



Igino Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
igino@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

Esenzione IMU prima casa indipendente dal nucleo familiare: spetta al possessore che vi risiede e vi dimori abitualmente

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Nel nostro ordinamento costituzionale non possono trovare cittadinanza misure fiscali strutturate in modo da penalizzare coloro che, formalizzando il proprio rapporto, decidano di unirsi in matrimonio o di costituire una unione civile, così che ai fini del riconoscimento dell'esenzione IMU sulla «prima casa», non ritenere sufficiente - per ciascun coniuge o persona legata da unione civile - la residenza anagrafica e la dimora abituale in un determinato immobile, determina un'evidente discriminazione rispetto ai conviventi di fatto, i quali, in presenza delle medesime condizioni, si vedono invece accordato, per ciascun rispettivo immobile, il suddetto beneficio. E' questo sostanzialmente il **principio espresso dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n.209 del 13 ottobre 2022**, che ha così ristabilito il diritto all'esenzione per ciascuna abitazione principale delle persone sposate o in unione civile, che *apre* le porte alla richiesta di rimborsi dei contribuenti interessati e *chiude* i contenziosi in essere.

Premessa

La sentenza della Corte Costituzionale n.209 del 13 ottobre 2022 riscrive – di fatto – le regole per l'esenzione IMU della prima casa, partendo dal presupposto che nel nostro ordinamento costituzionale non possono trovare cittadinanza misure fiscali strutturate in modo da penalizzare coloro che, formalizzando il proprio rapporto, decidono di unirsi in matrimonio o di costituire una unione civile, così che ai fini del riconoscimento dell'esenzione IMU sulla «*prima casa*», non ritenere sufficiente - per ciascun coniuge o persona legata da unione civile - la residenza anagrafica e la dimora abituale in un determinato immobile, determina un'evidente discriminazione rispetto ai conviventi di fatto, i quali, in presenza delle medesime condizioni, si vedono invece accordato, per ciascun rispettivo immobile, il suddetto beneficio.

Vediamo, quindi, il percorso utilizzato dalla Corte Costituzionale per giungere a tale conclusione, che *apre* le porte ai rimborsi per i contribuenti interessati e *chiude* i contenziosi in essere.

Il principio di parità

Il quarto periodo, dell'art. 13, comma 2, del DL n.201 del 6 dicembre 2011, conv. con modif. in L.n.214 del 22 dicembre 2011, come modificato dall'art.1, comma 707, lett.b), della L.n.147/2013, ha di fatto penalizzato i coniugi e le unioni di fatto, poiché – osserva la Corte Costituzionale – *“in conseguenza del riferimento al nucleo familiare ivi contenuto, sino a che non avviene la costituzione di tale nucleo, la norma consente a ciascun possessore di immobile che vi risieda anagraficamente e dimori abitualmente, di fruire pacificamente dell'esenzione IMU sull'abitazione principale, anche se unito in una convivenza di fatto: i partner in tal caso avranno diritto a una doppia esenzione, perché ciascuno di questi potrà considerare il rispettivo immobile come abitazione familiare”*.

Invece, il matrimonio o l'unione civile determina *“l'effetto di precludere la possibilità di mantenere la doppia esenzione anche quando effettive esigenze, come possono essere in particolare quelle lavorative, impongano la scelta di residenze anagrafiche e dimore abituali differenti”*.

Addirittura, *“il suddetto riferimento al nucleo familiare è interpretato nel senso di precludere addirittura ogni esenzione ai coniugi che abbiano stabilito la residenza anagrafica in due abitazioni site in comuni diversi; secondo questa interpretazione, in tal caso, infatti, nessuno dei loro immobili potrà essere considerato abitazione principale e beneficiare dell'esenzione”*.

L'evoluzione normativa

I giudici costituzionali ripercorrono l'iter normativo, prendendo spunto dal D.Lgs.n.23/2011, dove nell'art.8 il riferimento al nucleo familiare non era presente nell'originaria disciplina dell'IMU, che subordinava il riconoscimento dell'esenzione per l'abitazione principale alla sussistenza del solo requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale del possessore dell'immobile: *“a questi veniva riconosciuto il diritto all'esenzione in termini oggettivi, del tutto a prescindere dal suo status soggettivo di coniugato. Ciò che rilevava, ai fini della identificazione della abitazione principale, era, infatti, che egli si trovasse a risiedere e dimorare abitualmente in un determinato immobile”*.

Il riferimento al nucleo familiare non era presente neanche nella successiva formulazione, con la quale *«è stata disposta l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU al 2012»*, ovvero l'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201 del 2011, come convertito in L.n.214/2011, dove l'agevolazione – consistente non più in un'esenzione, ma in una riduzione dell'aliquota – era riconosciuta, anche in questo caso, per l'immobile nel quale *«il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente»*.

Pertanto, sino a quel momento, se due persone unite in matrimonio avevano residenze e dimore abituali differenti, a ciascuna spettava l'agevolazione per l'abitazione principale.

Solo con l'art. 4, comma 5, lettera a), del D.L.2 marzo 2012, n. 16, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44, che è intervenuto su diversi aspetti della disciplina dell'IMU, è stata modificata la definizione di abitazione principale, introducendo, in particolare, il riferimento al nucleo familiare ai fini di individuare l'immobile destinatario dell'agevolazione.

In particolare, il comma 2 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011, come convertito, è stato così modificato e integrato: «*[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile*».

Tale disciplina è stata poi confermata dalla legge n. 147 del 2013, che ha reintrodotta la completa esenzione dell'abitazione principale dal 1° gennaio 2014 per tutte le categorie catastali abitative, tranne quelle cd. di lusso (A/1, A/8 e A/9), ed è stata quindi ribadita nel comma 741, lettera b), dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, all'interno della disciplina della cosiddetta "nuova IMU", divenuta sostanzialmente comprensiva anche del tributo sui servizi indivisibili (TASI).

La posizione della giurisprudenza

La nuova formulazione introdotta con il D.L. n. 16 del 2012, conv. con modif. nella L. 26 aprile 2012, n. 44, è stata interpretata in senso vieppiù restrittivo dalla giurisprudenza di legittimità, applicando il criterio «*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)*»; così Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 24 settembre 2020, n. 20130.

La Corte di cassazione, infatti, in una prima fase, disattendendo una diversa interpretazione inizialmente proposta dal Ministero dell'economia e delle finanze con la circolare n. 3/DF del 2012 (diretta a riconoscere, nel silenzio della norma, il beneficio per ciascuno degli immobili, ubicati in comuni diversi, adibiti a residenza e dimora), ha ritenuto che l'agevolazione spettasse per un solo immobile per nucleo familiare, non solo nel caso di immobili siti nel medesimo comune, ma anche in caso di immobili situati in comuni diversi; ciò a meno che non fosse fornita la prova della rottura dell'unità familiare. Infatti solo «*la frattura*» del rapporto di convivenza comporta «*una disgregazione del nucleo familiare e, conseguentemente, l'abitazione principale non potrà essere più identificata con la casa coniugale (vedi da ultimo: Cass., Sez. 5, n. 15439/2019)*» (Corte di cassazione, ordinanza n. 17408 del 2021).

La giurisprudenza di legittimità ha poi compiuto un ulteriore passaggio ed è giunta a negare ogni agevolazione ai coniugi che risiedono in comuni diversi, facendo leva sulla necessità della coabitazione abituale dell'intero nucleo familiare nel luogo di residenza

anagrafica della casa coniugale (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanze 19 febbraio 2020, n. 4170 e n. 4166 del 2020, poi confermate dall'ordinanza n. 17408 del 2021). Dunque, *«nel caso in cui due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l'abitazione principale ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all'agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della "abitazione principale" del suo nucleo familiare»* (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 17 gennaio 2022, n. 1199).

In pratica, si è ritenuto che per fruire del beneficio in riferimento a una determinata unità immobiliare sia necessario che *«tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma vi risiedano anche anagraficamente»* (Corte di cassazione, ordinanza n. 4166 del 2020; ribadita in ordinanze n. 17408 del 2021 e n. 4170 del 2020): l'esenzione è stata quindi subordinata alla contestuale residenza e dimora unitaria del contribuente e del suo nucleo familiare.

Il diritto vivente è pertanto giunto alla conclusione, prima anticipata, di negarne ogni riconoscimento nel caso contrario, *«in cui i componenti del nucleo familiare hanno stabilito la residenza in due distinti Comuni perché quello che consente di usufruire del beneficio fiscale è la sussistenza del doppio requisito della comunanza della residenza e della dimora abituale di tutto il nucleo familiare nell'immobile per il quale si chiede l'agevolazione»* (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 25 novembre 2021, n. 36676).

L'ulteriore intervento legislativo

In reazione a tale approdo della giurisprudenza di legittimità, giunto quindi a negare ogni esenzione sull'abitazione principale se un componente del nucleo familiare risiede in un comune diverso da quello del possessore dell'immobile, il legislatore è intervenuto con l'art. 5-decies, comma 1, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215. La relazione illustrativa all'emendamento governativo che ha introdotto tale disposizione espressamente precisa, infatti, l'intenzione di superare gli ultimi orientamenti della Corte di cassazione (sono citate le ordinanze della Corte di cassazione n. 4170 e n. 4166 del 2020).

L'art. 1, comma 741, lettera b), della legge n. 160 del 2019 è stato pertanto integrato prevedendo che: *«[n]el caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare»*.

L'interpretazione dell'evoluzione normativa

Dalla ricostruzione normativa operata emerge, per la Corte Costituzionale, che si è realizzato il passaggio dalla considerazione di una situazione meramente oggettiva (la

residenza e la dimora abituale del possessore dell'immobile, prescindendo dalla circostanza che si trattasse di soggetti singoli, coabitanti, coniugati o uniti civilmente) al rilievo dato a un elemento soggettivo (la relazione del possessore dell'immobile con il proprio nucleo familiare).

L'introduzione di questo elemento soggettivo si è risolta nella penalizzazione dei possessori di immobili che hanno costituito un nucleo familiare, *"i quali, se residenti in comuni diversi, si sono visti escludere dal regime agevolativo entrambi gli immobili che invece sarebbero stati candidati a fruirla con la originaria formulazione prevista nel d.lgs. n. 23 del 2011"*.

**La fondatezza
della questione
sollevata
rispetto all'art.3
della
costituzione**

Per i giudici *paladini* della Costituzione è fondata la questione sollevata con riferimento all'art. 3 della Cost.

Premesso che siamo in presenza di una agevolazione non strutturale, ma in senso proprio, riconducibile a una scelta rimessa alla discrezionalità del legislatore, tuttavia, viene direttamente in rilievo il contrasto della norma censurata con il principio costituzionale di cui all'art.3, della Cost. e solo indirettamente il tema dell'estensione di un'agevolazione a soggetti esclusi.

"In altri termini, nonostante una eadem ratio sia comunque identificabile nelle varie situazioni in comparazione – perché se la logica dell'esenzione dall'IMU è quella di riferire il beneficio fiscale all'abitazione in cui il possessore dell'immobile ha stabilito la residenza e la dimora abituale, dovrebbe risultare irrilevante, al realizzarsi di quella duplice condizione, il suo essere coniugato, separato o divorziato, componente di una unione civile, convivente o singolo –, la questione non è direttamente rivolta a estendere l'esenzione, quanto piuttosto a rimuovere degli elementi di contrasto con i suddetti principi costituzionali quando tali status in sostanza vengono, attraverso il riferimento al nucleo familiare, invece assunti per negare il diritto al beneficio".

Infatti, in un contesto come quello attuale, *"è sempre meno rara l'ipotesi che persone unite in matrimonio o unione civile concordino di vivere in luoghi diversi, ricongiungendosi periodicamente, ad esempio nel fine settimana, rimanendo nell'ambito di una comunione materiale e spirituale"*.

In tal caso, *"ai fini del riconoscimento dell'esenzione dell'abitazione principale, non ritenere sufficiente la residenza e – si noti bene – la dimora abituale in un determinato immobile (cioè un dato facilmente accertabile, come si preciserà di seguito, attraverso i dovuti controlli) determina una evidente discriminazione rispetto a chi, in quanto singolo o convivente di fatto, si vede riconosciuto il suddetto beneficio al semplice sussistere del doppio contestuale requisito della residenza e della dimora abituale nell'immobile di cui sia possessore"*.

Non vi è ragionevole motivo per discriminare tali situazioni: non può, infatti, essere evocato l'obbligo di coabitazione stabilito per i coniugi dall'art. 143 del codice civile, dal

momento che una determinazione consensuale o una giusta causa non impediscono loro, indiscussa l'affectio coniugalis, di stabilire residenze disgiunte (ex plurimis, Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 28 gennaio 2021, n. 1785). Né a tale possibilità si oppongono le norme sulla "residenza familiare" dei coniugi (art. 144 cod. civ.) o "comune" degli uniti civilmente (art. 1, comma 12, della legge 20 maggio 2016, n. 76).

Inoltre, il secondo comma dell'art. 45 cod. civ., contemplando l'ipotesi di residenze disgiunte, conferma la possibilità per i genitori di avere una propria residenza personale. Nella norma censurata, invece, *"attraverso il riferimento al nucleo familiare, tale ipotesi finisce per determinare il venir meno del beneficio, deteriorando così, in senso discriminatorio, la logica che consente al singolo o ai conviventi di fatto di godere pro capite delle esenzioni per i rispettivi immobili dove si realizza il requisito della dimora e della residenza abituale"*.

A difesa della struttura della norma censurata nemmeno può essere invocata una giustificazione in termini antielusivi, motivata sul rischio che le cd. *secondo case* vengano iscritte come abitazioni principali – rischio peraltro esistente anche per i conviventi di fatto – atteso che i comuni dispongono di efficaci strumenti per controllare la veridicità delle dichiarazioni, *"tra cui, in base a quanto previsto dall'art. 2, comma 10, lettera c), punto 2, del d.lgs. n. 23 del 2011, anche l'accesso ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio; elementi dai quali si può riscontrare l'esistenza o meno di una dimora abituale"*.

In conclusione, la norma censurata, disciplinando situazioni omogenee *«in modo ingiustificatamente diverso»*, si dimostra in contrasto con il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Cost. nella parte in cui introduce il riferimento al nucleo familiare nel definire l'abitazione principale.

La fondatezza della questione sollevata rispetto all'art.31 della costituzione

Altresì fondata è la censura riferita all'art. 31 della Cost. secondo cui *«[L]a Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose»*.

L'art. 31 della Cost. *"suggerisce ma non impone trattamenti, anche fiscali, a favore della famiglia; li giustifica, quindi, ove introdotti dal legislatore; senz'altro si oppone, in ogni caso, a quelli che si risolvono in una penalizzazione della famiglia"*.

Di qui la violazione anche dell'art. 31 della Cost. da parte della norma censurata, in quanto ricollega l'abitazione principale alla contestuale residenza anagrafica e dimora abituale del possessore e del nucleo familiare, secondo una logica che, come si è visto, ha condotto il diritto vivente a riconoscere il diritto all'esenzione IMU (o alla doppia esenzione) solo in caso di *«frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi»* e conseguente *«disgregazione del nucleo familiare»*.

**La fondatezza
della questione
sollevata
rispetto all'art.53
della
costituzione**

Fondata, infine, è anche la censura relativa all'art. 53 della Cost. *„Avendo come presupposto il possesso, la proprietà o la titolarità di altro diritto reale in relazione a beni immobili, l'IMU riveste la natura di imposta reale e non ricade nell'ambito delle imposte di tipo personale, quali quelle sul reddito. Appare pertanto con ciò coerente il fatto che nella sua articolazione normativa rilevino elementi come la natura, la destinazione o lo stato dell'immobile, ma non le relazioni del soggetto con il nucleo familiare e, dunque, lo status personale del contribuente”.*

Le ragioni che spingono ad accogliere la censura formulata in relazione all'art. 53 della Cost. rafforzano l'illegittimità costituzionale in riferimento anche all'art. 3 della Cost.; infatti *«ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione»* (sentenza n. 10 del 2015).

**Brevi conclusioni
e riflessioni
pratiche**

Ai fini della qualifica dell'immobile come abitazione principale è necessario solo che il possessore dell'immobile vi abbia ivi stabilito la residenza anagrafica e la dimora abituale, senza rilievo alcuno per i componenti del nucleo familiare.

In pratica, entrambi i coniugi, possessori/proprietari ognuno di un immobile (sito nel medesimo Comune o in Comuni diversi) nel quale vi abbiano stabilito ciascuno la propria residenza anagrafica e dimora abituale, possono beneficiare dell'esenzione da IMU.

Se la sentenza della Corte Costituzionale apre le porte ai rimborsi¹ e interviene *a gamba tesa* sui contenziosi alimentati dai Comuni nel corso di questi anni, a seguito dell'interpretazione della norma da parte della Corte di Cassazione, va comunque rilevato che non trattasi di un riconoscimento automatico. Infatti, occorre provare – con gli stessi elementi indicati dalla Corte Costituzionale (dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili) - l'esistenza o meno di una dimora abituale.

Naturalmente, se i contribuenti intendono richiedere i rimborsi, ovvero in caso di silenzio/rifiuto rivolgersi al giudice, in forza di quanto espressamente previsto dall'art.6, della legge n.130/2022, che è intervenuto sull'art.7, del D.Lgs.n.546/92, aggiungendo, dopo il comma 5 il comm5-bis, ultimo capoverso², secondo cui *“Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”*, le istanze dovranno essere

1 L'art. 1, comma 164 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, dispone che il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione.

2 Il primo capoverso così recita: *“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.*

supportate dagli elementi indicati dalla stessa Corte Costituzionale, così da dimostrare la dimora abituale e non che trattasi di "seconda casa".

Viceversa, gli eventuali nuovi accertamenti da parte degli uffici comunali, tesi a rilevare le eventuali seconde case, per effetto di quanto previsto dall'art.6, della legge n.130/2022, che come detto è intervenuto sull'art.7, del D.Lgs.n.546/92, aggiungendo, dopo il comma 5 il comm5-bis, primo capoverso, secondo cui *"L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni"*, dovranno essere supportati in giudizio dalle prove, che a contrariis, saranno l'assenza di luce, acqua e gas (che sono sicuramente i dati maggiormente significativi per verificare se la casa è viva o meno).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti