

## ESENZIONE IMU ED ALLOGGI SOCIALI: DIALOGO TRA CORTI SULL'IMPOSIZIONE DELL'EDILIZIA RESIDENZIALE PUBBLICA

di Filippo Maria Pietrosanti\*

SOMMARIO: 1. La fiscalità degli enti di edilizia residenziale pubblica: premessa. – 2. Disciplina generale della fiscalità degli enti di edilizia residenziale pubblica. – 3. La disciplina IMU: cornice normativa. – 4. I contrasti interpretativi sul rapporto tra distinti regimi agevolativi. – 5. La nozione di “alloggi sociali”: l’interpretazione ministeriale. – 6. Il contrasto nella giurisprudenza delle corti di merito. – 7. La posizione della Suprema Corte. – 8. Considerazioni conclusive.

**Abstract:** Nell’ambito della regolamentazione tributaria dell’edilizia pubblica residenziale, il legislatore non ha previsto particolari regimi derogatori o agevolativi se non con riferimento ai tributi locali ed in particolare all’imposta municipale propria rispetto alla quale ha introdotto un’apposita esenzione dal prelievo. Ciononostante, negli ultimi anni l’esenzione IMU relativamente ai fabbricati di civile abitazione destinati ad “alloggi sociali” di titolarità degli enti di edilizia residenziale pubblica è stato oggetto di un diffuso contenzioso giurisprudenziale, nell’ambito del quale le corti di merito non sembrano essere state in grado di individuare una direzione univoca<sup>1</sup>.

**Abstract:** Within the context of the tax regulation of public residential housing, the lawmaker has not provided for any particular derogatory regimes or tax relief schemes except with reference to local taxes and, in particular, to the municipal tax with respect to which it has introduced a special

---

\* Avvocato e dottorando di Ricerca in Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

<sup>1</sup> È opportuno come – nonostante i differenti orientamenti sorti nella giurisprudenza delle corti di merito – la pronuncia della Cass., V, 28.10.2020, n. 23860 sembra aver fatto chiarezza sulla questione, ritenendo preferibile l’applicazione dell’esenzione prevista per le ipotesi di assimilazione *ex lege* all’abitazione principale, escludendo al contempo la mera spettanza della detrazione fiscale prevista per gli immobili privi del carattere di socialità di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008.

Detta pronuncia, pur essendo intervenuta sul regime previgente alla l. n. 160 del 27 dicembre 2019, deve ritenersi applicabile anche alla nuova IMU, stante la continuità delle previsioni normative che caratterizzano l’attuale disciplina del tributo comunale. Invero, con la Circolare del Ministero dell’Economia e delle Finanze n. 1/DF del 18 marzo 2020, le competenti direzioni del Dicastero hanno affermato testualmente come “*risulta che la disciplina dell’IMU, contenuta nei commi da 739 a 783, si pone in linea di continuità con il precedente regime*”.

D’altronde, l’interpretazione avallata dalla Suprema Corte sembrerebbe conformarsi alla ratio della fattispecie agevolativa e, dunque, alla politica di favore mostrata verso le esigenze abitative delle fasce economicamente più vulnerabili della popolazione.

exemption from tax imposition. Nonetheless, in recent years the municipal tax exemption relating to residential buildings intended for “social housing” owned by public housing authorities has been the subject of a widespread legal dispute, in which the courts of merit do not seem to have been able to identify a univocal interpretation.

## 1. La fiscalità degli enti di edilizia residenziale pubblica: premessa

I recenti mutamenti dello scenario macroeconomico che hanno investito le economie mondiali, ivi inclusa quella del nostro paese, hanno comportato il sorgere di problematiche abitative dei nuclei familiari economicamente svantaggiati. Invero, sono sempre più numerose le famiglie che non trovano un alloggio adeguato e compatibile con le proprie condizioni economiche. Il problema dell’abitazione non è più solo delle categorie tradizionalmente svantaggiate — quali a titolo esemplificativo disoccupati, lavoratori precari, extracomunitari — ma anche delle famiglie monoreddito che si trovano nell’impossibilità di accedere al mercato privato della locazione, sia per la scarsa disponibilità di alloggi in affitto, sia per l’assenza di un’offerta di alloggi a canoni moderati e sostenibili. Si è sviluppata, dunque, negli ultimi anni una vera e propria emergenza nazionale nell’ambito della quale sono emersi nuovi bisogni alloggiativi espressi dalle categorie sociali più deboli (anziani, studenti, lavoratori temporanei).

Orbene, alla luce del progressivo deteriorarsi delle condizioni abitative delle fasce più deboli della popolazione, l’intervento pubblico, e con esso quello del legislatore tributario, hanno riportato in auge nel dibattito dottrinale il tema della fiscalità dell’edilizia residenziale pubblica, con particolare riguardo alla componente dell’imposizione più onerosa costituita dai tributi locali.

Giova premettere, che per edilizia residenziale pubblica si intende quella realizzata, direttamente o indirettamente, dallo Stato, per la creazione, a costi ridotti, di abitazioni da assegnare, a condizioni economiche particolarmente favorevoli, a cittadini con redditi bassi o che si trovino in condizioni economiche disagiate. L’edilizia residenziale pubblica è stata sostenuta con numerose leggi che si sono susseguite nel tempo, a partire dal primo dopoguerra, con il Testo Unico sull’edilizia popolare ed economica del 1938<sup>2</sup> in base al quale sono nati gli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP), enti pubblici che già a partire dagli anni settanta sono divenuti gli unici soggetti incaricati dell’esecuzione degli interventi di edilizia residenziale pubblica<sup>3</sup>. Va segnalato come,

---

<sup>2</sup> Cfr. r.d. 28 aprile 1938, n. 1165.

<sup>3</sup> In particolare, l’ampliamento delle attribuzioni degli IACP è avvenuto a seguito dell’introduzione della l. 22 ottobre 1971, n. 865 sancendo espressamente che le Regioni sono delegate

in seguito alla devoluzione della materia alla competenza regionale, gli alloggi di edilizia residenziale pubblica sono attualmente gestiti da aziende territoriali di varia denominazione (e.g., ATER, ALER, ACER) che hanno in larga parte sostituito gli IACP e sono disciplinate autonomamente da ciascuna Regione, pur avendo il medesimo scopo istituzionale dei loro predecessori.

## 2. Disciplina generale della fiscalità degli enti di edilizia residenziale pubblica

In tale contesto normativo, appare utile delineare il regime impositivo applicabile agli enti gestori di alloggi di edilizia residenziale pubblica con riferimento sia all'imposizione diretta, sia alla fiscalità indiretta.

Con riferimento alle imposte sui redditi, le aziende di edilizia residenziale sono enti pubblici economici svolgenti sia attività di costruzione di edifici di edilizia residenziale pubblica sia attività di vendita e soprattutto locazione degli stessi. Gli immobili ad uso abitativo concessi in locazione a terzi dalle predette aziende ricadono nella nozione di cosiddetti "immobili patrimonio" (diversi, dunque, sia dagli immobili strumentali sia dagli immobili merce) e sono conseguentemente sottoposti alla disciplina di cui agli articoli 90 e 185 del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917). In particolare, i redditi degli immobili (terreni e fabbricati) situati nel territorio dello Stato che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito d'impresa non in via ordinaria a costi e ricavi effettivi, ma sulla base delle disposizioni relative ai redditi fondiari di cui agli articoli 25 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi, facendo confluire nel reddito d'impresa il reddito "catastale" e, dunque, considerando quale base imponibile l'ammontare maggiore tra il canone di locazione, eventualmente ridotto di un importo massimo del 15 per cento in presenza di spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute, e la rendita catastale rivalutata<sup>4</sup>. Ne consegue che il prelievo fiscale è rapportato a un reddito

---

all'attuazione dei programmi da esse approvati in materia di interventi di edilizia economica e popolare avvalendosi, *inter alia*, degli IACP.

<sup>4</sup> R. BELOTTI, S. QUARANTINI, *Gli immobili patrimoniali e il non sempre coerente richiamo ai redditi fondiari*, in *Il Fisco*, 2014, XLVII, pp. 4653 e ss. È opportuno segnalare come nel caso di locazione di alloggi sociali (definiti dal d.m. 22 aprile 2008) di nuova costruzione o interessati da interventi di recupero, viene prevista una detassazione, ai fini IRES e IRAP, pari al 40 per cento, del reddito derivante dai canoni di locazione dei medesimi alloggi.

figurativo che è sovente superiore ai reali ricavi, regolati da criteri di solidarietà e assistenza e non da leggi di mercato<sup>5</sup>.

Quanto al comparto dell'imposizione indiretta erariale, va segnalato come il regime IVA previsto in via generale sulle locazioni (ma anche sulle cessioni) di fabbricati ad uso abitativo è quello dell'esenzione ai sensi e per gli effetti dell'articolo 10, comma 1, nn. 8 e 8-*bis*, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Tale previsione ha ad oggetto anche i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008. Ciò posto, come precisato anche dai chiarimenti ministeriali, è possibile optare per l'imponibilità IVA (con aliquota ridotta al 10 per cento) delle locazioni e delle cessioni aventi ad oggetto fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali su opzione, a seconda del caso, del soggetto locatore ovvero cedente a prescindere dalle caratteristiche soggettive del medesimo che, pertanto, potrà essere soggetto diverso dall'impresa costruttrice o di ripristino; in questo caso, la scelta dovrà essere espressa nel relativo atto o contratto preliminare<sup>6</sup>. Stante il generale regime di esenzione, gli enti gestori di edilizia residenziale pubblica non sono ammessi ad usufruire della detrazione IVA su acquisto, locazione, manutenzione, recupero e gestione di fabbricati abitativi e loro porzioni. Inoltre, in virtù del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, le locazioni e cessioni di fabbricati ad uso abitativo saranno ordinariamente soggette ad imposta di registro in termine fisso nella misura rispettivamente del 2 per cento per i rapporti locatizi e del 9 per cento (ovvero 2 per cento per la c.d. "prima casa") per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento<sup>7</sup>.

Alla luce dei brevi cenni sui tributi erariali, diretti e indiretti, applicabili agli IACP o enti assimilati, risulta chiaro come la politica tributaria del legislatore non ha certamente previsto particolari regimi agevolativi o derogatori con riferimento ai tributi suestipiti. Invero, nell'attuale architettura normativa dell'ordinamento fiscale, le agevolazioni previste per l'edilizia popolare riguardano prettamente il comparto dei tributi locali e, in particolar modo, l'imposta municipale propria (IMU) che costituisce la maggiore fonte di gettito dei Comuni. Come più dettagliatamente esposto *infra*, le intenzioni agevolative del legislatore sono sovente tradite dalla prassi degli Enti locali, nonché dall'interpretazione di una parte della giurisprudenza di merito che

<sup>5</sup> Federcasa, *Abitazioni sociali. Motore di sviluppo – fattore di coesione*, 2014, p. 7.

<sup>6</sup> Per una disamina della normativa applicabile di veda la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 28 giugno 2013. Cfr. anche C. CESARANO, *Recupero beneficio IVA prima casa: responsabile oltre al cessionario anche il cedente*, in Guida alla Fatturazione, 2021, XII, p. 14.

<sup>7</sup> S. BARUZZI, *Il regime Iva delle locazioni e delle cessioni di fabbricati*, in Il Fisco, 2013, XXVII, p. 4209 e ss.

negano il riconoscimento dell'esenzione IMU prevista per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali.

Ciò posto, si rende opportuno analizzare la normativa in questione nonché gli orientamenti di prassi e giurisprudenziali sinora affermatasi al fine di comprendere appieno gli impatti di un eventuale disconoscimento delle predette agevolazioni sugli entri gestori di edilizia residenziali pubblica e sui relativi beneficiari.

### 3. La disciplina IMU: cornice normativa

L'imposta municipale propria è un tributo comunale dovuto per il possesso di fabbricati, escluse le abitazioni principali e le relative pertinenze classificate nelle categorie catastali diverse dalle abitazioni di lusso<sup>8</sup>, di aree fabbricabili e di terreni agricoli ed è dovuta dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), dal concessionario nel caso di concessione di aree demaniali e dal locatario in caso di stipula di contratto di *leasing*<sup>9</sup>.

L'IMU è stata introdotta nel sistema tributario nazionale<sup>10</sup> a partire dall'anno 2012 in sostituzione della previgente imposta comunale sugli immobili (ICI), subendo nel corso del tempo numerosi interventi normativi che ne hanno a vario titolo modificato la disciplina<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Ai sensi dell'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, sono considerate abitazioni di lusso i fabbricati di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

<sup>9</sup> Per una disamina generale dell'argomento cfr. D. GANDINI, *L'imposta municipale propria*, in G. MORONGIU e A. MARCHESSELLI, *Lezioni di diritto Tributario*, Torino, 2013, pp. 322-25; P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Tomo II: le imposte indirette*, Torino, 2019, pp. 191-93.

<sup>10</sup> L'IMU si applica in tutti i comuni del territorio nazionale. Tuttavia, è opportuno menzionare come sia fatta salva l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti della regione Friuli-Venezia Giulia e delle province autonome di Trento e di Bolzano. Per queste ultime province continuano ad applicarsi, rispettivamente, l'Imposta immobiliare semplice (IMIS) e l'imposta municipale immobiliare (IMI).

<sup>11</sup> In particolare, L'IMU è stata introdotta, a partire dall'anno 2012, sulla base dell'art. 13 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito dalla l. n. 214 del 22 dicembre 2011, in sostituzione della previgente ICI.

A decorrere dal 2014 e fino al 2019, poi, l'IMU è stata individuata dalla l. n. 147 del 27 dicembre 2013 (Legge di stabilità per il 2014) quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla tassa sui rifiuti (TARI), dell'imposta unica comunale (IUC).

La l. n. 160 del 27 dicembre 2019 (Legge di bilancio per il 2020) ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la IUC e, tra i tributi che ne facevano parte, la TASI. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la IUC, vale a dire la TARI e l'IMU, quest'ultima attualmente disciplinata dalla stessa l. n. 160 del 27 dicembre 2019 in maniera del tutto analoga a quanto previsto dal previgente regime normativo.

Come specificato *supra*, l'IMU non si applica sugli immobili adibiti ad abitazione principale del soggetto passivo (c.d. "prima casa") posto che, in un'ottica spiccatamente agevolativa, il legislatore ha previsto una serie di fattispecie assimilate per legge all'abitazione principale con conseguente inapplicabilità dell'IMU. Fino al 31 dicembre 2013, gli alloggi ERP non erano contemplati nell'elenco delle ipotesi di assimilazione all'abitazione principale e per essi veniva esclusivamente riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda per un ammontare pari ad euro 200, in conformità all'articolo 13, comma 10, del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011. Ciò posto, a partire dal 1° gennaio 2014, la l. n. 147 del 27 dicembre 2013<sup>12</sup> ha previsto l'esenzione dal tributo per gli alloggi sociali assegnati a nuclei familiari economicamente svantaggiati e da questi adibiti ad abitazione principale.

D'altronde, detta modifica appare all'interprete una sorta di *déjà vu* se si considera che simili interventi legislativi erano già intervenuti durante la vigenza dell'ICI. In particolare, l'articolo 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 stabiliva che dall'ICI dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica, si dovevano detrarre, fino a concorrenza del suo ammontare, Lire 200.000. Tale disposizione era applicabile, ai sensi dell'articolo 8, comma 4, del citato decreto anche agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti Autonomi per le Case Popolari.

Orbene, le suddette previsioni sono rimaste immutate sino all'entrata in vigore del d.l. n. 93 del 27 maggio 2008 che ha disposto all'articolo 1 l'esenzione dall'ICI, oltre che nei casi previsti dall'articolo 7 del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, anche per l'abitazione principale (salvo che per le abitazioni di lusso) e per certe tipologie di unità immobiliari assimilate per legge all'abitazione principale, ivi incluse quelle di cui all'articolo 8, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992 e, segnatamente, gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP.

Sul punto è intervenuta la stessa Corte Costituzionale<sup>13</sup>, la quale ha chiarito la portata applicativa della novella affermando che l'art. 1 del d.l. n. 93 del 27 maggio 2008, ha escluso dall'ICI sia l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale sia gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP, assimilando le due categorie di beni proprio in ragione della comune destinazione ad abitazione principale. Peraltro, la Consulta ha ripreso l'orientamento adottato qualche anno prima dalle Sezioni Unite della Suprema Corte che, investite

---

<sup>12</sup> Si veda, in particolare il comma 707, lett. b), n. 3 che apporta talune modifiche all'art. 13, comma 2, lett. b), del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, tra cui l'inserimento di un'ulteriore fattispecie di assimilazione ad abitazione principale per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008.

<sup>13</sup> Corte Cost. ord. n. 214 del 18.07.2011, in *Giur. cost.*, 2011, IV, p. 2710.

della medesima questione, avevano già escluso gli alloggi di edilizia residenziale pubblica dall'ambito di applicazione oggettivo dell'ICI con decorrenza dal 1° gennaio 2008<sup>14</sup>.

È evidente, dunque, come il legislatore abbia voluto riproporre un simile schema agevolativo anche per l'IMU.

Ai fini della presente analisi, come già accennato in precedenza, l'articolo 13, comma 2, lett. b), del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011 dispone espressamente l'inapplicabilità del tributo in disamina ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008.

Al contempo, l'articolo 13, comma 10, del citato decreto prevede un'ulteriore misura agevolativa, concorrente con l'esenzione, applicabile oltre alle unità immobiliari delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (le quali sono escluse dall'ambito di applicazione oggettiva dell'esenzione per la prima casa), anche agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti Autonomi per le Case Popolari o dagli enti di edilizia residenziale pubblica (ERP), comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP.

#### **4. I contrasti interpretativi sul rapporto tra distinti regimi agevolativi**

Alla luce del duplice regime agevolativo è sorto un evidente contrasto tra gli enti ERP e i Comuni.

Invero, i primi ritengono che spetterebbe l'esenzione con riferimento alle unità immobiliari riconducibili a fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, mentre la sola detrazione di euro 200 si applicherebbe agli immobili regolarmente assegnati che siano privi dei requisiti di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008. Dunque, il criterio discrezionale tra le due fattispecie sarebbe di carattere oggettivo, restando inconferente il rilievo soggettivo inerente al titolare di dette unità immobiliari.

A parere degli Enti impositori locali, invece, l'IMU sarebbe sempre applicabile al patrimonio immobiliare degli enti ERP, posto che il carico impositivo dovrebbe essere ridotto della sola detrazione di euro 200 in proporzione al periodo di assegnazione per ciascun anno d'imposta. Come verrà esposto *infra*, la posizione degli Enti locali fa leva talora su un asserito rapporto di specialità tra l'esenzione, considerata norma generale, e la detrazione, ritenuta norma speciale, e talaltra sul disposto dell'articolo 14

---

<sup>14</sup> Cass., sez. un., 26.11.2008, n. 28160, in *Foro it.*, 2009, 1, I, p. 115.

delle preleggi che sancisce il divieto di applicazione analogica delle norme agevolative<sup>15</sup>.

In ragione di tale dialettica tra contribuente ed ente impositivo si rende quantomai opportuno analizzare più nel dettaglio il criterio discrezionale tra le due fattispecie agevolative e segnatamente la destinazione ad alloggio sociale dell'immobile oggetto di assegnazione.

## 5. La nozione di “alloggi sociali”: l'interpretazione ministeriale

Al fine di delineare con maggiore chiarezza l'ambito di applicazione delle summenzionate fattispecie agevolative è necessario anzitutto dare atto della nozione di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali. Orbene, a mente del decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008 per alloggio sociale si intende l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. Inoltre, sono considerati tali anche gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche – quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico – destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà. È evidente come l'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie delle fasce economicamente più deboli.

Per quanto concerne gli *standard* edilizi, ciascun alloggio sociale deve essere adeguato, salubre, sicuro e costruito o recuperato nel rispetto delle caratteristiche tecnico-costruttive indicate agli articoli 16 e 43 della l. n. 457 del 5 agosto 1978<sup>16</sup>. Nel caso di servizio di edilizia sociale in locazione, inoltre, sarà altresì necessario il rispetto di criteri di adeguatezza tra la superficie

---

<sup>15</sup> Cfr. in questo senso P. RUSSO, G. FRANSONI e L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2014, p. 54; S. CAPOLUPO, *Riforma Tremonti: il divieto dell'interpretazione analogica*, in *Il Fisco*, 2002, XXXII, p. 5084 e ss. Secondo gli autori citati, il divieto – vigente in materia tributaria – di ricorrere all'interpretazione analogica per le norme impositive è valevole anche con riferimento alle agevolazioni ed esenzioni fiscali e troverebbe la sua legittimazione nell'art. 14 delle preleggi.

<sup>16</sup> A mente delle norme richiamate, la superficie massima delle abitazioni non può superare metri quadrati 95, oltre a metri quadrati 18 per autorimessa o posto macchina, con un'altezza netta delle abitazioni e dei loro vani accessori non superiore a metri 2,70 per gli ambienti abitativi e, per i vani accessori, non inferiore a metri 2,40.



abitabile e i soggetti che ivi alloggeranno<sup>17</sup>, fermo restando in ogni caso che l'alloggio sociale deve essere costruito secondo principi di sostenibilità ambientale e di risparmio energetico, utilizzando, ove possibile, fonti energetiche alternative.

Chiarita la nozione di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali e le caratteristiche architettoniche delle unità immobiliari, è opportuno dare atto dei chiarimenti ministeriali che hanno, a più riprese, fornito delucidazioni sul corretto regime fiscale applicabile ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali.

L'Amministrazione finanziaria, con la Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020, ha affermato in maniera cristallina che per gli immobili detenuti dagli IACP o enti ERP comunque denominati il regime IMU applicabile è duplice in considerazione delle caratteristiche oggettive degli immobili assegnati, a nulla rilevando la qualità soggettiva degli enti proprietari di dette unità immobiliari. Invero, a giudizio del Ministero, in linea generale è applicabile a tutti gli immobili assegnati dagli enti ERP la detrazione di euro 200 da scontare sull'IMU dovuta, mentre con esclusivo riferimento agli immobili regolarmente assegnati ed aventi le caratteristiche sopra indicate di alloggi sociali è prevista l'esenzione IMU in virtù dell'assimilazione *ex lege* ad abitazione principale<sup>18</sup>.

Detto orientamento era già stato più volte ribadito dal Ministero che oltre a predicare la spettanza dell'esenzione aveva chiarito le modalità applicative del beneficio fiscale e le istruzioni per il corretto adempimento ai relativi obblighi dichiarativi<sup>19</sup>.

Peraltro, in linea con il principio di diritto affermato dalla sentenza in

---

<sup>17</sup> In linea di massima, si considera adeguato un alloggio con un numero di vani abitabili tendenzialmente non inferiore ai componenti del nucleo familiare – e comunque non superiore a cinque – oltre ai vani accessori quali bagno e cucina.

<sup>18</sup> Nel citato documento di prassi il MEF ritiene che “*gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione e quindi di esenzione solo nel caso in cui anche tali alloggi siano riconducibili nella definizione di alloggio sociale di cui al decreto ministeriale appena citato*”. Ne deriva, contrariamente a quanto affermato dagli Enti locali che, ove si ravvedesse un rapporto di *genus a specie* tra le due fattispecie agevolative, sarebbe da considerare norma generale la detrazione, poiché applicabile a tutti gli immobili assegnati, e norma speciale l'esenzione, giacché prevista invece per le sole unità immobiliari regolarmente assegnate che abbiano inoltre le caratteristiche necessarie per essere definite alloggi sociali.

<sup>19</sup> Ai sensi dell'art. 2, comma 5-*bis*, del d.l. n. 102 del 31 agosto 2013, il titolare di detti immobili è tenuto a presentare apposita dichiarazione IMU barrando il campo 15 relativo alla “esenzione” e riportare, nello spazio dedicato alle “annotazioni” la seguente frase “*l'immobile possiede le caratteristiche e i requisiti richiesti dalla lett. b), comma 2, dell'art. 13 del D. L. n. 201/2011*”.

Si vedano, in particolare, le FAQ Imu/Tasi del Ministero dell'Economia e delle Finanze nn. 15 e 20 del 3 giugno 2014, nonché la Risposta “Alloggi sociali” in occasione del convegno Telefisco svoltosi il 28 gennaio 2016.

commento, l'Amministrazione sembra ritenere che il mancato invio della dichiarazione non possa far venire meno la spettanza dell'agevolazione, comportando solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo IMU, ma non anche la decadenza dai benefici in questione<sup>20</sup>.

## 6. Il contrasto nella giurisprudenza delle corti di merito

Come già cennato, l'articolo 13 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011 prevede, da un lato, l'esenzione per tutti gli alloggi sociali destinati ad abitazione di nuclei familiari svantaggiati indipendentemente dal proprietario delle unità immobiliari e, dall'altro lato, la detrazione di euro 200 per gli alloggi regolarmente assegnati degli enti ERP (a prescindere dalle caratteristiche edilizie ed architettoniche dei medesimi). A generare confusione è proprio la difficile interpretazione di due norme che prevedono benefici fiscali agganciati a diversi presupposti: l'elemento oggettivo per l'esenzione (*i.e.*, il rispetto dei requisiti di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008) e l'elemento soggettivo per la detrazione (*i.e.*, la titolarità dell'immobile riconducibile agli enti ERP).

Orbene, a fronte della discutibile tecnica redazionale della norma, a parere dello scrivente, è necessario fare riferimento ai citati documenti di prassi, nonché alla posizione del Governo espressa nell'ambito del dibattito parlamentare<sup>21</sup>, che tendono a ricostruire la volontà del legislatore in termini di ragionevolezza dei canoni ermeneutici. Invero, la previsione di un regime ancora più favorevole, consistente nel totale abbattimento dell'imposta dovuta, si spiega con la funzione di servizio pubblico che viene svolta dagli enti

---

<sup>20</sup> Cfr. Risposta “Nuova Imu: immobili merce e altre agevolazioni” in occasione del convegno Telefisco svoltosi il 30 gennaio 2020. In particolare, l'Amministrazione finanziaria sostiene che “*il Legislatore non ripropone nel nuovo impianto normativo dell'IMU quelle norme che subordinavano, a pena di decadenza, il riconoscimento delle agevolazioni, al previo assolvimento dell'obbligo dichiarativo, [...] per cui si ritiene che tale impostazione sia venuta meno e che, anche per siffatte ipotesi, la mancata presentazione della dichiarazione comporti solo l'applicabilità delle relative sanzioni previste in via generale per la violazione dell'obbligo dichiarativo IMU ma non anche la decadenza dai benefici in questione*”.

<sup>21</sup> Si veda l'Interpellanza n. 2-00253 sul diritto alle detrazioni fiscali per i conduttori di alloggi sociali durante la seduta del Senato n. 451 del 14 maggio 2015, p. 8. Su richiesta di chiarimenti dell'On.le Franco Mirabelli, l'allora Sottosegretario di Stato alle Politiche agricole alimentari e forestali, Giuseppe Castiglione, ha affermato che la circostanza per cui un immobile sia assegnato da un IACP o da un ente di edilizia residenziale pubblica non ne comporta automaticamente la non applicazione dell'imposta, in quanto occorre verificare se l'immobile abbia effettivamente le caratteristiche di alloggio sociale. Pertanto, costituisce uno specifico onere del proprietario dell'alloggio sociale attestare la sussistenza dei relativi requisiti.

ERP comunque denominati<sup>22</sup>. Peraltro, laddove fosse negata l'esenzione in parola con contestuale riconoscimento della sola detrazione verrebbe violato il principio di eguaglianza di cui all'articolo 3 Cost., giacché altri soggetti diversi dagli enti ERP ma che svolgono la medesima attività conseguirebbero la totale esclusione dal tributo con evidente illogicità dell'impianto ermeneutico<sup>23</sup>.

Orbene, una parte della giurisprudenza di merito ha aderito ad un orientamento restrittivo dell'agevolazione in esame ritenendo che l'esenzione sia per legge inapplicabile agli IACP o enti ERP comunque denominati<sup>24</sup>. Ciò innanzitutto perché la previsione di una detrazione specificamente indirizzata a detti soggetti viene asseritamente ritenuta norma speciale che, dunque, comporterebbe una deroga alla norma generale che concede l'esenzione. Ebbene, tale interpretazione suscita perplessità. L'esenzione, quantomeno secondo l'impostazione della dottrina tradizionale, è per sua natura una norma speciale che non può in alcun modo essere considerata generale<sup>25</sup>. Quanto affermato dalle corti di merito, dunque, corre il rischio di diventare una contraddizione in termini giacché si potrebbe tutt'al più affermare che l'interprete si trovi di fronte a due norme di carattere eccezionale che non sono di per sé incompatibili, dovendosi dunque indagare sul corretto ambito di applicazione delle stesse<sup>26</sup>. Inoltre, da un punto di vista strettamente cronologico, la fattispecie di assimilazione degli alloggi sociali all'abitazione principale è stata introdotta successivamente alla detrazione di euro 200, già in vigore sin dall'istituzione dell'IMU. Pertanto, anche a voler risolvere in termini di specialità il rapporto tra le due norme sembrerebbe che l'esenzione deroghi alla detrazione e non viceversa. Ciò non soltanto per la sopravvenienza della prima alla seconda, ma anche perché gli alloggi degli enti ERP beneficiano in via generale della detrazione e, solo se soddisfano

---

<sup>22</sup> Per una attenta disamina della questione di veda A. ROVAGNATI, *IMU sugli immobili degli enti di edilizia residenziale pubblica*, in *Il Fisco*, 2020, XXXVII, p. 3551 e ss.

<sup>23</sup> Si veda l'Interpello del Comune di Roma n. 5/2014 (IMU – Alloggi sociali) in cui l'Ente impositore ha confermato l'esenzione dal tributo per le cooperative edilizie aventi ad oggetto la costruzione di alloggi di edilizia residenziale pubblica, realizzati con contributo pubblico e destinati alla locazione obbligatoria per un periodo non inferiore ad anni otto.

<sup>24</sup> Si rimanda alla giurisprudenza di merito citata *sub* nota 2 che precede.

<sup>25</sup> Cfr. P. BORIA, *Diritto Tributario*, Torino, 2019, pp. 247-48; G. DURANTE, *Non è assoggettabile ad interpretazione estensiva o analogica la norma tributaria di esenzione*, in *Azienditalia – Finanza e Tributi*, 2010, II, pp. 12 e ss.

<sup>26</sup> In tema di regimi agevolativi aventi requisiti e ambiti di applicazione parzialmente congruenti si vedano Cass., V, 28.01.2004, n. 1521, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2004, VII, p. 624 e Cass., V, 12.07.2004, n.12840, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, VII-VIII, le quali, in linea di principio, affermano la compatibilità e la cumulabilità di diversi regimi agevolativi laddove fossero soddisfatti i requisiti previsti *ex lege*. Cfr. anche M. RAVACCIA, *Sull'applicazione congiunta della cd. Legge Tremonti e dell'art. 12 del D.L. n. 333/1992*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2004, VII, pp. 627 e ss.

i requisiti oggettivi previsti per gli alloggi sociali, anche dell'esenzione dal tributo.

Ciò posto, un altro argomento utilizzato dal filone giurisprudenziale restrittivo concerne l'impossibilità di estendere l'ambito di applicazione dell'esenzione mediante il ricorso all'analogia. Ebbene, anche questo argomento non sembra cogliere nel segno. Il chiaro dettato normativo e la già analizzata posizione ministeriale non sembrano porre in dubbio che l'esenzione prevista per gli alloggi sociali fosse diretta, *inter alia*, anche ai fabbricati di civile abitazione a ciò destinati di titolarità degli IACP e enti ERP comunque denominati, a nulla rilevando il mancato richiamo soggettivo presente nella fattispecie della detrazione.

Le argomentazioni sinora analizzate, tra l'altro, prendono spunto dal Dossier di Bilancio 2016 predisposto dall'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (IFEL) secondo cui vi sarebbero due motivi ostativi all'applicazione dell'esenzione in favore delle unità immobiliari di proprietà degli IACP o enti ERP<sup>27</sup>. Secondo un primo profilo normativo, a detta della Fondazione, qualora il Legislatore avesse voluto estendere l'esclusione in esame agli immobili degli IACP avrebbe dovuto prevederlo espressamente, similmente a quanto fatto con riguardo ad altre fattispecie. In secondo luogo, sotto un aspetto economico, l'IFEL sostiene che la comprensione all'interno degli alloggi sociali degli immobili di proprietà degli IACP non risulta sin dall'origine coerente con le stime effettuate dal Governo con riferimento alla perdita di gettito subita dai Comuni e riportate nella Relazione Tecnica allegata al d.l. n. 102 del 31 agosto 2013<sup>28</sup>. Le richiamate argomentazioni dell'IFEL destano talune perplessità anche in relazione al ruolo della Fondazione<sup>29</sup>. Sin dalla sua costituzione, l'IFEL porta avanti il ruolo di ente deputato ad assistere i Comuni in materia di finanza ed economia locale, oltre a divenire la tecno-struttura di riferimento per la raccolta sistematica, l'elaborazione e la diffusione dei dati relativi ai tributi, nonché per lo svolgimento di attività di ricerca e formazione attraverso la produzione di studi, analisi e proposte di innovazione normativa atte a soddisfare le istanze dei Comuni e dei cittadini. Alla luce dell'oggetto sociale e degli scopi della Fondazione appare evidente che l'interpretazione della

---

<sup>27</sup> IFEL, Dossier di Bilancio 2016, pp. 116-17.

<sup>28</sup> Invero, con riferimento alla detrazione di cui all'art. 7 del d.l. n. 47 del 28 marzo 2014, prevista in favore dei soggetti assegnatari di alloggi sociali, Federcasa nella Circolare n. 39 del 22 maggio 2015 ha evidenziato come le stime governative prevedessero che i contratti di locazione sottoscritti fossero all'incirca 40.000, mentre il volume effettivo si attesta attorno ai 600.000 rapporti locatizi.

<sup>29</sup> Invero, trattasi di un organismo di diritto privato istituito nel 2006 dall'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI) quale successore del Consorzio ANCI-CNC per la fiscalità locale raccogliendone tutta l'eredità.

normativa in oggetto tende a favorire le esigenze di cassa e di gettito fiscale degli Enti locali.

Dato atto dell'interpretazione restrittiva di talune corti di merito, è opportuno constatare l'esistenza di un altro, nonché maggiormente condivisibile, orientamento giurisprudenziale che è conforme peraltro alla decisione della Suprema Corte di cui si dirà più nel dettaglio nel prosieguo della presente trattazione<sup>30</sup>.

Come correttamente sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, la giurisprudenza qui esaminata ritiene che a partire dal 1° gennaio 2014 è necessario effettuare una distinzione tra gli immobili regolarmente assegnati dagli enti ERP e quelli che, in aggiunta, rientrano nella categoria degli alloggi sociali. D'altronde il differente regime fiscale previsto per il patrimonio immobiliare ERP, oltre a rispecchiare il tenore letterale dell'articolo 13 del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, trae origine da una logica sottostante che è alla base delle modalità di assegnazione.

Invero, nell'ambito dell'edilizia popolare, gli enti ERP non hanno discrezionalità alcuna in merito alla scelta degli assegnatari di detti alloggi, né tantomeno vantano alcuna potestà negoziale con riferimento alla determinazione dell'ammontare del canone di locazione. Se da un lato le graduatorie per identificare i nuclei familiari assegnatari delle abitazioni sociali sono gestite dai Comuni, il canone di locazione è definito dalle Regioni, in concertazione con le ANCI regionali, in relazione alle diverse capacità economiche degli aventi diritto, alla composizione del nucleo familiare e alle caratteristiche dell'alloggio. Si tratta dunque di un servizio che esula, almeno sotto un profilo sostanziale, dalla libera contrattazione privata che postula necessariamente la possibilità di scegliere non solo la controparte negoziale, ma anche di determinare liberamente il contenuto, anche e soprattutto economico, del vincolo contrattuale<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup>Si vedano in particolare Comm. Trib. Prov. Milano, 15.03.2021, n. 1164, in *Norme e Tributi Enti Locali & Edilizia*, 21 aprile 2021, nota di E. PINTALDI; Comm. Trib. Prov. Foggia, 10.02.2021, n. 143, in *Norme e Tributi Enti Locali & Edilizia*, 21 aprile 2021, nota di G. DE BENEDETTO; Comm. Trib. Prov. Bari, 18.01.2021, n. 105, in *Sindacato Unitario Nazionale Inquilini ed Assegnatari – Archivio Mensile: gennaio 2021*, 29 gennaio 2021; Comm. Trib. Prov. Taranto, 08.02.2021, n. 92, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Prov. Taranto, 10.01.2020, n. 35, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Prov. Napoli, 03.12.2018, n. 17017, in *Pluris – Wolters Kluwer*.

Per un'utile rassegna delle pronunce che condividono l'interpretazione avanzata dagli enti ERP si veda A. ROVAGNATI, *op. cit.*, in *Il Fisco*, 2020, XXXVII, p. 3551, nota n. 1.

<sup>31</sup> Cfr. M. BIANCA, *Diritto Civile. Tomo III: il contratto*, Milano, 2019, p. 6; E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Napoli, 2005, p. 51, secondo i quali il contratto è definito come autoregolamento dei rapporti giuridici patrimoniali. Si ritiene, invero, che il semplice riferimento al momento obiettivo di formazione della regola *inter partes* non sia comunque sufficiente ad identificare il contratto, atteso che il rapporto intercorrente tra due o più soggetti potrebbe avere una fonte esogena, quale un atto amministrativo (e.g., nelle ipotesi di espropriazione per pubblica utilità).

Ciò posto, nell'ambito di detta disciplina vincolistica, le associazioni di categoria non hanno esitato nel sottolineare come il metodo di calcolo utilizzato nella determinazione del canone locatizio<sup>32</sup> non consente di assicurare agli enti ERP un'entrata tale da consentire la corretta gestione degli immobili, posto che non sarebbe sufficiente a permettere né la copertura dei costi di gestione corrente né accantonamenti per la futura manutenzione ed ammodernamento delle strutture ricettive. Paradossalmente, gli enti ERP che svolgono maggiormente attività sociale accogliendo nuclei familiari svantaggiati, incasseranno presumibilmente canoni minori sia per i minori importi dovuti, sia per il maggiore e più frequente rischio di morosità<sup>33</sup>. La situazione finanziaria dell'edilizia sociale è, inoltre, aggravata dallo squilibrio provocato dalla previsione di un'imposta patrimoniale (*i.e.*, IMU) che in molti casi è superiore agli importi dei canoni calmierati applicati agli assegnatari di alloggi sociali<sup>34</sup>.

Preso atto della rigorosa disciplina di stampo amministrativistico che regola la materia in esame, non può dubitarsi della correttezza dell'impostazione esegetica adottata dal secondo e più permissivo orientamento delle corti di merito. Il regime fiscale di favore concesso a beneficio dei fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali non solo è perfettamente in sintonia con i principi di solidarietà sociale previsti dalla Carta Costituzionale, ma si pone anche nel pieno rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost., atteso che il legislatore avrebbe escluso *in nuce* che la limitata sfera di azione privata riservata agli enti ERP nell'ambito della gestione delle strutture ricettive potesse determinare il possesso di immobilizzazioni patrimoniali tassabili.

## 7. La posizione della Suprema Corte

Nell'ambito della suesposta *querelle* giurisprudenziale anche la Suprema Corte ha avuto modo di pronunciarsi sul controverso e dibattuto tema della fiscalità dei c.d. "alloggi sociali" e, in particolare, sulla spettanza agli Istituti

<sup>32</sup> I dati relativi alla superficie e condizioni dell'unità immobiliare assegnata servono per procedere al calcolo del canone base, mentre le informazioni reddituali dell'assegnatario determinano il coefficiente di abbattimento dello stesso canone base.

<sup>33</sup> Federcasa, *Abitazioni sociali. Motore di sviluppo – fattore di coesione*, 2014, p. 20.

<sup>34</sup> Cfr. C. SACCHETTO e L. BERTAGLIA, *L'esenzione IMU a favore degli alloggi sociali: un orientamento giurisprudenziale da ripensare*, in *Il Fisco*, 2020, XXXVI, p. 3456.

Nella prassi, gli importi sono calcolati su base annua e, in talune circostanze, i canoni locatizi previsti annualmente non superano nemmeno gli euro 10. È evidente come l'imposizione fiscale gravante su detti immobili, in assenza di apposite esenzioni, non può che comportare l'impossibilità per gli enti ERP di svolgere la loro funzione sociale con inevitabili ricadute anche sugli assegnatari di alloggi sociali.

Autonomi per le Case Popolari (IACP)<sup>35</sup>, e più in generale a tutti gli enti di edilizia residenziale pubblica comunque denominati (ERP)<sup>36</sup>, dell'esenzione prevista per l'imposta municipale unica sugli immobili destinati all'assistenza abitativa di nuclei familiari economicamente svantaggiati. La materia è, invero, stata oggetto di numerosi interventi legislativi che si sono succeduti nel tempo apportando modifiche non sempre ispirate da criteri di chiarezza normativa. Peraltro, l'intervento della Corte di Cassazione, risolvendo la questione della spettanza dell'esenzione in senso affermativo, ha avuto una funzione chiarificatrice della questione e sembrerebbe aver sopito il contrasto giurisprudenziale sorto tra le corti di merito contraddicendo le conclusioni cui era pervenuto un primo filone interpretativo che, come meglio descritto *supra*, ha talora adottato un atteggiamento piuttosto rigido disconoscendo la spettanza dell'esenzione nonostante il chiaro tenore letterale dell'agevolazione sovente invocata<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> Preliminarmente è opportuno soffermarsi brevemente sui fatti della controversia onde chiarire la scaturigine e il contesto fattuale della sentenza emessa dalla Corte di Cassazione.

Il Comune di Marcanise notificava all'IACP di Caserta un avviso di accertamento IMU per l'anno d'imposta 2014 contestando la non spettanza dell'esenzione prevista dall'art. 13, comma 2, lett. b), del d.l. n. 201 del 6 dicembre 2011, in virtù della mancata presentazione della dichiarazione attestante il possesso dei requisiti e contenente gli identificativi catastali degli immobili di cui veniva richiesta l'esenzione, così come previsto ai sensi dell'art. 2, comma 5-*bis*, del d.l. n. 102 del 31 agosto 2013. La contribuente proponeva ricorso avverso l'atto impositivo notificato risultando soccombente sia di fronte al giudice di prima cure, sia in sede di appello; dunque, proponeva ricorso in cassazione per violazione e falsa applicazione delle norme di diritto in relazione alla suddetta esenzione.

Gli Ermellini di piazza Cavour, investiti della questione, hanno cassato con rinvio la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania affermando non solo la spettanza dell'esenzione dall'imposta municipale propria per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, ma anche l'assenza di qualsiasi vincolo di subordinazione della predetta agevolazione all'onere della presentazione della dichiarazione attestante il possesso dei requisiti e contenente gli identificativi catastali degli immobili.

<sup>36</sup> Gli alloggi ERP sono attualmente gestiti dagli *ex* IACP i quali – in seguito alla devoluzione della materia alla competenza regionale –, sono stati in larga parte sostituiti da aziende territoriali di varia denominazione (e.g., ATER, ALER, ACER) aventi il medesimo scopo istituzionale e disciplinate autonomamente da ciascuna Regione.

<sup>37</sup> Per una disamina delle pronunce della giurisprudenza di merito contrarie alla spettanza dell'esenzione cfr. Comm. Trib. Prov. Taranto, 15.02.2021, nn. 118 e 120, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Reg. Basilicata, 08.02.2021, nn. 45 e 47, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Prov. Ancona, 01.12.2020, n. 270, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Prov. Salerno, 29.10.2020, nn. 1890 e 1892, in *Pluris – Wolters Kluwer*; Comm. Trib. Reg. Lazio, 17.02.2020, n. 876, in *Pluris – Wolters Kluwer*.

In senso sfavorevole al contribuente, ancorché basate su motivazioni differenti, cfr. Comm. Trib. Reg. Abruzzo, 29.10.2020, n. 480, in *Pluris – Wolters Kluwer*, in cui l'esenzione è stata negata per carenze probatorie e Comm. Trib. Prov. Taranto, 24.10.2019, n. 1619, in *Pluris – Wolters Kluwer*,

Giova, ad ogni modo, sottolineare la rilevanza della pronuncia in commento che, seppur caratterizzata da un succinto apparato motivazionale, è giunta alle condivisibili conclusioni di riconoscimento dell'esenzione dal prelievo tributario municipale in favore del patrimonio immobiliare ERP destinato a fronteggiare le esigenze abitative delle fasce più bisognose della popolazione.

Preso atto delle maggiori questioni teoriche ed interpretative della tematica in oggetto, risulta essenziale analizzare anche i profili probatori e processuali che hanno caratterizzato e caratterizzano le controversie tra Enti ERP e Comuni e che incidono in maniera rilevante sull'esito delle decisioni delle corti, ivi inclusa la sentenza in commento.

Se è vero che l'esenzione prevista per gli alloggi sociali è subordinata al soddisfacimento dei requisiti di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, è altrettanto vero che sembrerebbe gravare sul contribuente l'onere di dimostrare il possesso di detti requisiti onde provare la spettanza dell'agevolazione<sup>38</sup>. Ebbene, nell'ambito del giudizio tributario tale onere potrebbe divenire una c.d. *probatio diabolica* in assenza dei dovuti temperamenti, giacché sovente in controversie siffatte gli avvisi di accertamento riguardano migliaia di immobili con conseguente difficoltà a produrre la mole di documentazione attraverso i portali telematici della giustizia tributaria<sup>39</sup>.

A tal riguardo, come opportunamente osservato dalla giurisprudenza<sup>40</sup>, il Comune ha perfettamente contezza della natura degli immobili, proprio in

---

in cui il ricorso è stato rigettato stante il mancato invio della dichiarazione IMU con cui richiedere l'esenzione.

<sup>38</sup> D'altronde tale affermazione è conforme al principio dell'onere della prova di cui all'art. 2967 c.c. a mente del quale chi vuole fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Cfr. P. CLEMENTI, *Esenzione ICI per gli immobili destinati ad attività socialmente rilevanti*, in *Enti non profit*, 2009, II, p. 30 e ss.; Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 2/DF del 26 gennaio 2009; Cass., V, 25.11.2008, n. 28005, in *Giust. Civ. Mass.*, 2008, XI, p. 1675.

<sup>39</sup> Invero, come chiarito dalla Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/DF del 4 luglio 2019, pp. 17-19, ciascun documento da trasmettere telematicamente non può superare i 10 *megabytes* di dimensione, fermo restando che il sistema consente la trasmissione fino ad un massimo di 50 *megabytes* per ogni singolo invio. Come è agevole desumere, in ipotesi di accertamenti su un numero consistente di immobili i documenti da produrre (e.g., visure immobiliari, dichiarazioni IMU, contratti di locazione delle singole unità immobiliari, decreti di assegnazione degli alloggi sociali emessi dal Comune) potrebbero con molta probabilità superare i suddetti limiti dimensionali.

<sup>40</sup> Cfr. Comm. Trib. Prov. Bari, 18.01.2021, n. 105, in *Sindacato Unitario Nazionale Inquilini ed Assegnatari – Archivio Mensile: gennaio 2021*, 29 gennaio 2021. Si veda anche Comm. Trib. Prov. Taranto, 10.01.2020, n. 35, in *Pluris – Wolters Kluwer*, in cui la corte dopo aver premesso che “*il procedimento di assegnazione, che parte dalla fase cosiddetta locativa, avviene con decreto sindacale*” argomenta come “*il Comune non può non conoscere gli immobili che sono stati assegnati dallo stesso Comune, in persona del suo Sindaco*”.



virtù dell'intensa partecipazione dello stesso Ente nella predisposizione delle aree edificabili, per le concessioni, le convenzioni, i finanziamenti, le graduatorie e l'assegnazione, oltre che partecipare alla formazione del canone. Ne consegue che essendo l'Ente impositore già a conoscenza della natura di detti immobili, ai sensi dell'articolo 18, comma 2, della l. n. 241 del 7 agosto 1990<sup>41</sup>, il contribuente dovrebbe essere esentato dalla produzione della documentazione peraltro già in possesso dell'Amministrazione finanziaria<sup>42</sup>, o quantomeno dovrebbe essere tenuto a produrre in giudizio solamente un ristretto campione di contratti di locazione e relativi decreti di assegnazione con ciò inferendosi, secondo una logica presuntiva, che anche gli altri immobili per i quali viene richiesta l'esenzione abbiano le caratteristiche di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, fatta salva la facoltà dell'Ente impositore di fornire prova contraria.

Inoltre, sempre in un'ottica di semplificazione della prova in giudizio, sovente nella prassi giudiziale il contribuente decide di ricorrere volontariamente all'assistenza di un consulente tecnico onde procedere alla stesura di una perizia sulle caratteristiche delle unità immobiliari accertate da depositare successivamente in giudizio<sup>43</sup>. Le valutazioni del perito pur non costituendo un mezzo di prova, ma delle mere allegazioni difensive, possono essere certamente valutate dal giudice onde confermare la natura di alloggio sociale delle unità immobiliari di cui non è possibile depositare tutti i relativi contratti di locazione e decreti di assegnazione<sup>44</sup>. Peraltro, proprio la natura di scritto

---

<sup>41</sup> Cfr. E. CASETTA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2013, pp. 540-41; G. LANDI e G. POTENZA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 1997, pp. 231-32. Secondo gli autori l'attività dell'Amministrazione deve essere ispirata dal principio di non aggravamento del procedimento che costituisce il naturale corollario dei canoni di buon andamento dell'attività pubblica declinati nella triade efficacia, efficienza ed economicità. Pertanto, l'ordinamento prevede un vero e proprio dovere di acquisizione d'ufficio dei documenti (o copia degli stessi) che siano già in possesso dell'Amministrazione precedente o di altra pubblica amministrazione.

<sup>42</sup> Si veda a tal riguardo Cass., V, 21.09.2016, n. 18453, in *Diritto e Giustizia*, 2016, LI, p. 15; I. BUSCEMA, *Nel caso di immobili inagibili spetta la riduzione IMU senza denuncia*, in *Diritto e Giustizia*, 2016, LI, pp. 15 e ss. in cui si ritiene che a mente dei principi espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente e, precisamente in virtù del principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Fisco e contribuente, a quest'ultimo non possa essere richiesta documentazione già in possesso della pubblica Amministrazione.

<sup>43</sup> Si veda A. MAZZEO, *sub* articolo 201 c.p.c., in *Codice di procedura civile, Tomo I*, a cura di N. PICARDI, B. SASSANI e A. PANZAROLA, Milano, 2010, p. 1289, il quale specifica la differenza tra la consulenza tecnica di parte propriamente detta e la c.d. "perizia stragiudiziale". Si ritiene che anche in assenza della nomina di un consulente tecnico d'ufficio ciascuna parte possa, di propria iniziativa ed in qualunque momento, avvalersi della consulenza di un perito al fine di ottenere una dissertazione tecnica da depositare in giudizio.

<sup>44</sup> Cfr. anche F. COLUZZI, *sub* articolo 87 c.p.c., in *Codice di procedura civile, Tomo I*, a cura di N. PICARDI, B. SASSANI e A. PANZAROLA, Milano, 2010, p. 619, la quale, nel chiarire il valore processuale delle deduzioni del consulente tecnico di parte, afferma che esse non costituiscono un mezzo di

difensivo consente il deposito della relazione tecnica anche direttamente nel giudizio di appello, con ciò permettendo un maggior lasso di tempo per la predisposizione di dette valutazioni peritali che, data la numerosità degli immobili, potrebbe non sempre essere di agevole redazione<sup>45</sup>.

Orbene, alla luce di quanto premesso *supra*, emerge sicuramente un atteggiamento “schizofrenico” degli Enti impositori nell’esercizio delle funzioni amministrative e fiscali di propria competenza. Invero, gli Enti locali, nella loro veste di Amministrazione procedente, effettuano l’istruttoria necessaria per verificare le caratteristiche degli alloggi ERP e la loro conformità ai requisiti architettonici previsti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008. A valle del positivo esito del controllo, selezionano, sulla scorta di graduatorie *ad hoc*, i soggetti assegnatari di tali soluzioni abitative e provvedono con decreto a disporre l’assegnazione degli stessi. Successivamente all’adozione del provvedimento amministrativo, gli IACP o enti ERP comunque denominati sottoscrivono con gli assegnatari i contratti di locazione nel modello *standard* predisposto dal Comune e pattuiscono l’importo calmierato secondo le determinazioni adottate in sede regionale. Ciò posto, la previsione di un siffatto processo selettivo indurrebbe a ritenere che le valutazioni operate in sede amministrativa non vengano successivamente disattese durante la fase di accertamento fiscale. In altre parole, se un’unità immobiliare viene assegnata quale alloggio sociale dal Comune, non si comprende su quali presupposti detta qualifica venga in seguito negata dal medesimo Ente locale nell’ambito dell’accertamento tributario. Risulta, dunque, un’evidente contraddizione in termini tra il decreto di assegnazione e l’atto impositivo che, seppur operanti in diversi ambiti, sono emessi dallo stesso Ente. Ciò sembrerebbe evidenziare un utilizzo distorto della potestà impositiva nell’ambito della quale, trattandosi di un’attività espressione di un potere autoritativo seppur vincolato, dovrebbero essere correttamente valutati i profili di fatto previsti dalla norma tributaria onde evitare di incorrere in censure di inadeguatezza dell’atto nella rappresentazione del fatto imponibile (sottoforma di travisamento o erroneo apprezzamento della realtà dei fatti, erronea formazione del giudizio, insufficienza dell’istruttoria o della relativa valutazione) in maniera del tutto analoga alla sintomatologia dell’eccesso di potere<sup>46</sup>.

---

prova, bensì uno scritto difensivo avente la finalità di sottoporre all’organo giudicante delle valutazioni di carattere tecnico.

<sup>45</sup> Cfr. Cass., V, 11.11.2011, n. 23590, in *Giust. Civ. Mass.*, 2011, XI, p. 1592, a mente della quale, nel processo tributario, la consulenza tecnica di parte può essere depositata anche nel corso del giudizio di appello, non essendo previste preclusioni al deposito di documenti con contenuto di mere allegazioni difensive.

<sup>46</sup> M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino,

## 8. Considerazioni conclusive

Alla luce delle osservazioni che precedono sul piano teorico e sulla scorta dell'analisi normativa e giurisprudenziale nonché delle indicazioni di prassi ministeriale di cui *supra*, si rileva un evidente equivoco di fondo protrattosi a decorrere dalla novella entrata in vigore ad inizio 2014. La presenza di due distinti regimi agevolativi della fiscalità dell'edilizia residenziale pubblica, tra di essi parzialmente sovrapponibili, ha comportato un'erronea interpretazione della normativa di settore degli enti impositori locali e di una parte della giurisprudenza delle corti di merito.

Come già cennato nel presente elaborato, l'approccio eccessivamente analitico al dato normativo e l'asserita sussistenza di un criterio di specialità nel binomio detrazione-esenzione non coglie nel segno e tradisce la *ratio* sottostante l'intervento del legislatore<sup>47</sup>. Invero, da un punto di vista sistematico è del tutto evidente che l'introduzione dell'esenzione dall'imposizione IMU prevista per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali risponda alle esigenze di sostegno alle famiglie economicamente svantaggiate a fronte della crescente emergenza abitativa verificatasi nel paese negli ultimi anni. Dunque, il riconoscimento dell'esenzione IMU prevista per gli alloggi assegnati in favore delle fasce meno abbienti si inserisce in un più ampio quadro di politica normativa tributaria ispirato da riflessioni di politica economica contingenti che giustificano, e anzi avallano, la rinuncia al prelievo.

L'intervento normativo tiene conto della circostanza che la spesa per l'abitazione rappresenta un capitolo di spesa del bilancio familiare che tende a decrescere (proporzionalmente) con l'aumento del reddito delle famiglie; conseguentemente, al fine di attuare una politica di favore nell'accesso a soluzioni abitative, si è reso opportuno garantire una maggiore concentrazione delle risorse pubbliche per l'allocatione di strutture ricettive a favore delle classi più svantaggiate mediante la previsione di sgravi fiscali (oltre che

---

2013, p. 75. Si pensi anche alle ipotesi in cui l'atto impositivo sia influenzato da valutazioni di carattere prodromico svolte *ex ante*, financo in atti di natura amministrativa non aventi forza di legge, come accade ad esempio nella determinazione dei redditi fondiari che si basa sulle tariffe d'estimo, aventi natura di provvedimenti amministrativi generali di inventariazione e stima catastale di ciascun immobile. Sul punto cfr. P. BORIA, *Il sistema dei tributi. Tomo I: le imposte dirette*, Torino, 2019, pp. 63-64; N. D'AMATI, *Diritto tributario: lineamenti legislativi*, Torino, 1981, pp. 21-23.

<sup>47</sup> Appaiono poco condivisibili le argomentazioni avanzate dai Comuni relativamente ad un asserito criterio di specialità o divieto di interpretazione analogica, così come del resto anche il riferimento alle stime governative sull'esenzione. D'altronde, i chiarimenti delle strutture ministeriali dell'Amministrazione finanziaria confermano la posizione adottata dagli enti ERP e fanno luce sulla *ratio* dell'istituto in segno opposto rispetto alle istanze avanzate dagli enti locali territoriali.

di sussidi<sup>48</sup>) ai soggetti che appartengono ad una certa classe di reddito e limitatamente ai fabbricati che possiedono determinate caratteristiche popolari<sup>49</sup>. Emerge con tutta evidenza come la normativa prevista dal legislatore sia perfettamente in linea con le teorie elaborate dalle scienze economiche in materia di sussidi per l'edilizia sociale<sup>50</sup>.

Occorre peraltro tenere conto di come la previsione dell'esenzione dall'imposta patrimoniale permette agli enti ERP di perseguire le loro finalità e scopi istituzionali, giacché anche nelle ipotesi in cui il canone di locazione calmierato risulti maggiore dell'imposta le entrate non sarebbero comunque sufficienti a garantire un'adeguata manutenzione e rinnovamento del patrimonio immobiliare. Un eccessivo prelievo fiscale potrebbe, infatti, comportare gravi ricadute sociali per tutti i nuclei familiari che beneficiano di alloggi sociali, atteso che il mercato in regime di libera concorrenza non sarebbe in grado di offrire soluzioni abitative a canoni così contenuti. Pare, dunque, superfluo rilevare come nell'attuale contesto economico sia imprescindibile per lo Stato apparato garantire il diritto all'abitazione ai consociati più bisognosi.

Nel panorama interpretativo sopra delineato, il pronunciamento della Suprema Corte<sup>51</sup> segna un importante passo in avanti della giurisprudenza di legittimità nel riconoscimento del corretto regime impositivo degli alloggi sociali. La decisione in commento è, invero, il primo pronunciamento della Suprema Corte a seguito della riforma legislativa entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2014. Benché non si possa affermare che il contrasto giurisprudenziale sorto in materia sia stato definitivamente risolto in senso affermativo rispetto alla suddetta agevolazione fiscale, le indicazioni contenute nella decisione in epigrafe saranno con tutta evidenza preziose nel dirimere le successive controversie tra enti ERP e Comuni, le quali dovranno presumibilmente tenere conto delle indicazioni contenute nella relativa statuizione di diritto. Con detto auspicio, ci si augura che l'orientamento di legittimità inaugurato possa essere corroborato da future decisioni conformi al precedente in commento sia presso le corti di merito sia in successivi interventi interpretativi nomofilattici.

---

<sup>48</sup> Si fa riferimento al canone agevolato che viene fissato a livello regionale per l'assegnazione in locazione degli alloggi sociali.

<sup>49</sup> Cfr. C. COSCIANI, *Scienza delle Finanze*, Torino, 1977, pp. 283-85, per una teoria generale concernente i sussidi o sgravi fiscali previsti per l'edilizia in favore delle classi meno abbienti.

<sup>50</sup> Invero, la normativa di settore oltre a definire meticolosamente le caratteristiche architettoniche e strutturali delle unità immobiliari che potenzialmente sono oggetto dell'agevolazione, prevede anche un filtro relativamente alla selezione dei beneficiari basato sulla collaborazione tra Enti locali e enti ERP che favorisce il corretto utilizzo dello strumento, evitando al contempo abusi da parte di una platea di soggetti più ampia di quelli cui effettivamente spetterebbe lo sgravio fiscale.

<sup>51</sup> Cass., V, 28.10.2020, n. 23860, in *Giust. Civ. Mass.* 2020.