

Paga l'imposta il coniuge assegnatario della casa familiare

LA MASSIMA

Il **coniuge separato** assegnatario della casa familiare, in quanto **titolare** di un **diritto reale di godimento** (il diritto di abitazione), è **soggetto passivo** dell'ICI che grava sull'immobile.

**Comm. trib. reg. Toscana, Sez. XXIX,
Sent. 1° marzo 2004 (3 novembre 2003), n. 59 -
Pres. Dazzi - Rel. Checchi**

Fatto

La controversia oppone la Sig. ra C.B. al Comune di S. ed ha per oggetto l'imposta ICI relativa agli anni 1995, 1996, 1997.

Con sentenze n. 11 del 10 febbraio 2003 e n. 162 del 21 gennaio 2003 le Sezioni XX e XII della Commissione provinciale di Firenze hanno accolto i ricorsi presentati dalla contribuente contro gli accertamenti del Comune di ...

Avverso tali sentenze propone appello il Comune.

Si costituisce in giudizio la contribuente.

Preliminarmente si riuniscono i procedimenti per connessione soggettiva ed oggettiva.

Nei fatti.

Alla Sig. ra C.B., in seguito a sentenza di separazione coniugale è stata assegnata la casa familiare. In conseguenza di tale assegnazione, il Comune ha formato avviso di accertamento ai fini ICI per una quota pari al 41% mai dichiarata dalla contribuente.

La Commissione provinciale, Sez. XII, che si è pronunciata sui ricorsi presentati avverso gli accertamenti relativi agli anni 1995 e 1996, ha accolto i ricorsi, preliminarmente disattendendo la giurisprudenza che ritiene assimilabile l'assegnazione in sede di separazione ad un diritto reale di abitazione, ritenendo, al contrario, che il giudice sanciva solamente un diritto personale sull'immobile

che lo assimila ad un diritto di credito, rimanendo debitore dell'imposta il proprietario.

La Commissione provinciale, Sez. XX, che si è pronunciata sul ricorso pendente per l'anno 1997 ha anch'essa accolto il ricorso perché l'art. 3, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 non prevede, tra i soggetti passivi, l'assegnatario dell'appartamento in caso di separazione. Argomentando poi che il giudice della separazione non ha il potere di costituire diritti reali ma può pronunciare la sussistenza di un diritto personale sull'immobile che lo assimila ad un diritto di credito.

In secondo luogo la Commissione ha accolto il ricorso perché nell'anno oggetto dell'accertamento per fatto imputabile all'Agenzia del territorio è venuto a conoscenza delle nuove rendite solo in data 7 aprile 2000 sentenziando che l'omessa notifica determina l'illegittimità ed inefficacia dell'atto.

Contro tale sentenza propone appello il Comune di S. con le seguenti argomentazioni.

Avverso la sentenza della Sez. XII sostiene che soggetto passivo è il titolare di un diritto di proprietà, usufrutto, uso, abitazione. Il coniuge assegnatario è titolare di un diritto di abitazione o di uso *ex art. 1022* del codice civile e quindi è esso il debitore d'imposta.

Nell'appello contro la sentenza della Sez. XX che ha deciso sul ricorso relativo al 1997 il Comune nega che vi sia la irritualità della notifica delle rendite definitive, che sono state messe in atti in data 10 febbraio 1998 e notificate con lettera raccomandata in data 24 febbraio 1998.

In diritto ripete le argomentazioni sostenute nel ricorso presentato avverso la sentenza della Sez. XII.

Chiede con la soccombenza della controparte le spese di giudizio. La contribuente ripete anch'essa le argomentazioni circa la non statuizione di alcun diritto reale sulla casa, ma semplicemente un diritto personale di credito sull'immobile, assimi-

labile alla concessione in uso gratuito, vale a dire un comodato. Ripete la inammissibilità dell'appello per la mancanza di motivi specifici, concludendo con la richiesta di rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata. Presenta, sempre la contribuente una memoria conclusiva per ribadire la inammissibilità degli appelli riuniti per assenza di motivi specifici e la illegittimità degli accertamenti, la conferma delle sentenze impuginate e la soccombenza del Comune alle spese di giudizio.

Diritto

L'appello è fondato e deve essere accolto.

Anzitutto deve essere rilevata l'assoluta ininfluenza dei riflessi civilistici dell'assegnazione dell'abitazione al coniuge separato nei rapporti tributari.

Rilevante, ai fini del decidere in questa sede, è lo stabilire chi sia il percettore del reddito, poiché il debitore d'imposta non può essere altri che il medesimo percettore.

Ciò premesso, è fuori di ogni dubbio che, al coniuge separato, con l'assegnazione della casa, si dà in godimento un bene produttivo di reddito, in aggiunta all'assegno di mantenimento.

In tale contesto non ha senso voler tassare a nome dell'assegnatario l'assegno di mantenimento, che è solo una parte del reddito goduto e non anche l'altra parte di reddito derivante dal godimento del bene.

Per una diversa ipotesi si dovrebbe pensare alla possibilità di un reddito esente (quello dell'immobile) oppure, e peggio, al trasferimento dell'onere tributario ad un soggetto diverso dal percettore del reddito.

Neanche è ipotizzabile il richiamo alle disposizioni sul comodato.

La norma espressamente prevista per tale negozio non può essere applicata per analogia perché ha, essa, anche una funzione antielusiva.

Ineccepibile appare, in tal senso, la C.M. 7 giugno 2000, n. 118/E (1).

Ritiene la Commissione in tale situazione dover compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello, spese compensate.

Nota:

(1) In Banca Dati del Corriere Tributario n. 11/2000, pag. 1250.

IL Commento

di Luca Mariotti

Nel decidere se soggetto passivo ICI relativamente alla casa di famiglia assegnata al coniuge separato sia chi ne ha il godimento o l'altro coniuge proprietario del bene, sono irrilevanti i riflessi civilistici dell'assegnazione dell'abitazione al coniuge. Occorre, invece, stabilire chi sia il percettore del reddito, poiché il debitore d'imposta non può essere altri che il medesimo percettore.

Siamo di fronte all'ennesima sentenza emessa negli ultimi anni in tema di ICI a carico del coniuge separato o divorziato assegnatario dell'abitazione familiare di proprietà dell'altro coniuge. Ed ecco

che questa massima, che giunge quando già pareva essersi delineato un orientamento dei Collegi regionali in senso contrario all'interpretazione ministeriale (1), mescola nuovamente le carte sulla base di nuovi e, forse fin troppo, originali spunti di riflessione.

Ripercorriamo allora il più sinteticamente possibile i riferimenti principali della vicenda, peraltro nota ai più, per analizzare, poi, i contributi dei Giudici toscani.

Nel frattempo i giudizi sulla questione hanno al-

Luca Mariotti - Dottore commercialista in Firenze

Nota:

(1) Cfr. Comm. trib. reg. Toscana, 26 settembre 2003, n. 45, in *Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA, e Comm. trib. reg. Abruzzo, 27 maggio 2003, n. 43, *ivi*.

meno l'effetto di alimentare il lavoro delle Commissioni tributarie, ridotto dal periodo di sanatorie fiscali. L'ultima sentenza che ha avuto dignità di stampa nazionale è di pochi giorni fa (2). A beneficio della chiarezza di idee dei lettori, si anticipa che è, naturalmente, di segno opposto a quella in commento.

La genesi della questione

Almeno le norme cardine dell'imposizione ICI sono chiare. E in base all'art. 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, sugli stessi.

Una circolare ministeriale del 2000 (3), precisando chi siano gli obbligati al pagamento dell'ICI, prende posizione sul caso del coniuge assegnatario dell'abitazione di famiglia. Letteralmente: «Si ricorda che tra i diritti reali rientra, se effettivamente esercitato, il diritto reale di abitazione spettante al coniuge superstite ai sensi dell'art. 540 del codice civile; è assimilabile a tale diritto quello che spetta al coniuge divorziato, separando o separato consensualmente o giudizialmente sulla casa ex residenza coniugale, assegnata con provvedimento del Tribunale».

Che dire di tale «assimilazione»? Se il legislatore parla di diritti reali, la nozione è ben precisa, acquisibile solo *ipso iure* e pertanto difficilmente «assimilabile». Anzi, a ben vedere, il diritto del coniuge all'abitazione familiare ha assunto una connotazione tipica dei diritti reali, ovvero la trascrivibilità e la conseguente opponibilità al terzo, solo molti anni dopo la riforma del 1975 con una celebre sentenza della Consulta (4) che ha riconosciuto l'illegittimità dell'art. 155, quarto comma, del codice civile, nella parte in cui non consentiva al coniuge assegnatario della casa coniugale di opporre ai terzi il titolo attribuito l'assegnazione. Ebbene, proprio in questa sentenza si differenzia notevolmente tra il diritto del coniuge assegnatario e quelle che sono invece le caratteristiche dei diritti reali di godimento.

Da un lato, infatti, la Consulta precisa che «l'abitazione non è identificata dal legislatore in una figura giuridica formale, quale potrebbe essere un diritto reale o personale di godimento, ma nella

concreta *res facti* che prescinde da qualsivoglia titolo giuridico sull'immobile, di proprietà, di comunione, di locazione»; dall'altro, tale diritto, come detto non paragonabile ai diritti reali, non si qualificerebbe neppure come un diritto personale a favore del coniuge. Infatti, «il giudice della separazione, assegnando l'abitazione nella casa familiare al genitore affidatario della prole, secondo la *ratio legis*, non crea tanto un titolo di legittimazione ad abitare per uno dei coniugi, quanto conserva la destinazione dell'immobile con il suo arredo nella funzione di residenza familiare. Il titolo ad abitare per il coniuge è infatti strumentale alla conservazione della comunità domestica e giustificato esclusivamente dall'interesse morale e materiale della prole affidatagli».

La Corte di cassazione stessa ha ribadito in molte sentenze queste considerazioni, ed in particolare ha ritenuto che il provvedimento di assegnazione della casa coniugale non sia idoneo a costituire un diritto reale di uso o di abitazione a favore del coniuge assegnatario (5).

Non mancano gli autori che qualificano il diritto del coniuge assegnatario come personale di godimento (6). Si rinvia sul punto a precedenti e approfondite analisi (7), convinti che, se si vogliono analizzare le ragioni per cui la poco efficace «assimilazione» operata nella citata circolare, ad onta di una sua evidente approssimazione di base, sia tuttora argomento in discussione nelle aule della giustizia tributaria e prometta ormai di incamminarsi verso quelle della Suprema Corte, ci si debba spostare dal comparto del diritto civile a quello strettamente tributario.

I precedenti giurisprudenziali

La Commissione tributaria provinciale di Firenze

Note:

(2) Cfr. A. Paladino «Coniuge separato, ICI ridotta», su *Italia Oggi* del 28 maggio 2004. La sentenza a cui si fa riferimento è la Comm. trib. prov. L'Aquila, 26 aprile 2004, n. 21.

(3) Cfr. C.M. 7 giugno 2000, n. 118/E, in *Banca Dati del Corriere Tributario* n. 11/2000, pag. 1250.

(4) Cfr. Corte cost., Sent. 27 luglio 1989, n. 454.

(5) Cfr. Cass., Sez. II, 18 agosto 1997, n. 7680.

(6) Cfr. *Commentario Breve al Codice Civile* a cura di G. Cian e A. Trabucchi, Padova, 1992, sub art. 155.

(7) Cfr. B. Ianniello, «È soggetto passivo ICI il coniuge separato assegnatario della casa familiare», commento a Comm. trib. prov. Avellino, Sez. V, 8 luglio 2003, n. 139, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2004, pag. 81.

è intervenuta già nel 2001 sul tema, con una sentenza dalla motivazione sintetica e molto chiara (8). I giudici, respingendo le tesi del Comune che aveva effettuato l'accertamento, hanno affermato, in particolare, che «il giudice della separazione o del divorzio pronuncia unicamente un diritto personale di credito sull'immobile e non è idoneo a costituire un diritto reale di uso e/o di abitazione a favore del coniuge assegnatario. Infatti il giudice della separazione (o del divorzio) non può costituire né modificare un diritto reale, così come va esclusa in linea di principio una automatica attribuzione volontaria tra le parti di diritti reali».

Ancora, un'altra Sezione della stessa Commissione tributaria provinciale (9) contesta sul piano del metodo interpretativo le tesi contenute nella circolare e fatte proprie dal Comune, «in quanto si viene a parificare l'assegnatario dell'alloggio coniugale al titolare del diritto di abitazione, ma tale operazione ermeneutica, stante la specialità della normativa tributaria, trova ostacolo nell'art. 14 delle preleggi». Inoltre, «l'assegnazione dell'alloggio ad un coniuge che, si badi bene, rimane sempre di proprietà dell'altro, mal si concilia con la categoria dei diritti reali, dal momento che si presenta come un istituto proprio del diritto familiare, finalizzato ... alla regolamentazione dell'assetto dei rapporti tra i coniugi e soprattutto alla protezione dei figli minori». Infine, nella stessa pronuncia, una osservazione di elementare buonsenso, nel contesto di una vicenda che tra acrobazie interpretative, gradi successivi di giudizio, conseguenti spese processuali, rischia di far perdere i riferimenti quantitativi elementari: «in ultimo c'è da osservare che una soluzione quale quella accolta da questa Commissione non pregiudica affatto gli interessi dei Comuni impositori in casi quale quello in esame dal momento che il coniuge non assegnatario rimane proprietario a tutti gli effetti e, in tal sua qualità, rientrante espressamente tra i soggetti passivi di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992».

Una originale chiave di lettura della vicenda, in senso contrario alle ragioni dei contribuenti assegnatari, è data poi dalla Commissione tributaria di Avellino (10). I giudici campani ritengono che l'assegnazione della casa coniugale configuri un atto di attribuzione di diritto personale. Ma affermano, poi, che alla fattispecie va applicata la disposizione dell'art. 218 c.c., il quale stabilisce che

il coniuge che gode dei beni dell'altro coniuge è soggetto a tutte le obbligazioni dell'usufruttuario. Tale norma, usando l'espressione «gode», ed equiparando l'obbligo di chi gode a quello dell'usufruttuario, comprenderebbe, così, tutti quei casi in cui il godimento dei beni dell'altro coniuge non deriva da uno dei diritti reali sugli immobili, disciplinati separatamente da distinti articoli del codice civile, ma da altri titoli, tra i quali va certamente incluso anche quello derivante da una sentenza che ha assegnato in godimento (abitazione) la casa coniugale. Pertanto, in virtù del combinato disposto dell'art. 1008 c.c., che impone all'usufruttuario l'obbligo di pagare le imposte gravanti sull'immobile, e dell'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992, che include tra i soggetti passivi dell'imposta in vece del proprietario anche l'usufruttuario, il coniuge assegnatario della casa coniugale sarebbe tenuto al pagamento dell'ICI gravante sulla casa assegnata. Posizione originale, come detto, criticabile sotto il profilo della traslazione in ambito tributario di un riferimento alle obbligazioni dell'usufruttuario che sembra, invece, riferirsi, più semplicemente, ai doveri di conservazione e manutenzione del bene (11).

Note:

(8) Cfr. Comm. trib. prov. Firenze, Sez. IV, Sent. 14 dicembre 2001, n. 154, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.

(9) Cfr. Comm. trib. prov. Firenze, Sez. XII, Sent. 21 gennaio 2003, n. 162, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA. Si tratta della sentenza appellata nel giudizio di secondo grado oggetto del presente commento.

(10) Cfr. Comm. trib. prov. Avellino, Sez. V, Sent. 8 luglio 2003, n. 139, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.

(11) Critica sul punto è anche la recente sentenza della Comm. trib. prov. de L'Aquila n. 21/2004, citata in nota 2, che sul punto, sollevato anche in quella sede dall'Ufficio, così si esprime: «Né pare stringente e concludente il sillogismo secondo cui, poiché il coniuge che gode dei beni dell'altro coniuge è sottoposto a tutte le obbligazioni dell'usufruttuario, e poiché l'art. 1008 impone a carico di quest'ultimo il pagamento delle imposte e degli altri pesi, si dovrebbe concludere che il coniuge assegnatario sia soggetto all'ICI. Va rilevato anzitutto che la disposizione dell'art. 218 c.c. s'inquadra nell'ambito della disciplina del regime patrimoniale della separazione dei beni dei coniugi in costanza di matrimonio; in quanto tale non è norma estensibile a tutte le altre ipotesi in cui i coniugi abbiano adottato un regime patrimoniale diverso (ad es., la comunione dei beni), sicché già per tale ragione non pare possibile fondare su tale norma l'estensione dell'ICI a tutti i casi d'assegnazione della casa coniugale. Ma soprattutto si deve rilevare che tale norma non dispone la trasformazione del diritto del coniuge assegnatario (e il coniuge che utilizzi qualunque bene
(segue)

Niente di particolare aggiungono le pronunce di secondo grado alle argomentazioni già esposte. La Commissione tributaria regionale de l'Aquila (12) conferma, infatti, che l'assegnazione fatta in sede divorzile dell'alloggio coniugale non configura diritto reale di abitazione, come sostenuto dall'Amministrazione a sostegno della propria tesi. Posizione ribadita con maggiori argomentazioni dalla Commissione tributaria regionale toscana (13) che in merito all'assegnazione dell'abitazione osserva che «detta assegnazione rappresenta solo un diritto personale di credito o di godimento (assimilabile al comodato), e cioè un semplice diritto di servirsi dell'immobile per effetto della sentenza giudiziale».

Concludendo questa rassegna di massime osserviamo che, a dispetto di una spiccata prevalenza delle tesi favorevoli al contribuente nei precedenti giurisprudenziali, non può non notarsi, nel testo delle singole sentenze, un dato comune e nuovo rispetto alle considerazioni della maggioranza degli interventi dottrinali sul tema, tutte giocate su assunti di derivazione privatistica e sul rigore della identificazione o meno di un diritto reale dell'assegnatario. Ci si riferisce, in particolare, all'emergere di elementi di riflessione tipicamente riferibili al diritto tributario. Il collegamento che si fa, ad esempio, nella sentenza avellinese, tra «godimento» e imposizione, sia pur fondato anche qui su precise norme civilistiche, non può non richiamare una generale nozione di capacità contributiva e di effettività della stessa. Così come anche le massime contrarie alle tesi dell'Amministrazione denunciano sovente, dietro il richiamo alla enunciazione normativa letterale, la difficoltà, peculiare per ogni giudice dei tributi, di uscire dalla tendenza ad identificare naturalmente il soggetto passivo in chi abita la casa piuttosto che nel proprietario che non ne trae alcun utile diretto.

Questa impostazione mentale, prima ancora che interpretativa, emerge con vigore (ed anche, vedremo, con qualche approssimazione) nella massima in commento.

Le motivazioni della sentenza

Le argomentazioni con le quali i giudici toscani motivano le loro conclusioni sono indubbiamente stringatissime, tanto da far ritenere a taluni che la sentenza pecchi di carenza di motivazione (14).

Ma, pur non affrontando le molte eccezioni, almeno l'impostazione dell'*iter* logico seguito per decidere è chiaro fin dal primo periodo della parte in diritto. «Anzitutto deve essere rilevata l'assoluta influenza dei riflessi civilistici dell'assegnazione dell'abitazione al coniuge separato nei rapporti tributari». È il risoluto accantonamento dell'interpretazione letterale: la ricerca, sulla base dei concetti recati dalla normativa civilistica, di chi sia il soggetto passivo del tributo in quanto proprietario dell'immobile, ovvero titolare di diritto reale di abitazione (se diritto reale di abitazione c'è) diviene del tutto ininfluenza.

Si afferma, invece, che il vero nodo della questione, rilevante ai fini della decisione, è lo stabilire chi sia il percettore del reddito, poiché il debitore d'imposta non può essere altri che il medesimo percettore. Cioè si sposa una tesi sostanziale (vorremmo dire sostanzialista) del rapporto d'imposta dove, evidentemente partendo da un non esplicitato concetto di effettività della capacità contributiva, il reale interlocutore in termini patrimoniali dell'ente impositore non debba essere identificato nel titolare del diritto, ma in chi utilizza il bene.

Ciò premesso, si afferma che è evidente come al coniuge separato, con l'assegnazione della casa, si dia «in godimento un bene produttore di reddito, in aggiunta all'assegno di mantenimento». In tale contesto, con un non esplicitato, ma indubbio, collegamento alla tassazione IRPEF, il Collegio ritiene che non avrebbe senso voler tassare al nome dell'assegnatario l'assegno di mantenimento, che è solo una parte del reddito goduto e non anche l'altra parte di reddito derivante dal godimento del bene.

Note:

(segue nota 11)

dell'altro coniuge, anche diverso dalla casa coniugale) in un diritto reale, ma si limita ad estendere al coniuge che gode dei beni dell'altro coniuge le obbligazioni proprie dell'usufruttuario. Ne discende, logicamente e senza necessità d'altre considerazioni, che tale norma non rende automaticamente applicabile al coniuge separato assegnatario l'imposta reale dell'ICI».

(12) Cfr. Comm. trib. reg. Abruzzo, Sez. VI, Sent. 27 maggio 2003, n. 43, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria* big, Cd-rom, IPSOA.

(13) Cfr. Comm. trib. reg. Toscana n. 45/2003, cit. in nota 1; pressoché identiche motivazioni contiene la sentenza della Comm. trib. reg. Toscana n. 34/2003, cit. anch'essa in nota 1.

(14) Cfr. A. Piccolo in *il fisco* n. 17/2003, fascicolo I, pag. 2637 ss.

Nel caso in cui la tassazione non gravi sull'assegnatario, si conclude, si dovrebbe pensare alla possibilità di un reddito esente (quello dell'immobile) oppure, e peggio, al trasferimento dell'onere tributario ad un soggetto diverso dal percettore del reddito.

Considerazioni conclusive

Le argomentazioni contenute nella sentenza sono, come detto, stringate al limite del difetto motivazionale. Essa contiene, inoltre, evidenti imprecisioni nella collocazione e identificazione del tributo di cui si sta trattando. Suggerisce, però, alcuni spunti che, se adeguatamente approfonditi, porterebbero molto lontano.

In primo luogo, è da ritenere corretto che, nell'interpretazione letterale della norma, il proprietario paghi l'imposta e non usi il bene? O meglio, in una logica squisitamente tributaria, c'è coincidenza tra soggetto passivo e portatore della capacità contributiva? Se la risposta è no, come pare, è da chiedersi se esistano giustificati motivi per istituire e conservare questa dicotomia. Altrimenti la norma, nella sua interpretazione letterale, sarebbe da ritenere incostituzionale. E, come ci insegnano i più bravi, «le leggi si dichiarano costituzionalmente illegittime non quando è possibile darne un'interpretazione incostituzionale, ma perché è impossibile darne un'interpretazione costituzionale» (15). Ecco che allora bene farebbe l'interprete a dare della norma un'interpretazione in linea con i principi del nostro ordinamento, in questo caso tassando chi del bene gode.

Ma proprio la fondamentale sentenza della Consulta sopra citata (16) esplicita le ragioni dell'affidamento della casa coniugale quando afferma che il giudice della separazione, assegnando l'abitazione al genitore affidatario della prole, conserva la destinazione dell'immobile con il suo arredo nella funzione di residenza familiare, strumentalmente alla conservazione della comunità domestica e giustificato esclusivamente dall'interesse morale e materiale della prole affidatagli. Quindi, a parere di chi scrive, esistono e sono chiarissimi i giustificati motivi per operare questo apparente distacco tra soggetto passivo e godimento del bene. Il proprietario, in quanto portatore con il coniuge affidatario degli interessi della famiglia, mantiene la posizione giuridica preesistente alla separazio-

ne, compresi i propri doveri tributari che rimangono immutati rispetto a prima.

Non vi è ragione alcuna, dunque, per operare un'interpretazione sistematica lasciando i riferimenti letterali di legge.

Anche volendo razionalizzare e riportare in termini più chiari le motivazioni della sentenza, non si può non notare che esse contengono delle parti non chiare.

I riferimenti ai «redditi» degli immobili e alla titolarità di tali redditi appaiono fuori luogo in ambito ICI. Com'è noto, infatti, presupposto dell'imposta non è il reddito, ma il possesso di beni immobili a titolo di proprietà o altro diritto reale (altrimenti gli immobili locati come dovrebbero determinare l'imponibile?). La base imponibile non ha niente a che vedere col reddito, ma fa riferimento solo al valore. L'imposta non è personale, ma reale. Quindi giusti (e tutt'altro che ininfluenti, come vorrebbe la Commissione regionale della Toscana) sono, in questo contesto, i tentativi di definire, su base civilistica, il collegamento tra immobile e titolare del relativo diritto reale. Il reddito non c'entra nulla.

Forse sarà interesse dei Comuni (ma in caso di fortunati esiti giudiziari futuri cambierebbe poi molto il gettito?) insistere sulla strada tracciata, seppur in modo non rigoroso, da questa sentenza. Ovvero quella dell'interpretazione sistematica, cercando un collegamento tra titolare della capacità contributiva e soggetto passivo. Tale strada, che appare a chi scrive impervia e dagli esiti tutt'altro che probabili, potrà pure essere percorsa. Ma le argomentazioni dovranno essere ben approfondite e senz'altro più rigorose e convincenti.

Note:

(15) Cfr. E. De Mita, «L'ICI e la responsabilità del superficario», in *Il Sole 24-Ore* del 14 luglio 1999.

(16) Cfr. nota 4.