

# Residenze coniugali “scisse” in Comuni diversi: esenzione IMU solo per un immobile

di Stefano Loconte (\*)

Una considerevole novità racchiusa nel “Decreto fiscale” (D.L. n. 146/2021) riguarda l’opzione da parte dei coniugi, con residenza stabilita in Comuni diversi, in relazione alla scelta dell’unità immobiliare sulla quale applicare l’esenzione dall’IMU prevista *ad hoc* per l’abitazione principale. L’obiettivo cardine del recente *corpus* normativo va ricercato nella risoluzione di diverse criticità interpretative originate dalla divergente sovrapposizione di orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, garantendo, in tal modo, il diritto di godere dell’esenzione IMU, seppur per un solo immobile, ai coniugi con residenza “scissa” in Comuni differenti.

## 1. Premessa

Il novello impianto normativo delineato dall’art. 5-*decies* del D.L. n. 146/2021 (c.d. Decreto fiscale), apportando apposite modifiche nonché integrazioni all’art. 1, comma 741, lett. b), della Legge n. 160/2019, sembra aver posto un freno all’annoso dibattito interpretativo relativo all’applicazione dell’esenzione IMU sull’abitazione principale nei casi in cui i coniugi, non legalmente separati, abbiano stabilito la residenza anagrafica e la dimora abituale in Comuni diversi.

In particolare, la *vexata quaestio*, scaturente sin dall’istituzione dell’IMU, riguardava l’esenzione impositiva ai fini dell’imposta locale che spettava esclusivamente nel caso in cui i **due coniugi non legalmente separati** avessero **“sdoppiato” le residenze anagrafiche** all’interno del perimetro dello **stesso Comune**. Nulla era disposto nell’opposto caso in cui la “scissione” di residenze avvenisse in immobili situati in **Comuni diversi**.

A fronte di tale marchiana lacuna normativa, nel tempo si sono contraddistinti due orientamenti interpretativi radicalmente opposti: da un lato, quello del Ministero dell’Economia e delle Finanze, il quale ammette il riconoscimento dell’esenzione IMU per l’abitazione principale nei casi di spaccettamenti dei nuclei familiari in Comuni diversi, dovuti ad esigenze lavorative; dall’altro, il recente orientamento della Corte di cassazione, che è giunto a negare la spettanza dell’agevolazione nell’ipotesi di residenze “disgiunte” dei coniugi non legalmente separati.

Tali restrittive argomentazioni di legittimità non appaiono per nulla condivisibili, in considerazione della circostanza che emerge una manifesta **disparità di trattamento** tra i coniugi che hanno stabilito una diversa residenza nello stesso Comune, per i quali spetta l’esenzione per un solo immobile, e quelli che, di contro, hanno stabilito la residenza in Comuni diversi, per i quali non spetta in nessun caso l’esenzione.

(\*) Professore Straordinario di Diritto Tributario presso l’Università degli Studi LUM e Avvocato.

La disparità di trattamento cagionata dal sopramenzionato orientamento giurisprudenziale sembra, come detto, essere stata risolta dal legislatore con il recente impianto normativo, ma tale delicata questione resta ancora foriera di diversi dubbi interpretativi.

Si pensi, nello sciame delle svariate questioni interpretative non risolte dal legislatore, ai possibili risvolti processuali circa il **carattere retroattivo** o meno della norma o ancora ai diversi nonché possibili sbocchi normativi in relazione all'estensione della norma alle **coppie di fatto**, per poi, da ultimo, giungere alla non agevolmente dimostrabile disciplina dell'**onere della prova** posta sia in capo ai Comuni che ai contribuenti.

## 2. Concetto di abitazione principale ai fini IMU

In via preliminare, è necessario porre il *focus* sul concetto di abitazione principale ai fini IMU. In particolare, in virtù di quanto statuito dall'art. 1, comma 740, Legge n. 160/2019, che riprende sostanzialmente senza rilevanti modifiche quanto già contenuto nell'apparato normativo istitutivo dell'IMU, ovvero l'art. 13 del D.L. n. 201/2011, "il presupposto dell'imposta è il **possessione dei beni immobili**. Il possesso dell'abitazione principale o assimilata (...) non costituisce presupposto dell'imposta, salvo che si tratti di un'unità abitativa". Inoltre, prosegue la norma, "per 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".

Dal tenore letterale della suddetta disposizione normativa, emerge con evidenza che, al fine di ricadere nell'alveo dell'esenzione IMU, non è condizione preponderante esclusivamente il requisito del possesso dell'abitazione in cui si dimora abitualmente, ma, di contro, costituiscono condizioni necessarie, da un lato, la **residenza anagrafica del contribuente** nell'immobile oggetto della misura agevolativa e, dall'altro, la **residenza e la dimora abituale** anche da parte dei componenti che costituiscono il suo **nucleo familiare**.

Pertanto, al fine di qualificare un immobile come abitazione principale ai fini IMU, è condizione predominante che il suo possessore e il

suo nucleo familiare soddisfino, in modo congiunto, i seguenti **requisiti**: i) uno **fattuale**, ovvero la dimora abituale; e ii) l'altro essenzialmente **formale**, ossia la residenza anagrafica, dipendente dall'iscrizione in un pubblico registro (1).

Differentemente dal requisito formale della **residenza anagrafica**, il cui accertamento risulta maggiormente intuitivo, essendo sufficiente la certificazione di residenza appositamente rilasciata dal Comune, la dimostrazione del requisito fattuale della **dimora abituale** richiede, in aggiunta, ulteriori accertamenti, in considerazione della circostanza che è necessario fornire la prova che il contribuente dimori abitualmente nell'immobile, prova dimostrabile anche mediante la verifica concernente la documentazione relativa al consumo delle utenze (2).

Dalla disamina della *ratio* normativa, la dicotomia concettuale rappresentata dai concetti di "residenza anagrafica" e di "dimora abituale" richiede un'ulteriore riflessione e va letta in combinato disposto con la specifica finalità antielusiva messa a punto dal legislatore. Infatti, a ben vedere, in virtù del fatto che il concetto di abitazione principale si concretizza esclusivamente nel caso in cui si tratti di un'unità immobiliare nella quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorino abitualmente e risiedano anagraficamente, è lapalissiano che il legislatore tributario abbia voluto negare la qualificazione in termini di abitazione principale:

- i) sia all'unità immobiliare nella quale il **possessore risieda anagraficamente, ma non vi stabilisca la dimora abituale**;
- ii) sia all'unità immobiliare nella quale il **possessore dimori abitualmente ma non risieda dal punto di vista anagrafico** (3).

Pertanto, in considerazione dell'utilizzo da parte del legislatore della congiunzione "e", appositamente adottata al fine di far combaciare i concetti di "residenza anagrafica" e "dimora abituale", emerge con evidenza che, nel caso in cui manchi o venga meno uno dei citati requisiti, l'unità immobiliare non può qualificarsi come abitazione principale e, di conseguenza, non è possibile rientrare nel solco della misura agevolativa in questione.

(1) F. Benini, "Le novità introdotte in materia di esenzione IMU per i coniugi con residenze in Comuni diversi", in *Consulenza immobiliare*, n. 39/2022.

(2) In tal senso, si è espressa la Corte di cassazione mediante la sentenza Cass., 20 luglio 2021, n. 20686.

(3) A. Busani, *Il manuale dell'IMU*, IPSOA, 2012, pag. 357.

### 3. Impianto normativo antecedente alle modifiche apportate dal Decreto fiscale

Come premesso, l'art. 5-*decies* del D.L. n. 146/2021, nel modificare la suddetta definizione di abitazione principale ai fini IMU, ha esteso ad **un solo immobile** l'esenzione impositiva, uniformando il trattamento IMU previsto per le casistiche di "spacchettamento" delle residenze del nucleo familiare, a prescindere dal fatto che gli immobili si trovino nello stesso Comune o in Comuni differenti.

Quest'ultimo inciso risulta di primaria rilevanza, tenuto conto della circostanza che, mediante il suddetto mutamento normativo, come si vedrà nel prosieguo, viene risolta la spigolosa questione che, in passato, era sorta in relazione alla possibilità di invocare o meno l'agevolazione in caso di **separazione delle residenze dei coniugi in Comuni diversi**.

In particolare, la suddetta questione afferiva alla diatriba interpretativa che ha visto contrapporsi, da un lato, i contribuenti ed il Dipartimento delle Finanze e, dall'altro, i Comuni e l'orientamento prevalente in seno alla giurisprudenza di legittimità.

Volendo ricapitolare i termini del dilemma interpretativo, il testo previgente del secondo periodo del comma 741, lett. b) dell'art. 1 della Legge n. 160/2019 riconosceva, ai componenti di un medesimo nucleo familiare con dimora abituale e residenza anagrafica stabilite in immobili diversi ubicati nel medesimo Comune, la possibilità di beneficiare dell'agevolazione in questione per un solo immobile, nulla contemplando con specifico riferimento alla diversa casistica in cui lo sdoppiamento di residenza avveniva in Comuni diversi (4).

Pertanto, stante il tenore letterale della disposizione normativa *ante* modifiche, non è configurabile esclusivamente la situazione in cui due coniugi, avendo una casa di proprietà per ciascuno nello stesso Comune, "sdoppino" la famiglia, stabilendo la loro residenza e la loro dimora in **immobili diversi situati nello stesso territorio comunale** in modo tale da doppiare,

conseguentemente, il trattamento agevolativo riservato alla abitazione principale.

In considerazione del fatto che l'immobile deve essere utilizzato come **abitazione principale** non solo dal soggetto passivo, ma anche dal suo **nucleo familiare**, sono lampanti le problematiche che, di fatto, hanno ingenerato, con il passare del tempo, un vero e proprio cortocircuito interpretativo, in ordine, per l'appunto, al preciso momento in cui i membri dello stesso nucleo familiare stabiliscano la residenza in immobili situati in Comuni diversi, dato che sia la Legge di bilancio 2020 che l'originaria disciplina IMU nulla hanno previsto al riguardo.

Tale evidente lacuna normativa non è rimasta scevra di chiarimenti circa la rilevante questione interpretativa. Infatti, come premesso, il Ministero delle Finanze, mediante la circolare n. 3/DF/2012 del 18 maggio 2012, ha preso posizione su tale delicato tema, irto di ostacoli, precisando che, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nello stesso Comune, le **agevolazioni** per l'abitazione principale e per le relative pertinenze, in relazione al nucleo familiare, si applicano per **un solo immobile**.

Non solo. In sintonia con la soluzione interpretativa adoperata dal MEF, il legislatore non ha stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in **Comuni diversi** e, pertanto, l'esenzione si applica per **entrambi gli immobili** (5).

Orbene, l'interpretazione fornita dal MEF ha prestato il fianco a svariate critiche e non è stata avallata dalla prassi di molti Comuni, che, di contro, hanno da tempo iniziato a cavalcare l'onda accertatrice sulla base delle argomentazioni oramai cristallizzatesi in seno all'orientamento maggioritario di legittimità.

In particolare, il folto panorama costituito dalle sentenze di legittimità su tale spinoso "scontro" interpretativo ha essenzialmente un denominatore comune: viene negata l'esenzione IMU nella totalità dei casi di residenze separate dei co-

(4) In particolare, si legge testualmente che "per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del 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".

(5) In particolare, a detta del MEF, la limitazione dell'esenzione ai fini IMU per un solo immobile, prevista in caso di dimore diverse dei coniugi residenti nello stesso Comune, non rientrava tra i piani del legislatore "nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in Comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in altro Comune, ad esempio, per esigenze lavorative".

niugi, essendo predominante che nell'unità interessata sussista sia la **residenza** che la **dimora abituale dell'intero nucleo familiare** (6).

Invero, la Suprema Corte, già con la sentenza del 15 giugno 2010, n. 14339, ha scrutinato che l'esenzione dell'imposta prevista per l'abitazione principale non trova applicazione se i **familiari** del contribuente risiedono in un **altro immobile**. Ciò poiché le agevolazioni fiscali hanno natura eccezionale e impongono di effettuare un'interpretazione rigorosa e tassativa in deroga al principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 della Costituzione (7).

In definitiva, secondo i giudici di Piazza Cavour, il nocciolo della normativa risiede nella delimitazione del fenomeno elusivo riconducibile alla c.d. fittizia **double residence** dei due coniugi in immobili diversi, con la sola "aspirazione" di beneficiare delle agevolazioni previste dall'ordinamento giuridico, in assenza di valide ragioni economiche.

Sulla scorta dell'approccio ermeneutico espresso dalla Corte di cassazione, il contribuente che dimora abitualmente in uno specifico Comune italiano non ha (ingiustificatamente) il diritto di beneficiare dell'esenzione contemplata per l'abitazione principale, allorquando la **moglie** e i **fi-**

**gli** vivano in un **altro Comune**, rimanendo salva la possibilità di fornire la prova della separazione coniugale.

In buona sostanza, il trattamento fiscale proprio dell'abitazione principale impone di tener conto non già della sola dimora del contribuente ma di tutto il nucleo familiare, facendo sì che l'abitazione principale è solo quella dove il contribuente vive con la sua famiglia (8).

Ebbene, logico corollario del suddetto scenario interpretativo, condiviso sino ad oggi dalla prevalente giurisprudenza di legittimità, è che, non sussistendo in capo a nessuno dei due coniugi il doppio requisito per l'esenzione IMU (residenza e dimora abituale), entrambi dovrebbero pagare **l'imposta su entrambi gli immobili**. Ed infatti, proprio tale orientamento costituisce, come detto, l'architettura portante della *escalation* accertatrice, utilizzata dagli enti comunali, volta al recupero della correlativa imposta locale.

In tale contesto, giova ribadire che, eccezionalmente, la Suprema Corte di cassazione ha riconosciuto la possibilità, ai coniugi con residenza diversa, di godere entrambi dell'**esenzione IMU** sulla prima casa. Ciò succede nelle ipotesi in cui si sia verificata non solo la **separazione** o il **divorzio**, ma anche in presenza di una "**frattu-**

(6) In tale contesto, preme rilevare che la Cassazione ha esaminato la questione dapprima in relazione alla normativa sull'ICI, pervenendo alla conclusione di negare la possibilità di applicare l'agevolazione al nucleo familiare in cui i coniugi hanno residenza in Comuni diversi.

(7) Nel dettaglio, gli Ermellini hanno scrutinato che "Il concetto di 'abitazione principale' considerato dalla norma - tenuto conto della identità della *ratio* ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di 'residenza della famiglia' desumibile dall'art. 144 c.c., comma 1, (testo sostituito dalla Legge 19 maggio 1975, n. 151, art. 26: 'i coniugi concordano tra loro l'indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa') per cui è del tutto legittima l'applicazione al primo dell'elaborazione giurisprudenziale propria della norma codicistica, in particolare del principio per il quale (...) per 'residenza della famiglia' - da tenere distinta dai luoghi di 'eventuali domicili fissati altrove ai sensi dell'art. 45 c.c.' - deve intendersi il 'luogo' ('in relazione al quale', in particolare, 'deve realizzarsi, con gli adattamenti resi necessari dalle esigenze lavorative di ciascun coniuga, l'obbligo di convivenza posto dall'art. 143 c.c.') di 'ubicazione della casa coniugale' perché questo luogo 'individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia', 'salvo che' (si aggiunge opportunamente) 'tale presunzione sia superata dalla prova' che lo 'dello spostamento ... della propria dimora abituale' sia stata causata dal 'verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza'".

(8) Tale orientamento ha trovato riscontro in svariate pronunce della Suprema Corte di cassazione. Per completezza espositiva, si segnalano i principi di diritto statuiti dai giudici di legittimità: i) Cass., ordinanza del 21 giugno 2017, n. 15444:

"Un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari"; ii) Cass., ordinanza del 17 maggio 2018, n. 12050: "occorre che contribuente provi che l'abitazione costituisce dimora abituale non solo propria, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione ove tale requisito sia riscontrabile solo per il medesimo. (In applicazione di tale principio gli Ermellini hanno confermato la sentenza impugnata, che aveva escluso la detrazione sulla base dell'accertamento che l'immobile costituisce dimora abituale del solo ricorrente e non della di lui moglie). Infatti, per il sorgere del diritto alla detrazione non è sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell'unità immobiliare se il coniuge, non separato legalmente, dimori altrove"; iii) Cass., ordinanza del 22 novembre 2019, n. 5314: "un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca dimora abituale non solo nel ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari"; iv) Cass., ordinanza del 19 febbraio 2020, nn. 4166 e 4170: "l'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Ciò comporta la necessità che in riferimento alla stessa unità immobiliare tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare dimorino ivi stabilmente e vi risiedano anagraficamente".

**ra del rapporto di convivenza**” che fa venire meno la sussistenza della presunzione di coincidenza tra casa coniugale e abitazione principale, nonché l'unicità del nucleo familiare (9).

Tralasciando il suddetto isolato orientamento di legittimità che ha dato il via ad un timido *revirement* giurisprudenziale, la stazionaria linea dura tracciata dalla Suprema Corte di cassazione, a parere di chi scrive, origina una tangibile **disparità di trattamento** rispetto alla condizione rappresentata dalle due residenze endocomunali, in relazione alla quale viene garantita l'esenzione per una delle due unità abitative. Da quanto argomentato, è indiscutibile che i soggetti in maggior misura trafitti dall'orientamento maggioritario di legittimità siano proprio quelli che, al verificarsi di qualsiasi evento che abbia reso non possibile la convivenza (esigenze lavorative o familiari), siano “obbligati” a dover disgiungere le residenze in Comuni diversi (10).

In quest'ottica, la Commissione tributaria provinciale di Napoli (11), mediante l'ordinanza di rimessione n. 3 del 22 novembre 2021, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011 “nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'imposta per l'abitazione adibita a dimora principale del nucleo familiare nel caso in cui uno dei suoi componenti sia residente anagraficamente e dimori in un immobile ubicato in altro Comune, per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, anche in relazione agli artt. 1, 29, 31, 35 e 47 della Costituzione”.

In particolare, ad avviso dei giudici partenopei, la disposizione normativa in oggetto, configurandosi come **causa ostativa** alla misura premiale dell'esenzione IMU allorché i requisiti della residenza anagrafica e della dimora abituale di un componente del nucleo familiare

siano “allocati” in altro Comune, comporterebbe una palese violazione di svariati capisaldi costituzionali, ovvero il principio di ragionevolezza (art. 3 della Carta costituzionale) (12) ed il principio di capacità contributiva (art. 53 della Costituzione) (13) (14).

In sintonia con le statuizioni racchiuse nelle motivazioni addotte dai giudici di prime cure napoletani, il diritto all'**esenzione IMU**, al fine di non assumere carattere discriminatorio, dovrebbe trovare applicazione con specifico riferimento ad **un unico immobile** sia nel caso in cui il nucleo familiare sia dislocato in più immobili dello stesso Comune (fattispecie espressamente prevista dalla disposizione *ratione temporis*) sia nel caso in cui un componente del nucleo familiare risieda in un Comune diverso (15).

#### 4. Novella introdotta dal Decreto fiscale

In tale contesto, nell'attesa di appurare la posizione che assumerà la Consulta in ordine alle svariate ordinanze di rimessione di legittimità costituzionale provenienti dai diversi Collegi tributari, si colloca la novella normativa introdotta dal “Decreto fiscale”, avente la finalità di fare chiarezza normativa circa la sopra sviscerata controversa questione relativa all'esenzione IMU per l'abitazione principale e relative pertinenze, che, come detto, ha dato il via ad una vera e propria diatriba interpretativa.

Come premesso, il novello art. 5-*decies*, modificando il comma 741, lett. b) dell'art. 1 della Legge n. 160/2019, stabilisce che, se i componenti del nucleo familiare risiedono in immobili diversi, l'esclusione dall'assoggettamento al tributo trova applicazione esclusivamente ad uno di

(9) *Ex multis*, Cass., ordinanza del 7 luglio 2019, n. 15439; Cass., sentenza del 3 novembre 2020, n. 24294; Cass., ordinanza del 13 gennaio 2022, n. 893.

(10) L. Lovecchio, “Il MEF esclude le sanzioni per la mancata scelta in dichiarazione dell'abitazione principale esente IMU”, in *il fisco*, n. 9/2022, pag. 845.

(11) In tal senso, si è espressa anche la Commissione tributaria regionale per la Liguria mediante l'ordinanza n. 297/2020.

(12) Nel dettaglio, a detta della Suprema Corte di cassazione, “la disparità fondata su un neutro dato geografico, quale l'ubicazione territoriale di un componente del nucleo familiare in un Comune piuttosto che in un altro, è irragionevole, ingiustificata, contraddittoria ed incoerente con lo scopo agevolativo perseguito dal legislatore. È illogico che, a parità di situazione sostanziale (nucleo familiare di cui uno dei componenti abbia diversa residenza anagrafica e dimora), l'agevolazione spetti, per espressa previsione di legge, nel caso in cui la diversa residenza sia endocomunale, e non competa affatto nel caso in cui essa sia *extra-comunale*”.

(13) La norma violerebbe apertamente anche il principio di capacità contributiva, che postula “quale coesistente corollario, l'uguaglianza sostanziale dei destinatari delle prescrizioni tributarie, se è vero che ‘a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale’ (Corte costituzionale n. 120 del 1972). (...) La norma della cui legittimità si dubita ha irragionevolmente differenziato i soggetti esentati dal pagamento dell'IMU non già in forza di differenti capacità contributive, bensì in forza di un elemento esogeno e privo di rilevanza fiscale quale l'ubicazione territoriale dell'immobile e di un componente del nucleo familiare”.

(14) F. Benini, “Le novità introdotte in materia di esenzione IMU per i coniugi con residenze in Comuni diversi”, in *Consulenza immobiliare*, n. 39/2022.

(15) E. De Mita, “Abitazione principale, non può essere negata un'esenzione a famiglia”, in *NTPlusFisco* del 7 febbraio 2022.

essi, a scelta degli stessi membri del nucleo familiare.

In buona sostanza, con l'introduzione del suddetto scheletro normativo, il legislatore ha sancito che, nella circostanza in cui i componenti dello stesso nucleo familiare risiedano in **abitazioni diverse**, possono fruire della misura agevolativa IMU esclusivamente per un solo immobile, configurandosi una totale situazione di **equivalenza** tra il caso in cui gli immobili siano ubicati nello **stesso Comune** che in **Comuni differenti**.

L'obiettivo cardine prefissato dal legislatore risiede, almeno apparentemente, nella circostanza di superare, da un lato, l'interpretazione del MEF, resa mediante la circolare n. 3/DF/2012, che aveva ritenuto ammissibile il riconoscimento della doppia esenzione in caso di residenze diverse tra i coniugi - posto che "Il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in Comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro Comune, ad esempio, per esigenze lavorative" - e, dall'altro, i severi orientamenti di legittimità sopra analizzati.

### 5. Considerazioni conclusive

È stato appena rilevato che l'impianto normativo recentemente introdotto "sembra", quanto meno velatamente, aver appianato il nutrito dissidio interpretativo che costituisce il fulcro di un annoso "scontro" che, al fine di ricercare un durevole equilibrio tra assetti fiscali da garantire ed elusioni normative da contrastare, vede come protagonisti o meglio antagonisti, da un lato, i contribuenti ed il MEF e, dall'altro, i Comuni e la Suprema Corte di cassazione.

In tal senso, la novella legislativa ha sicuramente avuto il pregio di aver tentato di ricercare il suddetto bilanciamento, ma molteplici sono i dubbi ancora da fugare.

In primo luogo, si pone la questione circa il **carattere retroattivo** o meno della disposizione normativa in questione. Sul punto, preme rilevare che, nel corso di un incontro con la stampa specializzata tenutosi il 27 gennaio 2022, il MEF ha affermato che la norma non assume natura retroattiva. Ebbene, in tale prospettiva, atteso che la discrasia tra la situazione di due coniugi che hanno diversa residenza endocomunale, cui la norma attribuisce una agevolazione IMU, e quella di due coniugi che hanno, di contro, residenza anagrafica in Comuni diversi era oramai da tempo macroscopica agli occhi di tutti, la posizione ministeriale si pone in aperto

**contrasto con l'obiettivo principe della norma**, che risiede nel lodevole tentativo di porre fine alla tanto discussa disputa interpretativa - originante diseguaglianze e disparità di trattamento tra immobili situati nello stesso Comune o in Comuni diversi - che ha assistito allo stratificarsi di un *overruling* decisionale proprio ad opera delle Corti di merito, le quali hanno portato a decisioni non certamente univoche, ma, di contro, diametralmente opposte.

Non può a questo punto non evidenziarsi che, attesa la penuria normativa circa tale rilevante questione, si ritiene ancor più dirimente l'intervento chiarificatore da parte della **Corte costituzionale**, invocato, come sopra argomentato, da diverse ordinanze di rimessione, intervento che potrebbe cambiare le carte in tavola, originando un cambio di rotta nella giurisprudenza di legittimità, seguito da numerose **istanze di rimborso** rivolte agli enti comunali.

Procedendo in questa direzione, allorquando, invece, dovessero essere avallate le granitiche argomentazioni di legittimità circa il pagamento dell'IMU di entrambi i coniugi nel caso in cui non sussiste in capo a questi ultimi il doppio requisito per l'esenzione IMU (residenza anagrafica e dimora abituale), sempre con specifico riferimento alle situazioni pregresse all'entrata in vigore della recente struttura normativa ed ai giudizi attualmente pendenti, il contribuente potrebbe ben ricorrere all'**inapplicabilità delle sanzioni**, invocando il principio dell'obiettivo incertezza della norma tributaria sancito dall'art. 10, comma 3, Legge n. 212/2000.

Non solo. Una più convincente premura legislativa avrebbe potuto coinvolgere la **nozione di nucleo familiare**, appurato che oggi la rappresentazione di famiglia si discosta dalla "famiglia nucleare" (composta dai due coniugi e dai figli), essendo un concetto, attualmente, molto dilatato ed in costante evoluzione rispetto al passato e, pertanto, è lecito chiedersi se il novello intervento fiscale, che fa espressamente riferimento ai coniugi, possa coinvolgere a macchia d'olio anche le **coppie di fatto**, la cui mancata inclusione striderebbe fortemente con il concetto di famiglia "dinamica", comportando una sperequata discriminazione fiscale con i coniugi non legalmente separati. È evidente che sul punto si attendono delucidazioni da parte del MEF o dell'Agenzia delle entrate.

Soffermando il *focus* sulla disciplina dell'**onere della prova**, nulla viene sancito dal novello catalogo normativo in ordine agli eventuali elementi che il contribuente possa produrre per superare il requisito formale della residenza anagrafica e, quindi, fornire la prova della sua dimora abituale nel diverso immobile. Ancora,

sintonizzato sullo stesso canale di imperante incertezza, sembra essere anche il ***modus operandi accertativo*** messo a punto dai Comuni, ovvero non si rinviene nella norma quali siano i presupposti in virtù dei quali l'ente comunale debba verificare se i coniugi, residenti in Comuni diversi, abbiano provveduto o meno a versare

l'imposta sull'immobile ubicato nell'altro Comune.

Dal quadro sopra delineato, risulta necessario sciogliere quanto prima le suddette perplessità interpretative, al fine di evitare che tale apprezzabile intervento legislativo si traduca in una vera e propria aporia normativa.