

Esenzione IMU dell'abitazione principale ai coniugi con residenze in Comuni diversi: possibili scenari della prossima soluzione

di Luigi Lovecchio (*)

Non è mai semplice prevedere gli esiti dell'esame della Corte costituzionale. Ciò è vero anche e soprattutto nel caso dell'ordinanza n. 94/2022, mediante la quale Corte costituzionale - evento più unico che raro - ha sollevato davanti a sé la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011, nella parte in cui condiziona l'esenzione IMU dell'abitazione principale alla residenza anagrafica e dimora abituale, non solo del possessore, ma del suo intero nucleo familiare. Qualora fosse valorizzato come criterio dirimente la disparità rispetto alle coppie di fatto e, con esso, la necessità di promuovere e tutelare il vincolo coniugale, è evidente che la conclusione dovrebbe essere quella di consentire sempre e comunque lo sdoppiamento delle residenze, quantomeno in Comuni diversi, assumendo che la limitazione ad un solo immobile nell'ipotesi delle due case ubicate nello stesso Comune possa essere giustificata da ragioni "antielusive". Ma se così fosse, è chiaro che i riflessi della pronuncia sarebbero dirompenti, poiché finirebbero per travolgere anche l'attuale assetto legislativo, che pone la medesima limitazione anche nella fattispecie dei Comuni differenti.

1. Premessa

Si avvia all'epilogo la questione dell'**esenzione IMU dell'abitazione principale**, in presenza di **residenze disgiunte dei coniugi in Comuni diversi**: con l'ordinanza n. 94/2022, emessa nel corso del giudizio promosso dall'ordinanza di remissione pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli, la Corte costituzionale - evento più unico che raro - ha sollevato davanti a sé la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011, nella parte in cui condiziona l'esenzione IMU dell'abitazione principale alla residenza anagrafica e **dimora abituale** non solo del possessore ma del suo **intero nucleo familiare**.

È del tutto evidente come una simile iniziativa preluda ad una **declaratoria di illegittimità** della norma in epigrafe, *in parte qua*, che potrebbe condurre alla eliminazione di qualsiasi limitazione alla **duplicazione dell'esenzione**, fermo restando ovviamente il potere di contrasto alle condotte simulatorie. È peraltro verosimile ritenere che la prossima sentenza della Consulta comporti indirettamente il travolgimento anche della disciplina ICI, con effetto, ovviamente, sugli eventuali **giudizi ancora pendenti**. L'effetto annuncio è stato comunque importante, se solo si pensa che con la risposta n. 5-07902 del 20 aprile 2022 ad **interrogazione parlamentare** il MEF ha espressamente invitato i Comuni alla cautela nell'emissione degli atti di accertamento che, sebbene allo stato formalmente legittimi, ben potrebbero essere caducati

(*) Docente a contratto di Diritto tributario avanzato presso l'Università Roma Tre e Dottore commercialista in Bari.

dalla più che probabile “sanzione” di incostituzionalità in arrivo.

Va da ultimo segnalato come sia l'ordinanza della Consulta che la risposta del MEF escludano la portata interpretativa della novella recata nel D.L. n. 146/2021, che ha come noto sostituito l'art. 1, comma 741, Legge n. 160/2019, ponendo sullo stesso piano le **doppie residenze dei coniugi nello stesso Comune** rispetto a quelle in **Comuni diversi** (1), che pertanto deve ritenersi applicabile solo a decorrere dall'anno in corso. A questo punto, viene spontaneo chiedersi se la futura sentenza della Corte non possa produrre effetti anche sulla su citata norma innovativa, laddove dovesse essere valorizzato il criterio della disparità di trattamento a confronto del caso delle c.d. coppie di fatto.

2. Questione controversa

Senza volersi dilungare troppo su di un tema ripetutamente affrontato (2), si ricorda sinteticamente che il problema nasce in effetti già con l'ICI, in vigenza della quale la disciplina di riferimento (3) stabiliva l'**esenzione dell'abitazione principale**, definendola come l'unità immobiliare in cui il possessore e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente o, in caso di dimora abituale in un immobile diverso da quello di residenza, l'unità immobiliare di dimora abituale, in questo caso, con prova a carico del contribuente.

Ebbene, a cospetto di tale previsione, la Corte di cassazione, in plurime sentenze (4), ha avuto modo di rilevare come l'esonero fosse subordinato alla residenza o **dimora unitaria del contribuente e del suo nucleo familiare**, giungendo così alla conclusione che, in assenza di tale **unicità di “convivenza”**, l'agevolazione non fosse riconoscibile a nessuna delle due case. Con l'entrata in vigore dell'IMU, l'art. 13, D.L. n. 201/2011, ha parzialmente modificato la nozione di abitazione principale, disponendo in particolare: a) la necessaria **compresenza della residenza anagrafica e della dimora abituale**; b) la spettanza dell'agevolazione ad **un solo immobile**, nell'ipotesi di **residenze disgiunte dei coniugi** nell'ambito dello stesso Comune. È stata tuttavia conservata la prescrizione secondo cui i requisiti di legge della dimora e della residenza devono essere osservati, non solo dal con-

tribuente, ma anche dal suo nucleo familiare. Nulla era precisato in ordine alle residenze disgiunte in Comuni diversi.

Il seguito è noto: mentre il MEF ha dedotto dalla mancata regolamentazione delle **residenze disgiunte in Comuni** diversi la conclusione che, in tali ipotesi, l'esenzione potesse essere raddoppiata, la Corte di cassazione, con orientamento pressoché consolidato (5), ha invece ritenuto di tener ferme le acquisizioni raggiunte in ambito ICI, ribadendo che, in assenza di residenza e dimora dei due coniugi nella stessa unità immobiliare, l'esonero non compete a nessuno dei due.

Per risolvere la questione, il Decreto “Fisco-lavoro” (6) ha per l'appunto modificato il comma 741 della Legge n. 160/2019, ammettendo all'**esenzione una sola unità immobiliare**, a scelta dei coniugi, anche in caso di **residenze sdoppiate in Comuni diversi**.

3. Plurimi dubbi di legittimità valorizzati dalla Corte costituzionale

Il progressivo affermarsi dell'orientamento restrittivo della Cassazione ha indotto *medio tempore* numerose Commissioni tributarie ad interrogarsi sulla tenuta costituzionale di un simile assetto interpretativo. Tra queste, quella che ha fornito l'occasione dell'auto remissione da parte della Consulta è stata la Commissione tributaria provinciale di Napoli, i cui plurimi dubbi sulla compatibilità costituzionale della previsione di esonero sono stati sinteticamente ripresi dal giudice delle leggi, in diversi passaggi, con implicita adesione dell'estensore.

L'ordinanza prende le mosse dalla constatazione che la novella legislativa, di cui al sopra citato D.L. n. 146/2021, non incide sull'esame della questione proposta, in ragione della natura indubitabilmente innovativa della stessa. Quanto al merito del problema, del tutto correttamente si evidenzia come l'irragionevolezza della lettura propugnata dalla Corte di cassazione, in punto di compatibilità con il **principio di capacità contributiva**, emerga già *prima facie*, ove solo si consideri che l'inapplicabilità dell'esenzione non è condizionata dal titolo di possesso dell'immobile da parte di uno dei due coniugi, che ben potrebbe risiedere in una casa locata, e non di proprietà. Detto in altri termini, il vincolo

(1) Sul punto, si rinvia a 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.

(2) Tra gli ultimi interventi critici, si veda S. Loconte, “Residenze coniugali ‘scisse’ in Comuni diversi: esenzione IMU solo per un immobile”, in *il fisco*, n. 15/2022, pag. 1443.

(3) Combinato disposto dell'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 504/1992, e art. 1, comma 173, Legge n. 296/2006.

(4) A titolo meramente esemplificativo, si veda Cass. civ. n. 12050/2018.

(5) Tra le ultime, si veda Cass. civ. ord. n. 199/2022.

(6) D.L. n. 146/2021.

della “**indissolubilità della convivenza familiare**”, imposta dal giudice di vertice, è tale per cui anche nell’ipotesi in cui uno dei due coniugi abbia residenza in un immobile non posseduto, ma meramente detenuto, così che non potrebbe mai verificarsi la temuta duplicazione di esenzione, l’agevolazione dovrebbe comunque essere disconosciuta. E ciò, penalizzando una situazione di per sé espressiva, per l’appunto, di minore capacità contributiva, rispetto a quella connotata dalla titolarità di due unità immobiliari.

Vengono poi prese in rassegna le ulteriori argomentazioni, più volte segnalate anche da operatori e interpreti sulla stampa specializzata (7), e in particolare: i) la **disparità di trattamento** rispetto alla condizione di **sdoppiamento delle residenze nello stesso Comune**, in relazione alla quale è invece ammesso il riconoscimento di una esenzione; ii) la **disparità di trattamento** rispetto alle “**coppie di fatto**”, nonostante anche nelle unioni matrimoniali non possano affatto escludersi esigenze che portino a mantenere residenze separate tra i coniugi, così contravvenendo al principio di tutela e promozione della famiglia, *ex art.* 31 della Costituzione; iii) la non conformità al **principio di capacità contributiva**, posto che non è in alcun modo né dimostrato né dimostrabile che con il matrimonio si determini un potenziamento della capacità contributiva rispetto alla situazione dei singoli contribuenti. D’altro canto, la Corte concorda con i giudici partenopei nel ritenere improponibile una interpretazione costituzionalmente orientata dell’art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011, alla luce del diritto vivente, rappresentato dal granitico orientamento di legittimità che per l’appunto non consente letture differenti da quella contestata.

Da qui l’ordinanza di sospensione del giudizio attivato con la remissione della Commissione tributaria provinciale di Napoli, al fine di risolvere le questioni di legittimità autonomamente sollevate dalla Corte costituzionale, per sospetta violazione degli artt. 3, 31 e 53 della Costituzione.

Sia consentito a questo punto svolgere una ulteriore riflessione, a supporto delle palesi incongruenze cui dà luogo la previsione di legge contestata, ancor più nella inaccettabile lettura offerta dalla Corte di cassazione. Nelle discussioni insorte in materia è sempre stato trascurato l’impatto potenziale della **posizione dei figli**, sempre ai fini dell’applicazione della norma di esonero. Ed invero, la casistica di volta in volta

vagliata dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa ha sempre e solo riguardato le diverse residenze dei coniugi, con le conseguenze che sono state sopra riportate. Ma a ben vedere fino a quando i figli conservano la residenza anagrafica con i genitori, anch’essi sono parte del nucleo familiare, con l’effetto che, a stretto rigore, laddove questi non dovessero per le ragioni più disparate “dimorare” con i primi, l’esenzione non dovrebbe competere. Si pensi al caso, piuttosto diffuso, del figlio che è all’estero, magari per alcuni anni, a studiare o che vive in un altro Comune per tirocinio lavorativo. È chiaro che il requisito della dimora potrebbe prestarsi a valutazioni di fatto suscettibili di un certo margine di flessibilità, ma non può escludersi che, almeno in astratto, il problema potrebbe porsi.

Il punto di fondo è che, per contrastare comportamenti scorretti dei contribuenti, difficili da individuare, si è adottata una formulazione legislativa, di per sé, eccessivamente rigida. Se ad una base così problematica in partenza si somma una interpretazione giurisprudenziale quantomeno opinabile la conseguenza è una reazione di rigetto diffusa tra gli operatori che alla fine non può che sfociare davanti al giudice delle leggi.

L’eco dell’ordinanza si è peraltro subito diffusa a livello istituzionale, allorché il MEF ha dovuto fornire una **risposta ad interrogazione parlamentare**, avente ad oggetto le iniziative da intraprendere con riguardo agli **accertamenti notificati** e in via di notifica da parte dei Comuni, riferiti ai **periodi fino al 2021**, alla luce delle considerazioni, per vero, inequivoche emergenti dalla medesima ordinanza. Il Dicastero ha al riguardo confermato che la novella del Decreto “Fisco-lavoro” non ha effetti per il pregresso, ma ha altresì aggiunto che la lettura della pronuncia della Consulta dovrebbe indurre i Comuni ad una certa **prudenza nelle operazioni di accertamento**, magari, ove possibile, sospendendone l’emissione in attesa del deposito del responso definitivo.

4. Scenari futuri

Non è semplice prevedere gli esiti dell’esame della Corte, considerate le plurime suggestioni ricavabili dalla lettura dell’ordinanza. Ed invero, qualora fosse valorizzato come criterio dirimente ai fini della decisione la lamentata **disparità rispetto alle coppie di fatto** e, con esso, la necessità di promuovere e tutelare il vincolo co-

(7) In termini si rinvia a S. Loconte, *op. cit.*

niugale, è evidente che la conclusione dovrebbe essere quella di consentire sempre e comunque lo **sdoppiamento delle residenze**, quantomeno in **Comuni diversi**, assumendo che la limitazione ad un solo immobile nell'ipotesi delle due case ubicate nello stesso Comune possa essere giustificata da ragioni "antielusive". Ma se così fosse, è chiaro che i riflessi della pronuncia sarebbero dirompenti, poiché finirebbero per travolgere anche l'attuale assetto legislativo, che, come innanzi rappresentato, pone la medesima limitazione anche nella fattispecie dei Comuni differenti. Il testo dell'ordinanza lascia in effetti aperte diverse soluzioni, atteso che, se è vero, per un verso, che nel ricostruire il *petitum* della Commissione tributaria provinciale di Napoli si dà atto che esso consiste nel conseguire il riconoscimento del **diritto all'esonero** - implicita-

mente, per una sola unità immobiliare - anche in presenza di **residenza disgiunta** di uno dei coniugi, è altrettanto vero che, più oltre, il giudice delle leggi rimarca come anche accedendo alla richiesta del collegio rimettente resterebbe il problema della disparità di trattamento del nucleo familiare, rispetto alle mere convivenze. Quello che sembra pressoché certo è che verrà meno il vincolo (8) della "**convivenza forzata**" di tutti i componenti del nucleo familiare, al fine dell'applicazione dell'esenzione. Non è chiaro invece se e a quali condizioni l'esonero potrà essere duplicato. Stando così le cose, non è dubbio, inoltre, che gli effetti del futuro decusum della Corte non potranno non ricadere sull'analogica **esenzione ICI**, limitatamente, è ovvio, alle fattispecie non ancora definite alla data di pubblicazione dello stesso.

(8) Semplicemente assurdo.