

La Corte costituzionale fa chiarezza sui presupposti di fruizione dell’Imu sull’abitazione principale per il nucleo familiare

Sommario: 1. *Premessa.* – 2. *La natura dell’imposta municipale propria.* – 3. *La giurisprudenza della Corte di cassazione e la reazione del legislatore.* – 4. *I vulnera ai principi costituzionali individuati dalla Consulta.* – 5. *Conclusioni.*

1. *Premessa*

Con la sentenza in esame la Corte costituzionale ha esaminato la questione di legittimità costituzionale dell’art. 13, c. 2, quarto periodo, d.l. n. 201/2011, come convertito e successivamente modificato dalla l. n. 147/2013, nella parte, in cui, oltre ai requisiti della residenza anagrafica e della dimora abituale del possessore dell’immobile oggetto di esenzione, richiedeva che tali requisiti fossero estesi anche al “nucleo familiare”.

Con la precedente ordinanza 12 aprile 2022, n. 94 la Consulta aveva sollevato dinanzi a sé la questione, precisando i quesiti del giudice *a quo*, successivamente dichiarati inammissibili, che avrebbero richiesto un intervento additivo della Corte, nel senso di aggiungere alla norma suddetta la previsione che l’agevolazione avrebbe potuto essere riconosciuta anche nel caso in cui uno dei componenti del nucleo fosse residente e dimorante in distinti immobili ubicati in comuni diversi.

Al riguardo, la Corte ha spiegato che anche con la pronuncia additiva auspicata dal giudice *a quo*, sarebbe rimasta la differenziazione del trattamento riservato al nucleo familiare rispetto al possessore singolo, stabilita dall’art. 13, c. 2, quarto periodo, d.l. n. 201/2011, anticipando il punto nodale della questione e il successivo accoglimento con la sentenza che si annota.

Dal punto di vista processuale, la Corte ha dato continuità alla propria giurisprudenza, anche risalente, per la quale il modo con il quale sono prospettate le questioni di legittimità costituzionale in via incidentale non può condizionare il giudice delle leggi, il quale può rivolgere il suo esame all’intero sistema legislativo nel quale è inserita la disposizione normativa sospettata di incostituzionalità. Con l’ordinanza n. 100/1970, infatti, la Corte aveva già affermato di poter estendere il sindacato di legittimità anche a norme non formalmente impugnate, perché la decisione doveva sempre essere assunta “tenendo conto sia dei principi generali ai quali risulta ispirata la struttura del processo, sia delle direttive desumibili dalla norma costituzionale di raffronto”. Con la successiva ordinanza n. 230/1975, di particolare rilievo anche per la successiva pronuncia (1), aveva ritenuto di poter sollevare di

(1) Con sent. n. 179/1976, resa nel medesimo giudizio, la Corte ha dichiarato l’illegittimità costituzionale delle norme sul cumulo dei redditi tra coniugi non separati legalmente ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, di cui agli artt. 2, l. 9 ottobre 1971, n. 825; 15, 16, 17, 19, 20 e 30 d.p.r. 26 otto-

ufficio una questione di legittimità non prospettata dal giudice *a quo*, sempre che ne risulti la rilevanza e non manifesta infondatezza. Più di recente, con l'ordinanza n. 183/1996 la Consulta ha ammesso l'autorimessione in presenza di “un evidente rapporto di contenenza e di presupposizione tra la questione specifica dedotta dal giudice rimettente e la questione di costituzionalità nascente dai dubbi di costituzionalità [...] circa la normativa più generale, sicché la risoluzione della seconda è logicamente pregiudiziale alla risoluzione della prima”, ribadendo, inoltre, il concetto che la Corte non è vincolata dal modo con cui il giudice *a quo* prospetta la questione.

La giurisprudenza, ormai consolidata, è stata ulteriormente ribadita con l'ordinanza n. 18/2021, prodromica alla famosa decisione n. 131/2022 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 262, c. 1, c.c. nella parte in cui, in mancanza di un diverso accordo dei genitori, impone l'acquisizione alla nascita del cognome paterno anziché quello di entrambi.

Nell'ordinanza di rimessione che ha dato luogo al giudizio in esame, i giudici tributari di primo grado di Napoli chiedevano una pronuncia additiva all'art. 13, c. 2, quinto periodo, d.l. n. 201/2011, nella parte in cui non prevede(va) l'esenzione dall'Imu per l'abitazione adibita ad abitazione principale del nucleo familiare nel caso in cui uno dei componenti fosse residente anagraficamente e dimorasse in un immobile ubicato in un altro comune. Peraltro, anche andando nel senso auspicato dal rimettente, il conflitto denunciato sarebbe rimasto nel sistema per la presenza, in altre disposizioni, del concetto di “nucleo familiare”, non presente nell'originaria versione del decreto-legge istitutivo dell'Imu.

2. La natura dell'imposta municipale propria (2)

L'imposta municipale propria (Imu) è stata introdotta dal citato art. 13 del d.l. n. 201/2011 (d.l. “salva Italia”) che ha sostituito l'Imu all'Ici (imposta comunale sugli immobili), a sua volta disciplinata dal d.lgs. n. 504/1992. L'esenzione o agevolazione sulla prima casa posseduta è stata introdotta dalla l. n. 147/2013 (legge di stabilità 2014), che ha abolito l'Imu sulla prima casa, ad eccezione delle abitazioni appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, mentre in precedenza si trattava di una mera agevolazione mediante detrazione prevista per l'“abitazione principale”

bre 1972, n. 636; 4 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597; 1, 46, 56 e 57 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

(2) In chiave fortemente critica il relatore della sentenza che si annota, con concetti qui ripresi, sottolinea l'anomalia della compartecipazione statale alla tassazione locale e l'eliminazione dell'imposta sulla prima casa, rilevando che “l'amministrazione comunale mette la faccia su un'imposta che si chiama ‘municipale’, disponendo però di risorse dimezzate rispetto a quanto impone, ma questa risulta in ogni caso prevalentemente (per effetto dell'eliminazione della Tasi) a carico dei non residenti, ovvero dei non elettori dell'amministrazione comunale, mentre aumenta il livello di finanza derivata”: L. Antonini, *Federalismo fiscale* (dir. Cost.), in *Enciclopedia del diritto*, Annali X, 2017, Milano, Giuffrè, 409.

dall'art. 8 del citato d.lgs. n. 504, come modificata dall'art. 1, c. 173, lett. b), l. n. 296/2006, con decorrenza dall'1 gennaio 2007.

A decorrere dal 2014 e fino al 2019, poi, come detto, l'Imu è stata individuata dalla l. n. 147/2013 (legge di stabilità 2014) quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (Tasi) e alla tassa sui rifiuti (Tari), dell'imposta unica comunale (Iuc).

Con il d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito con modificazioni dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, è stato modificato e integrato il c. 2 dell'art. 13 del d.l. n. 201/2011, mediante la specificazione del concetto di “abitazione principale” e estensione del collegamento dell'immobile non soltanto con un possessore ma con il suo “nucleo familiare”.

È questa l'innovazione che è stata oggetto dell'annullamento, *in parte qua*, del suddetto c. 2, come si dirà nel prosieguo del commento.

La l. n. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la Iuc e – tra i tributi che ne facevano parte – la Tasi. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la Iuc, vale a dire la Tari e l'Imu, quest'ultima come disciplinata dalla stessa l. n. 160/2019.

L'Imu si applica in tutti i comuni del territorio nazionale. È fatta salva l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti della Regione Friuli-Venezia Giulia e delle Province autonome di Trento e Bolzano; per queste ultime province continuano ad applicarsi, rispettivamente, l'imposta immobiliare semplice (Imis) e l'imposta municipale immobiliare (Imi) [art. 1, c. 739, l. n. 160/2019].

La decisione qualifica l'esenzione come agevolazione “non strutturale” ma “in senso proprio”, rinviando ad un proprio precedente (decisione n. 120/2020) (3) per il quale le “agevolazioni fiscali non rappresentano un “accidente” dei sistemi tributari, quanto piuttosto il modo di risolvere complessi problemi di ponderazione degli interessi e dei valori in gioco in materia di imposizione” e che la ponderazione discrezionale del legislatore, peraltro, è sempre sindacabile sotto il profilo della proporzionalità del bilanciamento operato, “in particolare quando viene in causa una vera e propria deroga al dovere di tutti di

(3) Con la citata sentenza la Corte ha giudicato infondata la questione sollevata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna in riferimento agli artt. 3, c. 1, e 29 Cost., dell'art. 3, c. 4-ter, d.lgs. n. 346/1990 e s.m.i. nella parte in cui non include tra i trasferimenti aziendali, di quote, di azioni ecc. che non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni anche quelli a favore del coniuge del dante causa, contemplando esclusivamente i trasferimenti a favore dei discendenti, essendo lo scopo della norma di favorire la continuità dell'impresa da parte dei discendenti circoscrivendo il beneficio alla sola ipotesi del passaggio intergenerazionale, essendo giustificata in una prospettiva di maggiore durata della continuità dell'attività economica.

concorrere alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva”.

3. La giurisprudenza della Corte di cassazione e la reazione del legislatore

Il descritto contesto agevolativo aveva visto, dunque, la restrizione dell’ambito di operatività dell’agevolazione richiedendo che l’intero nucleo familiare e non soltanto il suo possessore risiedesse e dimorasse abitualmente nell’immobile oggetto del beneficio.

Al riguardo, la Corte di cassazione, con orientamento consolidato, ha sempre ritenuto che le agevolazioni ed esenzioni dal generale regime impositivo derogano all’obbligo di contribuzione che grava su tutti i percettori di reddito e intestatari di patrimoni. Di conseguenza, sono suscettibili di interpretazione restrittiva e non estensiva né analogica, per cui, nella specie, l’agevolazione spettava per un solo immobile per nucleo familiare, sia nel caso di immobili situati nel medesimo comune che di quelli posti in comuni diversi.

Nella consolidata giurisprudenza intervenuta al riguardo, anche assai di recente (4), la Suprema Corte ha ribadito che il concetto di “nucleo familiare” impone la coabitazione effettiva tra i coniugi, ai sensi dell’art. 143 c.c., a nulla rilevando che gli altri requisiti sussistano in relazione ad altro immobile.

In tal senso, come nota la sentenza costituzionale, la Corte di cassazione aveva imboccato una strada ancor più restrittiva dello stesso Ministero dell’economia e delle finanze, con la circolare n. 3/2012, che aveva invece riconosciuto l’esenzione nel caso di immobili situati in diversi comuni.

La preoccupazione della Corte di cassazione era quella del proliferare di artificiosi “spacchettamenti” del nucleo familiare soprattutto per godere del beneficio nelle ipotesi delle seconde case, spesso intestate al coniuge diverso dal possessore della prima, in modo da avvalersi non soltanto del beneficio della “prima casa” in sede di acquisto (con applicazione dell’imposta di registro in misura fissa e riduzione delle ipotecarie e catastali, oltre ai vantaggi delle minori spese generali) ma anche nell’esenzione dall’Imu sulla medesima.

Del resto, *rebus sic stantibus* la giurisprudenza non avrebbe potuto essere diversa, avuto riguardo all’intenzione del legislatore del 2016 e agli obblighi e doveri esistenti tra coniugi, che implicano anche quello di coabitazione, tuttavia derogabile, come la stessa Corte ha avuto modo di osservare in più occasioni.

La reazione del legislatore è arrivata con il d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, che, con l’art. 5-*decies*, che ha stabilito che le agevolazioni per l’abitazione principale si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare. Tuttavia, tale norma non può operare che per l’avvenire.

(4) Cfr. Cass., Sez. VI, ord. 17 gennaio 2022, n. 1199.

4. I vulnera ai principi costituzionali individuati dalla Consulta

Di particolare interesse, perché trascendono il caso in esame e assurgono a considerazioni di sistema, sono le motivazioni della sentenza sia con riguardo alla natura dell’esenzione o agevolazione, sia al paventato (e ritenuto tale) conflitto con i principi costituzionali evocati sia dal giudice *a quo* che dalla stessa Corte costituzionale nell’ordinanza n. 94/2022.

Sotto il primo profilo, la Corte sembra stigmatizzare la scelta del legislatore, sia pure nell’ambito della discrezionalità sua propria, di esentare del tutto dall’imposta un elemento del patrimonio immobiliare, di per sé dimostrativo di una capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*

Ma, soprattutto – e qui è ribadito il pensiero del relatore, già fatto presente in numerosi studi sull’attuazione del titolo V della Costituzione (5) – viene invertito il rapporto democratico tra contribuenti-residenti e bilancio dell’ente locale. In altre parole, e paradossalmente, a pagare l’imposta sono i soggetti non residenti, che non votano, rispetto a quelli che, con il voto, hanno la possibilità di orientare la politica dell’ente territoriale. Un *vulnus*, senza dubbio, al principio democratico del *no taxation without representation*.

In secondo luogo, con la normativa sopra richiamata, sulla quale il decreto legge del 2021 non ha affatto inciso a favore, l’esenzione viene a penalizzare coloro che, uniti in matrimonio, costituiscono un “nucleo familiare”. È proprio questo il concetto estraneo al sistema dell’agevolazione in questione, come introdotto successivamente all’Imu, che stona con il contesto. Se la volontà del legislatore è quella di valorizzare il collegamento tra possessore singolo e immobile, non si vede perché nel caso di famiglie costituite sul matrimonio la relazione venga invece istituita con quest’ultima, con notevole aggravio probatorio di coloro che intendono avvalersi dell’esenzione. E allora è evidente la disparità di trattamento tra contribuenti singoli o comunque in relazioni di fatto e tutti gli altri contribuenti, a scapito della protezione che il legislatore costituzionale, con l’art. 29, ha invece inteso valorizzare. Rispetto a quest’ultima, come pure rispetto alle unioni civili, la norma impugnata è sicuramente discriminatoria, perché il beneficio dell’esenzione è pacificamente applicato ai conviventi di fatto, ai singoli, ai separati e divorziati, insomma a coloro con riguardo ai quali la legge non ha dato alcuna rilevanza il concetto di “nucleo familiare”, anche se avrebbe potuto farlo.

Il conflitto è ancora più evidente con l’art. 31, nel quale il legislatore costituzionale ha preso posizione a favore della famiglia, prevedendo apposite misure di agevolazione economica e “altre provvidenze”, anche se effettivamente soltanto in minima parte attuate dal legislatore ordinario, soprattutto in materia fiscale e a differenza di altri Paesi (6).

(5) Come da nota 2.

(6) L’esempio più famoso e vicino a noi è la Francia, in cui le imposte sul reddito si basano sul concetto di nucleo familiare

Insomma, se l'art. 31 è rimasto sostanzialmente inattuato, non per questo, per converso, possono essere tollerate disposizioni come quelle in discorso, che realizzano un evidente *vulnus* all'obbligo di tener conto della famiglia come espressione della società naturale.

A ciò si aggiunge la distorsione realizzata dal legislatore del 2013 (e soprattutto con le modifiche del 2016) attraverso l'introduzione di elementi personali in una tipologia di imposta che è invece di natura reale, agganciando l'imposizione alla relazione del nucleo familiare (e cioè di un particolare *status* soggettivo del possessore dell'immobile con altri soggetti) e il bene medesimo.

La Corte fugge anche i dubbi sui casi di evasione fiscale (non solo dell'Imu) realizzata attraverso l'intestazione di immobili quali prima casa, responsabilizzando gli enti locali (ma anche l'Agenzia delle entrate) a controlli e verifiche spesso non svolte, ai fini di recupero delle imposte ma anche di deterrenza nei confronti di comportamenti scorretti e frodatori.

5. Conclusioni

La sentenza in commento è di particolare rilievo non soltanto per l'eliminazione dal sistema giuridico di una norma ingiusta (e di quelle ad essa conseguenziali) ma anche perché inserisce elementi di riflessione di particolare respiro, utili sia per il cittadino che per il legislatore.

Considerazioni in chiave critica sono svolte, innanzitutto, sul meccanismo agevolativo che ha escluso la tassazione immobiliare sulla casa posseduta nella quale si ha la residenza e la dimora principale; in tal modo, i comuni, per procacciarsi il gettito, sono ovviamente obbligati a tassare soggetti non residenti e che non votano, con interruzione del circuito tassazione – rappresentanza politica. In secondo luogo, la Consulta, attraverso un esame storico dell'imposta e delle sue continue e spesso non felici modifiche, ha evidenziato la torsione risultante dalle modifiche normative, per le quali la legittimazione passiva nei confronti di un'imposta reale viene o meno stabilita in base ad una relazione personale tra i soggetti che la abitano e vi risiedono, ove questi costituiscano un nucleo familiare.

In terzo luogo, e in termini eminentemente pratici, la decisione mette fine ad un elevato contenzioso presso le Commissioni tributarie e che, approdato in Cassazione, aveva visto quest'ultima, sulla base delle norme vigenti, assumere una giurisprudenza assai restrittiva, anche più degli avvisi dell'Agenzia delle entrate.

ELENA TOMASSINI

(*foyer*), che può essere composto da persone singole, coniugate o meno con prole, regolate da patti di solidarietà sociale (*p.a.c.s.*), e nel quale l'aliquota progressiva dal 14 al 45 per cento è soggetta ad abbattimenti a seconda dei componenti del *foyer*.