

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Eventi formativi per neo-giudici tributari

Sesto incontro: Controversie ricorrenti (I)

RELAZIONE del dott. Lucio Napolitano

Piattaforma Itlav, primo luglio 2021

Sommario:

- I) La rettifica di valore nelle compravendite immobiliari.
 - a) Cenni sull'accertamento analitico – induttivo.
 - b) Ricognizione della giurisprudenza di legittimità in materia.
 - c) Il compito del giudice di merito nella valutazione della prova presuntiva.
 - d) Verso il superamento del brocardo *praesumptum de praesumpto non admittitur*.

- II) Rendite catastali e classamento.
 - a) Il riclassamento in base alle microzone.
 - b) Le controversie inerenti alla c.d. "norma imbullonati".
 - c) Alcune questioni procedurali e processuali nella correlazione tra rendita catastale dei fabbricati e determinazione della base imponibile IMU:
 - 1) Questioni in tema di decadenza.
 - 2) Rapporti tra controversie in tema d'impugnazione di avviso di classamento e di avviso in rettifica ai fini IMU.

- III) La tendenziale linea di continuità tra ICI ed IMU.
 - a) La riferibilità dei principali approdi giurisprudenziali in tema di aree edificabili riguardo all'IMU.
 - b) Una recente pronuncia in tema di estensione di regime in deroga ICI ai fini IMU.

- c) La soggettività passiva d'imposta in tema di *leasing* immobiliare.
- d) Distinzioni più rilevanti in tema di esenzione e/o regimi agevolativi:
 - 1) La disciplina relativa all'abitazione principale.
 - 2) La disciplina inerente agli immobili ex IACP.

IV) Conclusioni.

I) La rettifica di valore nelle compravendite immobiliari.

a) Cenni sull'accertamento analitico – induttivo.

Il primo campo d'indagine del tema assegnatomi attiene a controversie assai frequenti nella pratica, riguardanti l'impugnazione di atti impositivi in rettifica del reddito d'impresa dichiarato, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA, per l'effetto dell'imputazione di maggiori ricavi ovvero del riconoscimento di minori costi rispetto a quelli dichiarati, con riferimento a cessioni immobiliari.

L'accertamento analitico – contabile, di cui all'art. 39, primo comma, lettere a), b), c) e d), prima parte, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riguardo all'IVA, muove dal presupposto che la contabilità, nel suo complesso, sia attendibile, di modo che se ne determinino o rettifichino singole componenti.¹

Un rilievo preminente, nelle controversie in esame, assume, pur in ipotesi di contabilità formalmente regolare, il c.d. accertamento analitico- induttivo², di cui all'ultimo periodo dell'articolo 39, primo comma, lett. d), del citato d.P.R. n. 600/1973, il quale stabilisce che «[l']esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività

¹ Tra la letteratura di base cfr. F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*⁵, UTET Giuridica, 2013, 122.

² Si evidenzia, peraltro, come si reputi legittimo il ricorso al metodo di accertamento analitico – induttivo anche ove la contabilità risulti complessivamente inattendibile: cfr. F. TERRUSI, *Manuale di diritto tributario*⁶, Nel Diritto Editore, 2020, 169. In giurisprudenza cfr. Cass., sez. 5, ord. 17 luglio 2018, n. 18934, in *Giust. civ.*, Mass. 2018, secondo cui «[i]n tema di accertamento dei redditi di impresa ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo (anche nella ipotesi di inattendibilità dell'intera contabilità) non comporta l'obbligo dell'ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore».

dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti».

La norma richiama, con chiara evidenza, il disposto dell'art. 2729, primo comma, cod. civ..

Premesso che l'art. 2727, cod. civ., definisce le presunzioni come «le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato», le presunzioni non stabilite dalla legge, cioè le presunzioni semplici, altrimenti dette *praesumptiones hominis*, secondo l'art. 2729 cod. civ., sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.

La letteratura in tema di presunzioni è particolarmente vasta³.

Limitandomi a richiamare come, anche nell'ambito del diritto tributario - nel quale l'accertamento fondato su presunzioni assume un rilievo particolarmente importante - abbiano trovato e/o alcune problematiche che hanno tradizionalmente diviso la dottrina, tra cultori del diritto sostanziale e del diritto processuale,⁴ in questa sede, avuto riguardo alla natura del presente contributo, di taglio eminentemente pratico, provvederò a segnalare le pronunce più recenti e significative della giurisprudenza di legittimità intervenute nel campo delle controversie in esame, relativamente ai principi ai quali il giudice tributario di merito deve attenersi nell'espletamento dell'accertamento di fatto ad esso istituzionalmente riservato, segnalando le tendenze evolutive emerse in materia.

b) Ricognizione della giurisprudenza di legittimità in materia.

³ Per riferimenti bibliografici cfr. F. CORDOPATRI, voce *Presunzione* (Teoria generale e diritto processuale civile), in Enc. dir., XXXV, Giuffrè, 1986, 274 e ss.

⁴ Si pensi, a mero titolo di esempio, alla questione sulla natura sostanziale o procedimentale riguardo alle presunzioni legali relative, su cui sono intervenute diverse rilevanti pronunce nel contenzioso scaturito dal ritrovamento della c.d. lista Falciani.

Giova premettere una breve disamina del succedersi della normativa di riferimento in materia.

Alla disciplina dell'art. 35, comma 3, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in l. 4 agosto 2006, n. 248, che, integrando l'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, attribuiva valore di presunzione legale al valore normale dell'immobile risultante dalle quotazioni OMI (Osservatorio del Mercato Immobiliare) al fine della determinazione del corrispettivo di cessione del cespite immobiliare, seguì poi la disciplina introdotta dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) che, nell'intento di regolare il valore probatorio attribuibile alle quotazioni OMI per le fattispecie negoziali insorte in epoca anteriore alla normativa del 2006, dispose all'art. 1, comma 265 che «[i]n deroga all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006, deve intendersi che le presunzioni di cui all'articolo 35, commi 2, 3 e 23-*bis*, del decreto- legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, valgano, agli effetti tributari, come presunzioni semplici». Seguì infine la l. 7 luglio 2009, n. 88, che, con l'art. 24 (Adeguamento comunitario di disposizioni tributarie), al comma 5, eliminando la presunzione legale di cui al succitato art. 35 del d.l. n. 223/2006, ripristinò l'ultimo periodo dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, nella sua anteriore, ed ancor oggi attuale, formulazione. Ciò a seguito del parere motivato del 19 marzo 2009 della Commissione europea, la quale, nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575, aveva rilevato l'incompatibilità - in relazione specificamente all'IVA, ma con valutazione ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette - delle disposizioni del 2006 con il diritto comunitario. Nella successione di leggi si è pertanto definitivamente persa la

presunzione legale del valore dei cespiti secondo il valore normale emergente dalle quotazioni OMI.

Ciò comporta, secondo quello che costituisce ormai indirizzo consolidato in materia, che, tra gli elementi indiziari che possono giustificare, in caso di compravendite immobiliari, l'accertamento di un maggior reddito d'impresa e, quindi ai fini IVA, di un maggior volume di affari, la divergenza tra il prezzo dichiarato di acquisto e la quotazione di mercato OMI per immobili di caratteristiche omogenee è senz'altro quello di minor forza ("gravità") e, alla stregua della menzionata successione di leggi, inidoneo di per sé solo a fondare la prova della pretesa del Fisco in sede di accertamento analitico – induttivo.⁵

La ragione, del resto, è di intuitiva evidenza. Come si è osservato in dottrina, «uno studio statistico su una pluralità di atti registrati (finalizzato ad estrarre un dato numerico di valore medio mediante la rilevazione di prezzi riferibili ad immobili il più possibile omogenei) non può di per sé garantire la perfetta sovrapponibilità con la specifica compravendita, potendo intervenire una pluralità di componenti peculiari nella condizione dell'immobile».⁶

La divergenza riscontrata in sede di accertamento tra prezzo dichiarato in atto e valore OMI, può, dunque, al più, concorrere alla prova in ordine alla contestazione del maggior reddito d'impresa, ove se ne rilevi la concordanza con gli ulteriori elementi attraverso i quali, in sede di ragionamento inferenziale, possa giungersi ad una conclusione coerente con l'esito dell'accertamento.

⁵ Si vedano, tra le molte, Cass. sez. 5, 12 aprile 2017, n. 9474, in *Giust. civ. Mass.* 2017; Cass. sez. 5, ord. 25 gennaio 2019, n. 2155, in *Riv. giur. trib.*, 2019, f. 5, 395 e ss., con nota di M. del Vaglio e D. Bonomo, *Illegittima la ripresa a tassazione del corrispettivo dichiarato in base alle sole quotazioni OMI*; Cass., sez. 5, ord. 4 novembre 2020, n. 24550, in *Giust. civ., Mass.* 2020, in tema d'imposte indirette; ed ancora più di recente, anche riguardo a profili di diritto intertemporale in tema di IVA, Cass. sez. 5, 24 giugno 2021, n. 18260, in *Italggiure.giustizia.it*.

⁶ M. del VAGLIO – D. BONOMO, *op. cit.*, 400.

Tra questi il contenzioso in materia evidenza, più di frequente, la ricorrenza dell'antieconomicità⁷ del comportamento della società o della ditta individuale, se l'imprenditore sia persona fisica, la discordanza, rilevata attraverso l'acquisizione di dichiarazioni di terzi, tra l'importo, superiore, dei mutui concessi da istituti di credito agli acquirenti dell'immobile ed il prezzo di vendita dell'immobile⁸, la divergenza tra l'importo del prezzo emergente dal contratto preliminare e quello, inferiore, dell'atto definitivo di compravendita⁹ o, ancora, soprattutto se trattasi di impresa edile costituita in forma societaria, la mancanza stessa, contraria alla prassi del settore, della stipula di preliminare di vendita.

c) Il compito del giudice di merito nella valutazione della prova presuntiva.

Emerge, da quanto sin qui esposto, che se sicuramente spetta al giudice di merito l'accertamento in fatto sugli elementi addotti dall'Ufficio a sostegno dell'atto impositivo basato su presunzioni semplici, traendone le dovute conseguenze ove le presunzioni siano

⁷ Cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, 20 febbraio 2020, n. 4410, in *Giust. civ. Mass.* 2020, con riferimento a fattispecie in cui la società aveva dichiarato, per ben dieci anni consecutivi da quello d'inizio dell'attività, perdite di esercizio, venendosi, dunque, ad affermare che «[i]n tema di rettifica dei redditi d'impresa, l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla vendita di immobili, compiuto con metodo analitico induttivo ex art. 39, primo comma, lett. d), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, può fondarsi sulla sproporzione tra ricavi e costi, con operatività in perdita dell'imprenditore, in quanto costituente, in assenza di spiegazioni del contribuente, elemento indiziario grave e preciso della sottofatturazione dei corrispettivi e di un comportamento contrastante con i criteri di economicità e con gli scopi propri dell'attività imprenditoriale».

⁸ Cfr. Cass. sez. 5, ord. 9 giugno 2017, n. 14388, secondo cui lo scostamento tra l'importo dei mutui ed i minori prezzi indicati dal venditore è sufficiente di per sé a fondare l'accertamento, non comportando ciò alcuna violazione delle norme in materia di onere probatorio. In senso conforme, tra le altre, Cass. sez. 5, ord. 30 aprile 2019, n. 11426, in *italgiure.giustizia.it*; Cass. sez. 5, ord. 26 febbraio 2020, n. 5181, *ibidem*. In generale, nel senso che, in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non devono essere necessariamente più di uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di elementi presuntivi, cfr. Cass. sez. 1, ord. 26 settembre 2018, n. 23153, in *Giust. civ., Mass.* 2018.

⁹ Per una fattispecie d'interesse anche in ordine ai profili propriamente istruttori, cfr. Cass., sez. 5, 14 marzo 2019, n. 7240, in *Il Fisco*, 2019, f. 15, 1467 e ss., con nota di G. ANTICO.

ritenute gravi, precise e concordanti, è soggetto tuttavia al sindacato di legittimità, in relazione al parametro di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. per violazione o falsa applicazione degli artt. 2727, 2729 cod. civ. e 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, l'errore in cui cade il giudice di merito laddove applichi malamente i criteri posti dalle norme citate alla fattispecie concreta sottoposta alla sua valutazione critica.

Incorre dunque, in falsa applicazione delle citate norme il giudice di merito che articoli il proprio ragionamento inferenziale negando in sé valore indiziario a singoli elementi acquisiti in giudizio, senza poi accertarne la capacità di assumere rilievo in tal senso, anche nel contesto di una valutazione complessiva di sintesi¹⁰.

Ciò assume un particolare rilievo, dal momento che, come è noto, è venuto meno, a seguito dell'ultima modifica normativa dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., ex art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 2012, n. 134, il vizio d'insufficienza di motivazione.

La carenza di motivazione comporta, infatti, a seguito del suddetto intervento normativo, come chiarito dalle Sezioni Unite della Suprema Corte¹¹, la nullità della sentenza, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., solo se si tratti di anomalia motivazionale particolarmente grave (difetto assoluto di motivazione o motivazione apparente) da convertirsi in vizio di violazione di legge costituzionalmente rilevante.

Laddove il quadro degli elementi di prova offerti dall'Ufficio sia ritenuto idoneo ad avvalorare l'accertamento presuntivo su di esso basato, il giudice di merito provvederà quindi, all'esame della prova contraria del contribuente, atteso cioè, se del caso anche in via presuntiva, a privare

¹⁰ Cfr., tra le altre, Cass. sez. 3, 26 febbraio 2008, n. 17535, in *Giust. civ. Mass.* 2008; Cass. sez. 6-5, ord. 5 maggio 2017, n. 10973, in *Giust. civ. Mass.* 2017.

¹¹ Cfr. Cass. SU, 7 aprile 2014, n. 8053, edita in varie riviste, tra le quali in *Foro it.*, 2015, I, 1, 209.

le presunzioni, addotte dall'Amministrazione a fondamento dell'atto impositivo, dei requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ.

Non potrà, peraltro, il giudice di merito, in detta operazione, porsi al di là del principio di disponibilità della prova di cui all'art. 115 cod. proc. civ..

Proprio nell'ambito delle controversie in esame ricorre frequentemente, nelle sentenze di merito favorevoli alle parti contribuenti, il ricorso improprio al fatto notorio¹², che, in relazione al disposto dell'art. 115 cod. proc. civ., va inteso in senso rigorosamente restrittivo.¹³

d) Verso il superamento del brocardo *praesumptum de praesumpto non admittitur*.

Nell'ambito di detta valutazione l'orientamento tradizionale espresso dalla giurisprudenza di merito in ordine alla non ammissibilità del ricorso alle presunzioni di secondo grado, ha per lungo tempo trovato adesione, invero il più delle volte in forma tralaticia, anche da parte della giurisprudenza di legittimità.¹⁴

Il ragionamento inferenziale si sviluppa in questo caso attraverso un doppio passaggio, per cui il fatto noto risulta a sua volta accertato in via presuntiva.

Recentemente – spesso anche proprio riguardo a controversie concernenti accertamenti analitici – induttivi ai fini della rettifica del reddito d'impresa per effetto della contestazione di maggiori ricavi da

¹² Si pensi al riferimento frequente, nelle sentenze di merito, soprattutto relative agli anni d'imposta anteriori al 2008, alla larghezza nella concessione di mutui da parte degli istituti di credito, pure a copertura delle spese di ristrutturazione dell'immobile acquistato, talora anche al di fuori di qualsivoglia allegazione da parte del contribuente.

¹³ Così, più di recente, Cass. sez. 5, ord. 20 febbraio 2020, n. 4428, in *Giust. civ. Mass.* 2020, nel senso che il ricorso alla nozione di "comune esperienza" (fatto notorio) sia da interpretare in senso rigoroso come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire indubitabile e incontestabile, potendo in sede di legittimità essere censurata la sola inesatta nozione del notorio cui abbia fatto ricorso il giudice di merito, non anche la sua mancata applicazione da parte di quest'ultimo.

¹⁴ Si vedano in tal senso Cass. sez. 5, 9 aprile 2002, n. 5045, in *Giust. civ. Mass.* 2002; Cass. sez. 5, ord. 15 novembre 2017, n. 30190, in *italgiure.giustizia.it*.

compravendite immobiliari - tale orientamento è stato sottoposto a revisione, in adesione a quanto argomentato da autorevole dottrina¹⁵ nell'ambito del processo civile.

Si è così osservato, da parte della Suprema Corte, dapprima che il preteso divieto di *praesumptum de praesumpto*, non potrebbe, in ogni caso, essere riferito alle presunzioni legali relative, suscettibili cioè di prova contraria, ove il fatto noto è tale per espressa previsione di legge¹⁶.

Successivamente si è più in dettaglio argomentato che tale divieto non è desumibile, neppure in maniera implicita, dagli artt. 2727 e 2729 cod. civ., in tema di presunzioni semplici.

Il ragionamento inferenziale si articola, infatti, tanto nell'uno quanto nell'altro caso, alla stessa maniera, potendo il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione, purché la presunzione finale risulti a sua volta adeguata, cioè abbia gravità sufficiente a fornire la prova del fatto ignorato¹⁷.

A titolo di esempio può ricordarsi come proprio in fattispecie riguardante operazioni di plurime, contestuali cessioni di immobili delle medesime caratteristiche nello stesso centro residenziale da parte della stessa impresa costruttrice si è ritenuto, – nel contesto di ulteriori elementi aventi valore indiziario- che il fatto che solo per due delle unità immobiliari fossero stati rinvenuti mutui d'importo superiore al prezzo di cessione, potesse ugualmente legittimare la conclusione che anche le cessioni riguardanti gli altri immobili delle stesse

¹⁵ Cfr. M. TARUFFO, *Considerazioni sulle prove per induzione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, f.4, 2010, 1165 ss., il quale osserva che «una volta inteso che combinazioni lineari di inferenze presuntive possono condurre ad una inferenza finale dotata di un grado di conferma adeguatamente elevato, e quindi ad una presunzione “finale” effettivamente grave, non vi è ragione per escludere *a priori* che sia logicamente lecito *praesumere de praesumpto*», ciò che «non equivale a dire che sempre la presunzione di secondo grado abbia una gravità sufficiente a fornire la prova del fatto».

¹⁶ Cfr. Cass. sez. 5, 16 giugno 2017, n. 15003, in *Giust. civ. Mass.* 2017.

¹⁷ Tra le pronunce espressione del più recente indirizzo si vedano, in particolare, Cass. sez. 5, ord. 1 agosto 2019, n. 20748, in *Giust. civ. Mass.* 2019, e Cass. sez. 5, ord. 29 ottobre 2020, n. 23860, in *Giust. civ. Mass.* 2020.

caratteristiche oggetto di contestuali atti cessione fossero state oggetto di sottofatturazione.

V) Rendite catastali e classamento.

a) Il riclassamento in base alle microzone

Tra le controversie riguardanti il riclassamento d'ufficio,¹⁸ particolare rilievo ha assunto negli ultimi anni il contenzioso seriale relativo all'impugnazione degli avvisi di classamento con i quali sia stata operata una diversa classificazione catastale dell'unità immobiliare ed attribuita quindi una diversa rendita catastale al bene a seguito della risistemazione dei parametri relativi alla microzona, in cui si colloca l'unità immobiliare.

In proposito l'art. 1, comma 335, della l. 2004, n. 311, prevede che «[l]a revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, è richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Per i calcoli di cui al precedente periodo, il valore medio di mercato è aggiornato secondo le modalità stabilite con il provvedimento di cui al comma 339. L'Agenzia del territorio, esaminata la richiesta del comune

¹⁸ In dottrina, in generale, più di recente, S.A. PARENTE, *Il catasto e gli estimi catastali: funzione impositiva e regole di governo*, Cacucci, 2020, cui si rinvia per ulteriori indicazioni bibliografiche.

Le altre due ipotesi di riclassamento d'ufficio riguardano la fattispecie di cui all'art. 1, comma 336, della citata l. n. 311/2004 (esecuzione di lavori edilizi di ristrutturazione e valorizzazione) e quella di cui all'art. 3, comma 58, della l. 1996, n. 662 (manifesta incongruenza tra precedente classamento dell'unità immobiliare ed il classamento di fabbricati similari aventi caratteristiche analoghe). Per un'analisi puntuale della normativa in oggetto si veda S. CAPOLUPO, *L'impugnazione degli atti di revisione catastale*, in *Il Fisco*, 2019, f. 35, 3347 ss.

Sul contenuto minimo della motivazione dell'avviso di classamento per la modifica dei parametri in cui si colloca, nella microzona di riferimento, l'unità immobiliare, si veda D. CHINDEMI, *Il riclassamento in base alle c.d. Microzone*, in *il TRIBUTARIO*, Focus del 17 marzo 2021.

e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima».

Il comma 339 del medesimo art. 1 della citata legge n. 311/2004 ha quindi demandato a provvedimento del direttore dell'allora Agenzia del territorio (ora gli uffici provinciali del territorio costituiscono articolazione interna a livello locale dell'Agenzia delle entrate) la determinazione delle modalità tecniche e operative, previa intesa con la Conferenza Stato – città ed autonomie locali.

Le linee guida in materia di classamenti catastali di unità immobiliari di proprietà privata sono state quindi adottate con Determina 16 febbraio 2005 (pubblicata in G.U. 18 febbraio 2005, n. 40).

Ne è derivato un cospicuo contenzioso soprattutto in relazione all'impugnazione degli atti di riclassamento assunti all'esito dei processi di revisione del classamento per microzone nei comuni di Lecce e di Roma Capitale che ha posto, dapprima alle Commissioni tributarie e, poi, al giudice di legittimità, il problema dell'individuazione di contenuto minimo della motivazione dell'atto di riclassamento di immobile conseguito alla modifica dei parametri su cui si colloca, nella zona di riferimento, l'unità immobiliare.

Va opportunamente ricordato in proposito – così come statuito dalle Sezioni Unite della Suprema Corte¹⁹ - che «[l]a notifica al contribuente dell'avviso di accertamento per revisione del classamento e della rendita - impugnabile davanti alla commissione tributaria, quale operazione catastale individuale - non incide sulla giurisdizione amministrativa concernente gli atti amministrativi generali relativi alle microzone comunali, i quali possono essere autonomamente impugnati davanti al giudice amministrativo, anche da soggetti esponenti di interessi diffusi».

¹⁹ Cass. SU 18 aprile 2016, n. 7665, in *Riv. giur. trib.*, 2016, f. 8-9, 649 ss., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Giurisdizione amministrativa su atti catastali generali*.

Ciò premesso, come hanno chiarito le Sezioni Unite sempre nella citata pronuncia²⁰, quando si procede all'attribuzione di ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia competente deve specificare se il mutamento è dovuto a una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare e, nel caso, indicare l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano, trattandosi di uno dei possibili presupposti del riclassamento.

In particolare quando si tratta di un mutamento di rendita inquadrabile nella revisione del classamento delle unità immobiliari private site in microzone comunali ai sensi della L. 30/12/2004, n. 311, art. 1, comma 335, la ragione giustificativa non è la mera evoluzione del mercato immobiliare, né la mera richiesta del Comune, bensì l'accertamento di una modifica nel valore degli immobili presenti nella microzona, attraverso le procedure previste dal successivo comma 339 ed elaborate con la succitata determinazione direttoriale del 16 febbraio 2005, cui sono allegate linee guida definite con il concorso delle autonomie locali. Nello specifico, l'intervento è possibile, come si è detto, nelle microzone «per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato [...] e il corrispondente valore medio catastale si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali» (comma 335 sopra citato).

Per il d.P.R. 23/03/1998, n. 138, art. 2, comma 1, la microzona è una porzione del territorio comunale, spesso coincidente con l'intero Comune, che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socioeconomici, nonché nella dotazione dei servizi e infrastrutture urbane; in ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di

²⁰ Si veda, in particolare, il § 11.

costruzione e destinazione prevalenti. Questo insieme di disposizioni ribadisce e presuppone che il singolo classamento debba avvenire mediante l'utilizzo e la modifica del reticolo di microzone, avente portata generale in ambito comunale. Si tratta di atti amministrativi, non dissimili da altri di valenza urbanistica e di natura pianificatoria o programmatica per la P.A., essendo volti a risolvere specifici problemi tecnico-estimativi posti in astratto dall'ordinamento fiscale e destinati ad operare nei confronti di una generalità indeterminata di destinatari, individuabili solo *ex post*.

Sul punto la Corte costituzionale, nel convalidare la legittimità del peculiare strumento introdotto con la legge finanziaria 2005²¹, ha affermato che la scelta fatta dal legislatore con il censurato comma 335 non presenta profili d'irragionevolezza. La decisione di operare una revisione del classamento per microzone si basa sul dato che la qualità del contesto di appartenenza dell'unità immobiliare rappresenta una componente fisiologicamente idonea ad incidere sul valore del bene, tanto che il fattore posizionale già costituisce una delle voci prese in considerazione dal sistema catastale in generale. Può quindi ritenersi non irragionevole che l'accertamento di una modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona abbia una ricaduta sulla rendita catastale. Il conseguente adeguamento, proprio in quanto espressione di una accresciuta capacità contributiva, è volto in sostanza ad eliminare una sperequazione esistente a livello impositivo.²²

Si è ancora osservato che la natura e le modalità dell'operazione enfatizzano l'obbligo di motivazione in merito agli elementi che hanno, in concreto, interessato una determinata microzona, così incidendo sul diverso classamento della singola unità immobiliare; obbligo che, proprio in considerazione del carattere "diffuso" dell'operazione, come

²¹ Corte cost. primo dicembre 2017, n. 249, in *Foro it.*, 2018, f. 3, I, 768 ss.

²² Si veda, in particolare, il § 7.2.

ancora affermato dal giudice delle leggi, deve essere assolto in maniera rigorosa in modo tale da porre il contribuente in condizione di conoscere le concrete ragioni che giustificano il provvedimento.²³

Superata un'iniziale interpretazione tendente a ritenere assolto l'obbligo di motivazione dell'atto di riclassamento il presupposto dell'accertamento, nel caso in cui esso abbia tratto impulso dalla verifica per microzone, dal richiamo delle succitate fonti primarie e tecnico – operative, nonché dall'integrale riproduzione della richiesta del Comune dalla quale il potere di rettifica ha tratto impulso,²⁴ la giurisprudenza di legittimità più recente ha affermato che «[l'] avviso di accertamento per rideterminazione della rendita catastale di unità immobiliari ai sensi dell'art. 1, comma 335, della l. n. 311 del 2004 non può ritenersi congruamente motivato ove faccia esclusivo riferimento al rapporto tra il valore di mercato e il valore catastale nella microzona in cui è situato l'immobile rispetto all'analogo rapporto sussistente nell'insieme delle microzone comunali e al relativo scostamento, senza indicare gli elementi che hanno in concreto interessato la microzona considerata e il modo in cui essi incidono sul diverso classamento della singola unità immobiliare»²⁵.

A tale più recente indirizzo, ormai da ritenersi consolidato, si ritiene debba manifestarsi adesione.

b) Le controversie inerenti alla c.d. "norma imbullonati".

Un importante filone ha riguardato, con esiti alterni nei giudizi di merito, il problema della determinazione della rendita catastale degli immobili destinati a parchi eolici.

²³ § 7.3. della pronuncia in esame.

²⁴ Cfr. Cass. sez. 5, 19 ottobre 2016, n. 21176, in *Riv. giur. ed.*, 2016, f. 5, 1, 844 ss.

²⁵ Cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 23 gennaio 2020, n. 1543, in *Giust. civ. Mass.* 2020, relativa al contenzioso romano; ancora più chiaramente, nell'ambito del contenzioso leccese, Cass. sez. 5, 28 dicembre 2019, n. 31112, *ibidem*, ha specificato che vanno altresì spiegate, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo motivazionale, «le ragioni in forza delle quali si è prodotta una ricaduta (ed in quali termini di classamento e di rendita catastale) sulla specifica unità immobiliare oggetto di riclassamento».

L'entrata in vigore, dal primo gennaio 2016, dell'art. 1, comma 21, della l. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), ha profondamente inciso sul quadro previgente.²⁶

La norma in oggetto prevede che «[a] decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo».

La Suprema Corte, con una serie di pronunce ravvicinate,²⁷ ha osservato come la succitata norma ponga una nozione di macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo e sottratti al regime fiscale, che prescinde dal fatto che i manufatti siano o meno infissi stabilmente al suolo (nella specie tramite imbullonatura), richiedendo il loro impiego nel processo produttivo.

Le pronunce menzionate, accogliendo i ricorsi delle società proprietarie di parco eolico e cassando con rinvio le sentenze impugnate, hanno sostanzialmente posto le basi per la definitiva affermazione da parte del giudice di merito in sede di rinvio della natura impiantistica della torre (o palo eolico) laddove si confermi, nell'indicato quadro normativo di riferimento, che costituisca parte inscindibile di un *unicum* impiantistico, costituito da torre, rotore e navicella.

²⁶ Per una sintesi delle principali problematiche nell'assetto normativo e di prassi *ante* norma "imbullonati" cfr. S. EUSEPI – A. MENAGUALE, *Rendita degli impianti eolici: la Suprema Corte avalla la sterilizzazione catastale della torre ai sensi della c.d. norma imbullonati*, in *Riv. giur. trib.*, 2021, f. 2, 155 ss. (nota a Cass. sez. 6-5, 6 ottobre 2020, n. 21460).

²⁷ Oltre alla pronuncia sopra citata, si veda, ancor più di recente, Cass. sez. 6-5, ord. 11 febbraio 2021, n. 3421, in *Notariato*, 2021, f. 3, 344 ss.

d) Alcune questioni procedurali e processuali nella correlazione tra rendita catastale dei fabbricati e determinazione della base imponibile IMU:

1) Questioni in tema di decadenza.

Il contenzioso catastale e quello tributario in tema di fiscalità locale presentano profili di connessione.

La base imponibile, prima per l'ICI (Imposta Comunale sugli Immobili), poi per l'IMU (Imposta Municipale Propria) è costituita dal valore degli immobili, che, per i fabbricati iscritti in catasto, si determina in forza di calcoli alla cui base vi è la rendita catastale iscritta al primo gennaio dell'anno d'imposizione.

L'ente locale non può interferire nel procedimento di attribuzione della rendita catastale, che è dunque tenuto applicare così come risultante in atti.

La modifica della rendita, oltre che su impulso d'ufficio, può essere richiesta dalla parte stessa attraverso un procedimento a forte base partecipativa, denominato DOCFA, disciplinato dal d.m. 19 aprile 1994, n. 701, in attuazione del disposto, *in parte qua*, del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito con modificazioni, dalla l. 24 marzo 1993, n. 75.

In particolare l'art. 1, terzo comma, del citato decreto, prevede che l'Ufficio possa procedere entro il termine di dodici mesi dalla presentazione, all'eventuale rettifica della rendita richiesta dal contribuente, che resta in atti, per detto periodo, come rendita proposta.

La giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di confermare, anche di recente, la natura ordinatoria di detto termine,²⁸ la cui scadenza non

²⁸ In tal senso, più di recente, Cass. sez. 5, ord. 23 febbraio 2021, n. 4752, in *Italggiure.giustizia.it*, nonché, in senso conforme, Cass. sez. 6-5, ord. 19 marzo 2014, n. 6411, in *Giust. civ. Mass.* 2014.

determina, pertanto, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di rettifica.

2) Rapporti tra controversie in tema d'impugnazione di avviso di classamento e di avviso in rettifica ai fini IMU.

Deve ritenersi certamente riferibile anche alle controversie concernenti l'impugnazione degli avvisi in rettifica ai fini IMU quanto osservato dalla Suprema Corte, in tema di ICI, relativamente ai rapporti tra il giudizio tributario intercorrente tra l'ente locale impositore ed il contribuente ed il giudizio d'impugnazione della rendita catastale che vede come controparte l'Agenzia delle entrate attraverso il suo organo tecnico (l'Ufficio provinciale del Territorio).

Si è escluso che ricorra un'ipotesi di litisconsorzio necessario ex art. 102 cod. proc. civ., essendo il Comune estraneo alla determinazione della rendita, ma il Comune potrebbe richiedere la chiamata in giudizio dell'Agenzia delle entrate, laddove ad esempio il contribuente contesti la sussistenza della previa notifica dell'avviso di classamento con la rendita attribuita rettificata dall'Ufficio²⁹.

Viceversa, laddove pendano separatamente i giudizi d'impugnazione della rendita catastale e quello sull'avviso di liquidazione notificato in rettifica dall'ente locale quanto alla maggiore IMU ritenuta dovuta per effetto dell'applicazione della rendita ancora *sub iudice*, deve ravvisarsi tra il primo ed il secondo giudizio un rapporto di pregiudizialità – dipendenza che impone la sospensione necessaria del secondo giudizio,

²⁹ Si vedano Cass. sez. 6-5, ord. 20 gennaio 2017, n. 1439, in *Mass. Giust. civ.* 2017; Cass. sez. 5, 10 febbraio 2021, n. 3226, in *Italggiure.giustizia.it*,

ex art. 295 cod. proc. civ., fino al passaggio in giudicato della sentenza che abbia deciso sulla determinazione della rendita³⁰.

Coerentemente si è escluso³¹ che nel giudizio introdotto dal contribuente avente ad oggetto il rimborso delle somme asseritamente versate in eccedenza sull'importo del tributo dovuto possa chiedersi l'accertamento in via incidentale dell'erroneità della categoria catastale attribuita, dovendo l'avviso di classamento che costituisce il presupposto della pretesa tributaria, essere oggetto di autonoma impugnazione.

III) La tendenziale linea di continuità tra ICI ed IMU.

a) La riferibilità dei principali approdi giurisprudenziali in tema di aree fabbricabili riguardo all'IMU.

L'imposta municipale propria (IMU) è un'imposta diretta, a carattere reale, che grava sul patrimonio immobiliare posseduto.³²

L'imposta, che si poneva, nel disegno del legislatore, come il più incisivo intervento nel progetto di costruzione del c.d. federalismo fiscale, di cui al d.lgs. 14 marzo 2021, n. 23, dopo un primo periodo c.d. sperimentale, legato all'anticipazione, della sua entrata in vigore in forza del c.d. decreto Monti, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (art. 13), convertito, con modificazioni, dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214, e dopo un secondo periodo, seguito alle modifiche introdotte dalla l. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) è oggi disciplinata, nell'ambito di un più generale riassetto della finanza locale, dall'art. 1, commi da 739 a 783, della l. 27 dicembre 2019, n. 160.

³⁰ Cfr. Cass. sez. 6- 5 ord. 10 gennaio 2014, n. 421, in *Riv. giur. trib.* 2014, f. 6, 506 ss., con nota di S. LOCONTE, *L'applicabilità della "sospensione necessaria" al processo tributario tra giurisprudenza della Consulta e della Cassazione: una storia infinita*.

³¹ Cfr. Cass. sez. 5, 27 marzo 2019, n. 8534, in *Giust. civ. Mass.*, 2019.

³² Si veda S. BILLI, *ICI e IMU*, in *Diritto tributario giurisprudenziale*, (a cura di D. CHINDEMI), cap. XXI, Giuffrè, in corso di pubblicazione.

Oltre all'accorpamento della TASI (tassa per i servizi indivisibili) e la c.d. vecchia IMU in un solo tributo per gli immobili soggetti nella previgente disciplina ad entrambi i tributi, si è perseguito l'obiettivo di applicare prelievi diversi a particolari categorie di immobili, quali quelli all'estero e le piattaforme petrolifere *off-shore*.

Restano in vigore (ex art. 1, comma 780, della citata l. n. 160/2019) l'art. 8, comma 1, e 9, comma 9, del d. lgs. 2011, n. 23, la prima delle quali è la norma istitutiva dell'IMU, concepita come sostitutiva, per la componente immobiliare, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati e l'imposta comunale sugli immobili, fatto salvo quanto disposto nell'articolo 9, comma 9, terzo periodo.

Soprattutto nel primo intervallo temporale come sopra indicato, l'IMU è stata quindi per lo più disciplinata attraverso una serie di rinvii alla disciplina dettata in tema di ICI, acquisendo nel tempo, come si è detto, una connotazione propria più organica nel riassetto conseguito all'ultimo intervento di riforma.

Possono, comunque, ove non disposto diversamente³³, ritenersi tuttora applicabili in tema di IMU, i principî elaborati dalla giurisprudenza di legittimità riguardo all'ICI.³⁴

Tra questi assumono particolare rilievo quelli riferiti al possesso di aree fabbricabili.

L'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile, fondato sul valore venale, continua ad essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita dal piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente

³³ Una disciplina più restrittiva rispetto a quella delineata riguardo all'ICI è riferita alle aree pertinenziali, giacché l'art. 1, comma 741, lett. a), della l. n. 160/2019 consente d'individuare ai fini fiscali l'area pertenziale solo in quella che costituisce pertinenza ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente.

³⁴ Cfr., per una ricognizione della più recente giurisprudenza di legittimità in materia di ICI, A.M. FASANO, *L'ICI*, in *Rassegna delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria*, 2020.

dall'approvazione di esso da parte della Regione e dell'adozione di strumenti urbanistici attuativi³⁵.

Di particolare rilievo sarà quindi la ricaduta, anche ai fini IMU, del principio di diritto recentemente affermato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte in tema di c.d. compensazione urbanistica³⁶, secondo cui «[i]n tema di ICI, un'area già edificabile e poi assoggettata a vincolo di inedificabilità assoluta, ove sia inserita in un programma di "compensazione urbanistica"³⁷ non è assoggettabile ad imposta, atteso che il diritto edificatorio compensativo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso».

b) Una recente pronuncia in tema di estensione di regime in deroga ICI ai fini IMU.

I limiti propri della presente trattazione non consentono una disamina in dettaglio di una recente pronuncia della Suprema Corte,³⁸ che si segnala comunque all'attenzione perché espressione di un principio

³⁵ Così come affermato, in tema di ICI, dalla Sezioni Unite della Suprema Corte con la sentenza 30 novembre 2006, n. 25506, - edita in diverse riviste, tra le quali *Riv. dir. trib.*, 2006, f. 12, 2, 892 ss., con nota di G. FALSITTA, *Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della "parità delle parti" sancita dai principi del giusto processo*"; principio, infatti, affermato anche alla stregua della succitata norma d'interpretazione autentica di cui all'articolo 36, secondo comma, del già citato d.l. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248/2006, e poi costantemente ribadito dalla successiva giurisprudenza di legittimità, in un quadro di riferimento segnato anche da Corte cost., ord. 27 febbraio 2008, n. 41, in *Giur. cost.* 2008, f. 1, 425 ss., con nota di V. MASTROIACOVO, *Rilevanza dei criteri formali e sostanziali nell'individuazione dell'abuso dell'interpretazione autentica in materia tributaria*, ordinanza che ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale della succitata norma d'interpretazione autentica.

³⁶ Cfr. Cass. SU, 29 ottobre 2020, n. 23902, in *Corr. giur.*, 2021, f. 5, 612 ss. con nota di I. OTTOBRINO, *Natura giuridica e regime impositivo ICI dei diritti edificatori discendenti dalla c.d. compensazione urbanistica*.

³⁷ Attraverso la compensazione urbanistica il Comune, intendendo attribuire a determinate aree di privati una destinazione pubblica ed imponendo quindi un vincolo d'inedificabilità assoluta, anziché utilizzare una procedura espropriativa, conviene con i proprietari che il diritto edificatorio potrà essere esercitato, non più sul terreno originario, ma su un diverso terreno, c.d. di atterraggio. Il problema interpretativo in oggetto è stato risolto dalle Sezioni Unite sancendo la non sottoposizione ad ICI nella c.d. fase di volo, intercorrente tra l'imposizione del vincolo e l'assegnazione del terreno per lo sfruttamento compensativo.

³⁸ Cfr. Cass. sez. 5, ord. 17 febbraio 2021, n. 4138, in *Italggiure.giustizia.it*

nuovo, volto all'affermazione dell'applicabilità all'IMU anche di disposizioni che prevedono un regime speciale in tema di ICI, in ragione delle rilevanti similitudini esistenti tra i due tributi; ciò, segnatamente, nel caso di specie, con espresso riferimento all'art. 2, comma 6, del d.l. 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla l. 23 novembre 2001, n. 410, in virtù della quale, riguardo alla privatizzazione del patrimonio immobiliare pubblico, si è affermata la soggettività passiva d'imposta ai fini IMU non in capo alla società veicolo (o ai fondi ad essa collegati) cui è demandata la relativa attività, ma ai soggetti che hanno in uso i beni e che li hanno ricevuti in assegnazione dall'Agenzia del demanio, ex art. 4, comma 2 *ter*, del citato d.l. n. 351 del 2001.

c) La soggettività passiva d'imposta in tema di *leasing* immobiliare.

Anche alla luce dell'ultima più organica disciplina sull'IMU innanzi richiamata, secondo cui, ora, il presupposto d'imposta è semplicemente individuato nel possesso di immobili (art.1, comma 740 della citata l. n. 160/2019), non emergono nuovi elementi che forniscano all'interprete un supporto normativo determinante per superare situazioni d'incertezza, foriere di provocare disparità di trattamento, con imprevedibilità dell'esito del giudizio, in presenza di analogo tipo di contenzioso.

Si pensi, ad esempio, alla problematica relativa all'individuazione del soggetto passivo d'imposta in ipotesi di *leasing* immobiliare, in caso di risoluzione anticipata del contratto, prima che l'immobile sia restituito al locatore concedente, che ha visto manifestarsi orientamenti contrapposti tanto nell'ambito della giurisprudenza di merito, quanto in quella di legittimità.

Da ultimo, in particolare, si pongono in situazione di oggettivo contrasto diverse statuizioni rese in materia da alcune pronunce della sezione tributaria della Corte di cassazione.

A fronte, infatti, di quanto stabilito dall'indirizzo espresso da Cass. sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19166,³⁹ secondo cui «[i]n tema di IMU, nel caso di immobile concesso in "leasing", soggetto passivo dell'imposta, ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, è l'utilizzatore essendo a costui attribuiti in via esclusiva dal contratto i benefici, gli obblighi e gli oneri normalmente spettanti al proprietario del bene, e permanendo tale situazione invariata – in forza del principio di ultrattività del contratto – anche a seguito di risoluzione anticipata fino alla riconsegna dell'immobile», si contrappone l'opposto orientamento, che pare allo stato maggioritario,⁴⁰ che individua, invece, il soggetto passivo d'imposta nel locatore, anche quando non abbia ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore, in quanto ad assumere rilevanza ai fini impositivi si ritiene che non sia la detenzione materiale del bene da parte di quest'ultimo, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che ne legittimi la detenzione qualificata.

In particolare, il fatto che una recente ordinanza della sesta sezione civile – sottosezione tributaria⁴¹ (cui sono demandate, come è noto, ex art. 375 cod. proc. civ., le decisioni in camera di consiglio sui ricorsi ove ritenuti inammissibili ovvero, manifestamente fondati o infondati) si sia espressa in materia nel senso dell'indirizzo prevalente non pare legittimare una composizione interna del contrasto, in assenza di una specifica disamina dell'opposto orientamento, sicché sembrerebbe opportuno demandare alle Sezioni Unite la risoluzione del contrasto.

³⁹ In *Il Fisco*, 2019, f. 32-33, 3175 ss., con nota di A. PICCOLO.

⁴⁰ Cfr. Cass. sez. 5, 22 maggio 2019, n. 13793, in *Il Fisco*, 2019, f. 26, 2576 ss., con nota di A. PICCOLO; Cass. sez. 5, 9 ottobre 2019, n. 25249 e Cass. sez. 5, 19 novembre 2019, n. 29973, entrambe in *Giust. civ. Mass.* 2019.

⁴¹ Si veda Cass. sez. 6-5, ord. 13 gennaio 2021, n. 418, in *italgiure.giustizia.it*

d) Distinzioni più rilevanti in tema di esenzione e/o regimi agevolativi:

1) La disciplina relativa all'abitazione principale.

In tema di distinzioni più rilevanti rispetto alla correlativa normativa riguardante l'ICI, che, come è noto, ha avuto anche diversi regimi temporali⁴² probabilmente quella di maggior rilievo ed impatto sulla platea dei contribuenti è quella dettata ai fini dell'esenzione del tributo in tema di abitazione principale.

Nella vigenza dell'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201/2011 secondo e terzo periodo, la giurisprudenza di legittimità ha assunto un indirizzo restrittivo, compendiato nella massima secondo cui «[i]n tema di IMU, l'esenzione prevista per la casa principale dall'art. 13 comma 2 del d.l. n. 201 del 2011 richiede non soltanto che il possessore e il suo nucleo familiare dimorino stabilmente in tale immobile, ma altresì che vi risiedano anagraficamente. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva escluso che l'immobile della ricorrente potesse ritenersi abitazione principale dato che il marito, non legalmente separato, aveva la residenza e la dimora abituale in un altro Comune)».

In proposito si è osservato che « il tenore letterale della norma in esame è chiaro, diversificandosi in modo evidente dalla previsione in tema di ICI in tema di agevolazione relativa al possesso di abitazione principale, oggetto di diversi interventi normativi. Il citato D.L. n. 201 del 2011, art. 13, comma 2, per quanto qui rileva, statuisce che l'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione

⁴² Sia consentito di rinviare al riguardo a S. BILLI, *op. cit.*

principale e delle pertinenze della stessa, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (...). Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente". Ciò comporta la necessità che in riferimento alla stessa unità immobiliare tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma vi risiedano anche anagraficamente.

Ciò, d'altronde, è conforme all'orientamento costante espresso da questa Corte, in ordine alla natura di stretta interpretazione delle norme agevolative (tra le molte, in tema di ICI, più di recente, cfr. Cass. sez. 5, 11 ottobre 2017, n. 23833; Cass. sez. 6-5, ord. 3 febbraio 2017, n. 3011), condiviso anche dalla Corte costituzionale (cfr. Corte Cost. 20 novembre 2017, n. 242).

D'altronde, come indiretta conferma di quanto sopra osservato, rileva anche la modifica introdotta, nel contesto del citato D.L. n. 201 del 2011, art. 13, con l'aggiunta, ad opera della L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 10, della previsione, al comma 3, del comma 3a), secondo cui, solo con decorrenza dal 1 gennaio 2016, la base imponibile dell'imposta municipale propria è ridotta del 50% "per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori stabilmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato (...)" (Cass. 20368/2018; Cass. 5314/2019)»⁴³.

⁴³ Testualmente, in motivazione, la citata Cass. sez. 6-5, ord. 19 febbraio 2020, n. 4166, in *italgiure.giustizia.it*; in senso conforme si veda la coeva Cass. ord. n. 4170/2020, *ibidem*.

La nozione di abitazione principale (cui sono equiparate gli alloggi indicati alla lett. c del comma 741 dell'art. 1 della l. n. 160/2019), non è mutata nel contesto della disposizione appena richiamata.

2) La disciplina inerente agli immobili ex IACP.

Infine, va ricordato che l'art.1, comma 749, della l. n. 160/2019, ha previsto l'applicazione della detrazione di euro 200 rapportati al periodo dell'anno in cui si protragga la relativa destinazione «agli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'articolo 93 del d.P.R. 24 luglio 1977, n. 616», ciò che lascia intendere che sia venuta meno ogni possibile forma di esenzione in favore dei predetti enti.

IV) Conclusioni.

Nel concludere l'intervento assegnatomi, è appena il caso di precisare che la vastità degli argomenti assegnati ha imposto delle scelte a monte necessariamente ampiamente discrezionali nella selezione di quanto sottoporre all'attenzione dei colleghi.

Senza alcuna pretesa di esaustività, spero soltanto di essere stato in grado comunque di offrire opportuni elementi di riflessione nell'esposizione delle problematiche trattate.

