenziale e uffici costituiscono il gruppo più numeroso e comprendono abitazioni di qualsiasi genere, dalle abitazioni popolari a quelle signorili. In questo gruppo rientrano anche studi e uffici privati.
"B" – Fabbricati destinati ad usi di pubblica utilità sono edifici progettati per ospitare attività di rilevanza pubblica e servire la collettività in diversi ambiti. Tali edifici possono includere strutture per servizi residenziali collettivi, istituzioni educative, centri culturali, luoghi di culto, uffici amministrativi o strutture per la cura della salute.

2.5 Definizione di Abitazione Principale

La definizione di 'abitazione principale', rilevante come limite della definizione del presupposto IMU, ha subito numerose modifiche nel corso degli anni. Attualmente, la normativa di riferimento è la legge 160/2019, art. 1, comma 741 lett. b. Recentemente, la modifica di questa definizione con il decreto-legge 215/2021 è stata considerata costituzionalmente illegittima dalla Corte Costituzionale³⁷ con la sentenza n.195 del 24 ottobre 2023. L'abitazione principale non è soggetta ad IMU, a meno che non rientri nelle categorie catastali A/1, A/8, o A/9 (ovvero le abitazioni signorili, le ville e i castelli o palazzi eminenti). Tuttavia, l'intero argomento verrà meglio esposto nel capitolo 3.

2.6 Definizione di Area Fabbricabile

Secondo il comma 741 lettera d): “per area fabbricabile si intende l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Si applica l'articolo 36, comma 2, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 99 del 2004, sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvopastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera”.

“C” – Fabbricati destinati ad uso commerciale sono edifici progettati per ospitare attività economiche orientate al lucro, che non rientrano nelle categorie di uso residenziale, pubblico o industriale.

“D” – Fabbricati destinati a usi specifici e particolari, che non rientrano nelle categorie ordinarie. Questi edifici servono a scopi produttivi, commerciali o di servizio particolari. La loro destinazione è spesso legata a funzioni di lucro, attività industriali o servizi specializzati.

“E” – Fabbricati destinati a scopi pubblici o a servizi di interesse pubblico e hanno una funzione particolare che li distingue dalle altre categorie. Questi edifici servono a scopi istituzionali, pubblici o di servizio comunitario e non hanno una destinazione commerciale o produttiva.

“F” – Fabbricati che non sono considerati abitabili o agibili, e che pertanto possono trovarsi in fase di costruzione o in attesa di certificazione di conformità alle normative edilizie e di sicurezza

CM 6 luglio 1941 n. 134/T ed integrate dalla CM 14 marzo 1992 n. 3/T.

³⁷ Corte cost., Sentenza 195/2023,

Gli strumenti urbanistici generali sono fondamentali per l'organizzazione del territorio di un comune, o in alcuni casi, di più comuni³⁸. Seguendo le direttive del piano quadro, questi strumenti trasformano gli obiettivi strategici in regolamenti concreti, stabilendo limitazioni, destinazioni d'uso e modalità di sviluppo del territorio. In questo modo, guidano lo sviluppo territoriale e coordinano gli interessi pubblici e privati. Tra gli strumenti generali più utilizzati troviamo il piano regolatore generale comunale (P.R.G.) e il piano regolatore generale intercomunale. I piani attuativi, invece, derivano dal piano generale e ne specificano e dettagliano gli interventi da realizzare sul territorio³⁹. Essi pianificano l'implementazione delle direttive stabilite dal piano generale, solitamente riguardando aree più piccole all'interno di uno o più comuni limitrofi. Mentre gli strumenti urbanistici generali sono indispensabili per qualificare un'area fabbricabile, i piani attuativi e l'approvazione della regione non sono essenziali per la qualifica di un'area come fabbricabile. Tuttavia, gli strumenti urbanistici generali possono demandare la qualifica di area fabbricabile ai piani attuativi comunali, in conformità con il principio dell' "urbanistica perequativa". Questo principio mira a una distribuzione equa dei diritti di costruzione tra i proprietari di una specifica area. Esempi di piani attuativi includono: piani particolareggiati esecutivi (PPE), piani esecutivi convenzionati (PEC) (39) Il carattere di area fabbricabile richiede una possibilità effettiva di edificazione reale e concreta. Ciò significa che non basta che l'area sia destinata all'edificazione nei piani urbanistici, ma devono anche essere presenti le condizioni effettive per costruire, (ad esempio, l'assenza di vincoli ambientali, la disponibilità delle infrastrutture necessarie come strade, reti fognarie, ecc.). Inoltre, bisogna specificare che l'area non deve per forza essere immediatamente edificabile, ma può anche trattarsi di un'edificabilità potenziale⁴⁰.

Inoltre, la fabbricabilità può essere alternativamente rilevata in base ai criteri previsti per il calcolo dell'indennità in caso di espropriazione per pubblica utilità, ossia per la valutazione dell'indennità di esproprio. I criteri sono i seguenti:

- valore venale del bene: l'indennità deve corrispondere al valore di mercato del terreno, ovvero al prezzo che il bene avrebbe se fosse venduto in una libera contrattazione tra privati. Tale valore tiene conto delle caratteristiche specifiche del terreno e della sua ubicazione.

³⁸ articolo 8 L. 17/08/1942, n. 1150, Art. 8 - Formazione del piano regolatore generale.

³⁹ Cfr., D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11- quaterdecies , comma 16, convertito con modificazioni dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248, e D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248 Piani attuativi

⁴⁰ B. Ianniello, La tassazione ICI/IMU dei diritti edificatori tra novità giurisprudenziali e dubbi interpretativi, il fisco, n. 5, 2021, p. 448.

- potenzialità edificatoria: se il terreno possiede una potenzialità edificatoria, il valore viene determinato considerando le possibilità di costruzione.
- uso attuale e futuro: il valore del terreno può essere influenzato dall'uso attuale (ad esempio, se è utilizzato per attività agricole) e dall'uso futuro previsto dagli strumenti urbanistici (ad esempio, se è destinato a diventare area residenziale o commerciale).
- costi di urbanizzazione: l'indennità può essere ridotta se sono presenti costi significativi di urbanizzazione necessari per rendere edificabile il terreno, come la costruzione di strade, fognature o altre infrastrutture.
- indennità aggiuntive: in alcuni casi, possono essere previste indennità aggiuntive per compensare i proprietari per altri danni o perdite subite a causa dell'espropriazione, come il costo del trasferimento ad un'altra proprietà⁴¹.

L'art. 1, comma 741, lett. d) della legge 27 dicembre 2019, n. 160 stabilisce che i terreni utilizzati per attività agricole, come coltivazione, silvicoltura (sfruttamento delle foreste), funghicoltura e allevamento, non sono considerati edificabili se posseduti e condotti da coltivatori diretti (CD) o imprenditori agricoli professionali (IAP).

Nel caso di comproprietà di un terreno edificabile, si è posto il dubbio se l'IMU dovesse essere applicata come se il terreno fosse agricolo solo per i comproprietari con qualifica di CD o IAP, mantenendo invece la qualificazione edificabile per gli altri comproprietari. La questione verteva sulla possibilità che l'agevolazione fiscale si applicasse esclusivamente ai CD e IAP o a tutti i comproprietari⁴².

La circolare 2/DF del 2020 ha fornito il chiarimento necessario, affermando che la "finzione giuridica" che considera il terreno come non edificabile (e quindi soggetto al trattamento di un terreno agricolo) si applica a tutti i comproprietari, non solo a quelli con la qualifica di CD o IAP. La regola è quindi interpretata nel senso di privilegiare l'effettiva utilizzazione agricola del terreno e non è influenzata dalla qualifica dei comproprietari, purché almeno uno abbia lo status di CD o IAP. Pertanto, anche se alcuni comproprietari non sono CD o IAP, il trattamento fiscale del terreno rimane basato sulla sua destinazione agricola⁴³.

⁴¹ D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, articolo 32-35.

⁴² I. Girolamo, *La nuova IMU, L'IMPI*, 2022, 3.7.1 *Definizione di area fabbricabile: chiarimenti*, p. 33.

⁴³ Circolare, risoluzione N.2/DF, il dipartimento delle finanze, Roma 10 marzo 2020.

2.7 Definizione di Terreno Agricolo

L'ultimo tipo di immobili il possesso dei quali è presupposto dell'IMU è individuato dalla lettera "e" del comma 741 della legge 160/2019: "Per terreno agricolo si intende il terreno iscritto in catasto, a qualsiasi uso destinato, compreso quello non coltivato." Questa nuova disposizione ha modificato ulteriormente quella precedente dell'articolo 2 del D.Lgs. 504/92, lettera c, ai sensi del quale: "Per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del codice civile." Con la vecchia disposizione, era necessario che il terreno fosse destinato ad attività agricole come definite dall'articolo 2135 del codice civile, che comprendono:

- attività agricole essenziali ovvero la coltivazione del fondo, la selvicoltura, l'allevamento di animali;
- le attività a queste connesse.

Le attività agricole essenziali sono definite come "attività dirette alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine" (C.C. art. 2135). Le attività a queste connesse definite anche secondarie invece includono "attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge." Conformemente alla precedente normativa del D.Lgs. 504/92, un terreno agricolo era soggetto all'IMU come tale solo se effettivamente adibito alla coltivazione, alla selvicoltura o all'allevamento; pertanto il mancato svolgimento di ben tali attività comportava la perdita della sua qualifica di 'agricolo' e, di conseguenza, non ne giustificava l'inclusione ai fini dell'IMU a meno che non fosse un'area fabbricabile.

Nell'attuale contesto normativo introdotto dalla riforma del 2019, il concetto di terreno agricolo si fonda esclusivamente sulla sua iscrizione nel catasto, indipendentemente dalla sua destinazione. Di conseguenza, anche le aree non coltivate, purché registrate nel catasto terreni, sono considerati terreni agricoli per l'applicazione dell'IMU.

Esistono delle eccezioni, infatti sono esentati dall'IMU i terreni agricoli:

1. posseduti e gestiti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti alla previdenza agricola, comprese le imprese agricole, senza considerare la loro posizione geografica;
2. situati nei comuni delle isole minori come indicato nell'allegato A della L. 28 dicembre 2001, n. 448;
3. destinati a usi agrosilvopastorali con proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile;
4. ubicati in zone montane o collinari secondo le disposizioni dell'art. 15 L. n. 984/1977, basandosi sui criteri stabiliti dalla circolare del Ministero delle Finanze n. 9 del 14 giugno 1993⁴⁴.

Infine, è necessario precisare che un terreno non designato come edificabile secondo il piano urbanistico comunale non viene automaticamente classificato come terreno agricolo. Infatti, esistono categorie intermedie di destinazione d'uso del suolo, quali le zone di rispetto (ad esempio, aree adiacenti a strade, cimiteri, aeroporti) e le aree destinate a verde pubblico o privato. Anche per queste categorie l' IMU non è applicabile⁴⁵.

Tuttavia, ai fini della tassazione IMU, ciò che rileva è l'iscrizione catastale: se tali aree sono accatastate come terreni, rientrano comunque tra i beni immobili tassabili. Per contro, le aree che non risultano accatastate né edificabili richiedono una valutazione specifica, poiché potrebbero non essere soggette all'IMU, ma la loro esclusione dipenderà da un'analisi puntuale dei requisiti previsti dalla normativa vigente.

⁴⁴ Legge 160/2019 articolo 1 comma 758.

⁴⁵ E. Smaniotto, *Terreni - Profili civilistici*, Wolter Kluwer, Capitolo Terreni "non edificabili" ma non "agricoli".

Capitolo Terzo: Approfondimento sull'abitazione principale

3.1 Regolamentazione Precedente

Il concetto di abitazione principale è stato formalmente introdotto nella legislazione italiana con l'istituzione dell'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) mediante il Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504. Nello specifico, il comma 2 dell'articolo 8 di questo decreto enunciava quanto segue:

"Dalla imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, lire 200.000 rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente."

Questa norma forniva una prima definizione formale di "abitazione principale" nel contesto fiscale. Secondo il decreto, l'abitazione principale era identificata come l'unità immobiliare in cui il contribuente aveva la sua dimora abituale, indipendentemente se questa corrispondeva alla residenza anagrafica. Il testo legislativo chiariva che l'abitazione principale doveva essere quella in cui il contribuente e i suoi familiari dimoravano abitualmente, introducendo così il criterio della dimora effettiva come elemento supplementare per determinare l'applicabilità delle agevolazioni fiscali. La locuzione "dimorano abitualmente" suggeriva una continuità e stabilità nell'occupazione dell'immobile, superando la mera presenza occasionale.

Tuttavia, alcune circolari del Ministero delle Finanze collegavano le agevolazioni fiscali ai fini Ici alla residenza anagrafica nell'immobile. La circolare n. 139/E del 15 maggio 1995, ad esempio, affermava che l'aliquota ridotta doveva essere applicata soltanto sulla quota di valore spettante al possessore che dimorava e aveva la residenza anagrafica nel Comune che aveva deliberato la riduzione. Allo stesso modo, la circolare n. 318/E del 14 dicembre 1995 faceva riferimento all'abitazione principale di soggetti residenti per l'applicazione dell'aliquota ridotta⁴⁶.

⁴⁶ V. Madonini, *Quando spetta la detrazione ICI al proprietario di due fabbricati ubicati in due distinti comuni*, in *Pratica Fiscale e Professionale - I Casi*, n. 2, 1 febbraio 1999, p. 63.

Quindi sebbene la normativa permettesse di dimostrare che la dimora abituale fosse in un luogo diverso dalla residenza anagrafica per ottenere le agevolazioni, era necessario che il contribuente fornisse prova concreta di tale dimora abituale. Pertanto, si riteneva più prudente riconoscere la detrazione ai fini Ici per l'abitazione principale con riferimento al fabbricato sito nel Comune in cui il soggetto aveva anche la residenza anagrafica.

In aggiunta, l'articolo prevedeva che, se un'unità immobiliare fosse stata destinata ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione fiscale di lire 200.000 sarebbe stata ripartita proporzionalmente tra i vari proprietari in base alla loro quota di possesso dell'immobile. Questo implicava una ripartizione del beneficio fiscale, basata sulle quote di proprietà o altro diritto reale che conferisse il possesso

Con il passare degli anni, ulteriori modifiche normative cercarono di rendere più favorevole il regime fiscale per l'abitazione principale, e si arrivò al Decreto Legge 27 maggio 2008, n. 93 con il quale venne esonerato dal pagamento dell'ICI il possesso dell'abitazione principale salvo per le categorie catastali A/1, A/8 e A/9⁴⁷.

Con l'articolo 13 comma 2 del Decreto Legge 201/2011, noto come "Decreto Salva Italia"⁴⁸, l'abitazione principale veniva definita come l'unico immobile, registrato nel catasto edilizio urbano, dove il proprietario e il suo nucleo familiare stabilivano la loro residenza anagrafica e dimoravano abitualmente. Inoltre, se i membri del nucleo familiare avessero stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze si sarebbero applicate solo a uno di questi immobili.

Basandosi su queste definizioni, si può concludere che, per qualificare un immobile destinato ad uso abitativo come 'abitazione principale', è necessario che siano soddisfatti specifici requisiti:

- il contribuente deve essere possessore o proprietario dell'immobile (o titolare di altro diritto reale su di esso)
- il contribuente deve avere la propria residenza anagrafica in quell'immobile, ai sensi dell'art. 47 D.P.R. 28/12/2000, ove si stabiliscono le condizioni per dichiararla.
- deve utilizzarlo come dimora abituale

È utile specificare che residenza anagrafica e dimora abituale sono due concetti che se anche spesso in pratica coincidono, hanno due significati ben diversi.

Per quanto concerne la residenza anagrafica, essa rappresenta un aspetto formale, poiché implica la registrazione ufficiale nell'anagrafe del comune di riferimento. Al contrario, la dimora abituale ha

⁴⁷ Decreto Legge 27 maggio 2008, n. 93

⁴⁸ Decreto Legge n. 201/2011

un carattere più sostanziale, poiché si riferisce al luogo dove la persona effettivamente risiede e conduce la propria vita quotidiana⁴⁹.

3.2 Regolamentazione attuale

Con l'entrata in vigore della legge 160/2019, il concetto di abitazione principale è stato definito formalmente nella lettera b del comma 740. Tale definizione, inizialmente sovrapponibile a quella del comma 2 dell'articolo 13 del D.L. 201/2011, ha subito una significativa evoluzione con la successiva legge 215/2021.

La modifica apportata dalla legge 215/2021 ha introdotto un'importante innovazione, consentendo ai componenti del nucleo familiare⁵⁰ di stabilire le rispettive dimore abituali e residenze anagrafiche in immobili diversi. Questa disposizione permette ai membri del nucleo familiare di scegliere a quale immobile applicare le agevolazioni per l'abitazione principale. Tale estensione amplifica notevolmente le opportunità di beneficiare dell'esenzione IMU, permettendo una più flessibile applicazione delle agevolazioni fiscali per l'abitazione principale, pur mantenendo la limitazione a un solo immobile per nucleo familiare.

La normativa si applica anche se gli immobili si trovano in comuni diversi, estendendo ulteriormente il beneficio rispetto alla legge 160/2019.

Successivamente, una nuova modifica è stata apportata con la sentenza n. 209 del 13 ottobre 2022. La Corte Costituzionale ha chiarito che l'esenzione IMU deve essere applicata al singolo proprietario, eliminando il riferimento al nucleo familiare. Questo significa che, se entrambi i coniugi possiedono immobili diversi in cui risiedono, ciascuno può beneficiare dell'esenzione IMU per il proprio immobile, a condizione che sia la sua abitazione principale. Questa decisione rappresenta un'importante estensione delle agevolazioni IMU, consentendo l'esenzione anche per le

⁴⁹ E. Smaniotto, *Disciplina della abitazione principale*, Wolters Kluwer, capitolo "Concetto tributario di abitazione principale".

⁵⁰ Il nucleo familiare è l'insieme delle persone risultanti dallo stato di famiglia e che solitamente vivono nella stessa abitazione, anche se non necessariamente conviventi, purché fiscalmente a carico del contribuente. Mentre la famiglia anagrafica richiede la convivenza, il nucleo familiare può includere anche soggetti non conviventi ma fiscalmente a carico. Questa definizione è impiegata principalmente ai fini fiscali, come per gli assegni familiari, la dichiarazione unica sostitutiva (DSU) per l'ISEE, e il reddito di cittadinanza. I membri del nucleo familiare comprendono tutte le persone presenti nello stato di famiglia anagrafico, il coniuge non legalmente separato, i figli minori e maggiori d'età a carico, non coniugati e senza prole, e le persone che ricevono assegni alimentari dalla persona di cui sono a carico. Sono considerati familiari a carico coloro che percepiscono un reddito annuo inferiore o pari a 2.840,51 euro (o 4.000 euro per i figli minori di 24 anni). Marcella Ferrari, *Nucleo familiare*, 03/03/2020, Altalex.

residenze separate dei coniugi, superando l'obbligo di coabitazione previsto dalla normativa precedente⁵¹.

Tuttavia, alcuni tributaristi hanno espresso dissenso riguardo all'approccio adottato, ritenendo che non fosse il più adeguato. Secondo tali esperti, sarebbe stato preferibile dichiarare incostituzionale solo la parte della legge che impediva l'esenzione per immobili situati in comuni diversi, mantenendo invece la regola che consente l'esenzione per un solo immobile nel medesimo comune. Questo avrebbe garantito un'unica esenzione per nucleo familiare, indipendentemente dalla localizzazione degli immobili, ma avrebbe mantenuto alcune limitazioni. Gli stessi esperti ritengono che la Corte abbia tentato di ampliare eccessivamente l'ambito delle agevolazioni, andando oltre quanto necessario per conformarsi alla Costituzione⁵².

3.3 Abitazioni Assimilate

Secondo la lettera c) del comma 741 dell'art. 1 della Legge n. 160/2019, determinati tipi di abitazioni possono beneficiare dell'assimilazione alle abitazioni principali ai fini dell'applicazione dell'IMU. Questi immobili, pur non essendo tecnicamente abitazioni principali, vengono trattati come tali ai fini dell'IMU.

I casi indicati dalla legge sono:

- le unità abitative appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a residenza principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- le unità abitative appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate agli studenti universitari soci assegnatari, anche se non abbiano in esse la residenza anagrafica;
- gli edifici di "abitazioni civili"⁵³, destinati ad alloggi sociali come definiti dal Decreto del Ministro delle Infrastrutture del 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, quando vengono adibiti a residenza principale. Queste unità immobiliari rappresentano un modello di alloggio sociale progettato per fornire soluzioni abitative accessibili e stabili a individui e famiglie che incontrano difficoltà nel mercato immobiliare tradizionale. Per agevolare tali situazioni, vengono concessi benefici fiscali o incentivi urbanistici. Gli alloggi sociali sono destinati sia all'affitto temporaneo (periodo minimo di

⁵¹ Corte cost., 13/10/2022, n. 209.

⁵² L. Peverini, *L'agevolazione IMU sugli immobili adibiti ad abitazione principale. Considerazioni critiche sulla sentenza n. 209 del 2022 della Corte costituzionale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2023, p. 1046.

⁵³ Sono rientranti nella categorie catastali A2 e A3.

otto anni), sia a proprietà. In merito alla richiesta di questi benefici, l'articolo 1, comma 769 della legge n. 160/2012 stabilisce che il richiedente deve attestare il possesso dei requisiti prescritti tramite un modello di dichiarazione specifico.

- La casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, in seguito a un provvedimento del giudice, conferisce a tale genitore un diritto di abitazione che, ai fini dell'IMU, consente di ottenere l'agevolazione fiscale prevista per l'abitazione principale. Per ottenere questa agevolazione, devono essere soddisfatti due requisiti fondamentali: l'assegnazione della casa deve essere decisa da un giudice e deve esserci l'affidamento dei figli. La Corte di Cassazione ha chiarito che in caso di separazione senza figli, oppure con figli che sono già adulti e autosufficienti, la casa coniugale non può essere assegnata a uno dei coniugi come forma di sostegno economico in sostituzione dell'assegno di mantenimento, poiché l'assegnazione della casa non è considerata una misura di assistenza economica⁵⁴. Inoltre, la circolare n. 1/DF ha specificato che l'assimilazione all'abitazione principale si applica nei casi in cui la casa familiare venga assegnata per via giudiziaria, anche se non c'è stato un precedente legame matrimoniale⁵⁵.
- Un solo immobile posseduto da un soggetto appartenente alle Forze dell'ordine ed ai corpi e carriere di cui al n. 5 e non affittato, prescindendo da dimora abituale e residenza anagrafica;
- su decisione del singolo comune, una sola unità immobiliare, purché non affittata, posseduta da anziani o persone disabili che, in seguito a ricovero permanente, risiedono in strutture di ricovero o sanitarie .

3.4 Le pertinenze

Dal punto di vista giuridico, le pertinenze sono definite dall'articolo 817 del Codice Civile come "le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa". Questo implica che un bene pertinenziale completa e supporta il bene principale attraverso un rapporto di subordinazione⁵⁶. Si instaura così un rapporto di complementarità funzionale tra i beni, in cui il bene pertinenziale è subordinato al bene principale.

Perché un oggetto sia considerato una pertinenza, è necessario che sia legalmente collegato al bene principale mediante un atto del proprietario (vincolo di destinazione). Questo vincolo

⁵⁴ Corte di Cassazione 22 marzo 2007 n. 6979.

⁵⁵ Circolare N. 1/DF, Roma, 18 marzo 2020, 2. Casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di provvedimento di separazione in assenza di figli.

⁵⁶ Art 817 c.c.

giuridico non richiede che i due beni siano fisicamente uniti, ma richiede che siano prossimi per preservare la loro funzionalità complessiva.

È fondamentale distinguere tra pertinenze e accessori. Per gli accessori è essenziale il rapporto con il bene principale e non possono essere separati da esso senza compromettere la loro funzione. Le pertinenze, invece, pur essendo utili e contribuendo all'uso o alla decorazione del bene principale, non sono strettamente indispensabili né per il bene principale né per se stesse in termini di esistenza o funzionalità.

Le pertinenze sono solitamente alienate unitamente al bene principale cui sono collegate. Tuttavia, è possibile procedere alla loro vendita in modo autonomo qualora venga meno il vincolo pertinenziale. Tale vincolo può essere sciolto senza necessità di formalità scritte e può estinguersi anche per fatti concludenti, ovvero per circostanze che dimostrano la cessazione del legame funzionale ed economico tra la pertinenza e il bene principale.

Dal punto di vista fiscale si conferma il concetto civilistico di pertinenza, ma vengono introdotte specifiche limitazioni per l'applicazione delle agevolazioni fiscali. In particolare, l'articolo 1, comma 741, lettera b), della legge n. 160/2019, stabilisce che per "pertinenze dell'abitazione principale" si intendono solo quelle classificate nelle categorie catastali:

- C/2: Magazzini e locali di deposito
- C/6: Stalle, scuderie, rimesse e autorimesse
- C/7: Tettoie chiuse o aperte

Ogni abitazione principale può avere al massimo una pertinenza per ciascuna delle suddette categorie.

Inizialmente, si era diffusa l'idea che solo le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 potessero essere considerate pertinenze di un'abitazione principale. Questa interpretazione suggeriva che gli immobili classificati in categorie catastali diverse non potessero ottenere lo status di beni pertinenziali e, di conseguenza, non fossero applicabili le agevolazioni fiscali previste per le abitazioni principali.

Tuttavia, la Corte di Cassazione ha ripetutamente respinto questa visione. Diverse sentenze hanno chiarito che anche altri beni, non appartenenti alle categorie catastali specificate dalla legge, possono beneficiare delle agevolazioni fiscali. Ciò che realmente conta, secondo la Corte, è il rapporto di complementarità funzionale tra il bene principale e il bene pertinenziale, indipendentemente dalla loro classificazione catastale⁵⁷. Questo significa che i beni pertinenziali possono essere tali pur mantenendo la loro individualità catastale, purché siano destinati in modo durevole al servizio e ornamento dell'immobile principale.

⁵⁷ Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 20/05/2021) 10/08/2021, n. 22561.

Un esempio emblematico di questa interpretazione è la sentenza n. 6316 del 25 febbraio 2022⁵⁸. In questo caso, la Corte di Cassazione ha stabilito che una spiaggia privata può essere considerata una pertinenza dell'abitazione principale, anche se non rientra nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7. La decisione si basa sul fatto che esiste un rapporto di servizio duraturo e funzionale tra la spiaggia e la casa principale, soddisfacendo così i criteri per l'applicazione delle agevolazioni fiscali.

⁵⁸ Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord., (data ud. 08/02/2022) 25/02/2022, n. 6316.

CONCLUSIONI

La presente tesi ha analizzato il presupposto dell'IMU, tracciando un percorso evolutivo dalla nascita dell'ISI, considerando successivamente l'ICI, l'introduzione dell'IMU sperimentale nel 2012, fino alle più recenti riforme dell'IMU, con particolare attenzione alle modifiche normative del 2019.

Il presupposto dell'IMU è rappresentato dal possesso di immobili, inclusi fabbricati, terreni agricoli e aree edificabili, nel territorio dello Stato. L'imposta rispetta il principio della capacità contributiva, laddove obbliga chi possiede un bene immobile a contribuire al finanziamento della spesa pubblica in proporzione al valore del bene stesso. Questa regola fondamentale del tributo è stata sviluppata da diversi interventi normativi e giurisprudenziali, che hanno contribuito a definirne i contorni e a chiarirne l'applicazione.

Sembra opportuno concludere questo elaborato si concluda con una riflessione sull'attuale posizione del tributo nell'ordinamento italiano. Non è utile concentrarsi solo sulla legittimità o bontà dell'attuale tassazione patrimoniale, poiché la Corte costituzionale ha già chiarito questi aspetti. È ormai chiaro che il legislatore ha ampio margine di discrezionalità nel definire i criteri per attuare il principio della capacità contributiva, che stabilisce come il contribuente deve adempiere ai propri obblighi fiscali.

È necessario però fare una valutazione in merito al catasto: il sistema catastale attuale italiano si basa su valori immobiliari molto vecchi, quasi obsoleti, alcuni risalenti addirittura al 1989. Questi valori non riflettono più la realtà attuale italiana e hanno condotto a varie incoerenze nelle imposte tipo IMU. Urge una modernizzazione degli strumenti per controllare meglio gli immobili, senza contare che il numero relativo alle unità immobiliari "fantasma", invisibili al fisco, permane molto alto.

Un aggiornamento dei valori del sistema del catasto con lo scopo di rendere la fiscalità più equa rappresenta uno degli strumenti più importanti ed efficaci per contrastare l'evasione. Il nostro Paese non può prescindere da una riforma di questa portata, in quanto è da più di trent'anni che non si attua una revisione del sistema.

In conclusione, l'analisi condotta mette in evidenza come la legislazione sull'IMU sia stata soggetta a numerose modifiche nel corso degli anni, riflettendo le mutevoli esigenze del contesto socio-economico italiano. Questa instabilità normativa ha spesso comportato difficoltà interpretative e applicative, penalizzando sia i cittadini, chiamati a destreggiarsi tra norme complesse e talvolta contraddittorie, sia le amministrazioni locali, impegnate nel garantire una corretta riscossione dell'imposta. La continua evoluzione legislativa richiede pertanto un costante

aggiornamento e una maggiore chiarezza normativa, al fine di ridurre l'incertezza e migliorare la conformità fiscale. Solo attraverso un quadro normativo stabile e trasparente si potrà infatti garantire una gestione più efficiente ed equa dell'imposta sugli immobili.

Bibliografia

- AA. VV., *Immobili 2024, parte V IMU, Tari e Imposta patrimoniale su immobili esteri, aprile 2024, editore Wolters Kluwer, capitolo 67 istituzione e presupposto IMU.*
- S. Baruzzi, *Le novità per il saldo IMU, in il fisco, n. 46 parte 2, 16 dicembre 2013, p. 7195.*
- M. Basilavecchia, *Imposta comunale sugli immobili, in Rassegna Tributaria, n. 5, 1 settembre 1999, p. 1354, paragrafo 3.*
- P. Boria, *i modelli di federalismo fiscale nel Welfare State degli ordinamenti moderni, in Studi in memoria di Francesco Tesauro, agosto 2023, Wolters Kluwer, p 243.*
- A. Busani, *Codice Imposte indirette e Tributi locali commentato, parte 3 Definizioni di Immobili, Gli indici dell'immobilità rilevati dalla giurisprudenza, Wolters Kluwers*
- S. Capolupo, *IMU su beni occupati abusivamente: occorre un chiarimento normativo, in il fisco, n. 40, 26 ottobre 2020, p. 4842.*
- E. Covino, R. Lupi, *dall'IMU prima casa alla TASI: costi e benefici (indiretti) di un "marketing politico in "Dialoghi Tributarî, 1° gennaio 2014, n.1, p. 53.*
- M. Ferrari, *Nucleo familiare, 03/03/2020, Altalex*
- A. Giovanardi, *Tributi comunali, in Digesto disc. priv., sez. comm., vol. XVI, Torino, 1999, p. 146 ss*
- I. Girolamo, *La nuova IMU, l'IMPI, 2022, wolters kluwer, p.2.*
- B. Ianniello, *La tassazione ICI/IMU dei diritti edificatori tra novità giurisprudenziali e dubbi interpretativi,*

- in il fisco*, n. 5, 1 febbraio 2021, p. 448, parte 4 “Nozione di edificabilità ai fini ICI/IMU”.
- L. Lovecchio, *Incostituzionale l’IMU sugli immobili occupati abusivamente: ma qual è il “possesso rilevante” ai fini IMU?* *in il fisco*, n. 20, 20 maggio 2024, p. 1887.
 - V. Madonini , *Quando spetta la detrazione ICI al proprietario di due fabbricati ubicati in due distinti comuni*, in *Pratica Fiscale e Professionale I Casi*, n. 2, 1 febbraio 1999, p. 63.
 - S. Mencarelli, *Diritto civile e diritto tributario nella disciplina del presupposto dell’imposta comunale sugli immobili*, in *Riv. dir. trib.*, 2007.
 - L. Peverini, *L’agevolazione IMU sugli immobili adibiti ad abitazione principale. Considerazioni critiche sulla sentenza n. 209 del 2022 della Corte costituzionale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2023, p. 1046.
 - P. Piciocchi, C. Gambino, *L’imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria (1993-2013)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2013, (PARTE PRIMA) p. 20567.
 - P. Piciocchi, *L’imposta comunale sugli immobili (1993-2007)*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, p. 1247 ss.
 - E. Smaniotto, *Codice Imposte indirette e Tributi locali commentato, 2020*, Wolters Kluwer, *La nozione di “possesso”*.
 - E. Smaniotto, *Disciplina della abitazione principale*, Wolters Kluwer, capitolo “ *Concetto tributario di abitazione principale*”.
 - E. Smaniotto, *Terreni - Profili civilistici*, Wolter Kluwer, *Capitolo Terreni “non edificabili” ma non “agricoli”*.

Sitografia

- <https://onelegale.wolterskluwer.it/>
- <https://onefiscale.wolterskluwer.it>
- <https://www.altalex.com/>
- <https://www.finanze.gov.it/it/>
- <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/>

circolari e giurisprudenza

- *Corte cost., ord. 12 aprile 1996, n. 113,*
- *Corte cost., sent. 2 aprile 1999, n. 119,*
- *Corte costituzionale 209/2022 del 13 ottobre 2022*
- *Corte cost., 18/04/2024, n. 60*
- *Cassazione civile, Sez. II, ordinanza n. 11294 del 10 maggio 2018*
- *Cassazione civile, Sez. II, sentenza n. 152 del 5 gennaio 2017*
- *Circolare del ministero dell' economia e finanze 18 marzo 2020, n. 1/DF*
- *Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 14/04/2022, n. 12221,*
- *CM 6 luglio 1941 n. 134/T ed integrate dalla CM 14 marzo 1992 n. 3/T*
- *Corte cost., Ordinanza, 09/05/2024, n. 81,*
- *Risoluzione del dipartimento delle finanze, 10 marzo 2020, N.2/DF*
- *Corte cost., 13/10/2022, n. 209*
- *Corte di Cassazione 22 marzo 2007 n. 6979*
- *Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 20/05/2021) 10/08/2021, n. 22561*
- *Cass. civ., Sez. VI - 5, Ord., (data ud. 08/02/2022) 25/02/2022, n. 6316*

