

**La soggettività passiva tributaria del coniuge, ai fini Ici,
non scompare a seguito della separazione consensuale**

di RICCARDO LANCIA

SOMMARIO: 1. Il caso. – 2. La soggettività passiva tributaria, ai fini Ici, del coniuge in caso di separazione o divorzio. – 3. La soggettività passiva tributaria, ai fini Imu, del coniuge in caso di separazione o divorzio. – 4. Il mutato quadro normativo a seguito della l. 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. Legge di Bilancio 2020) ed i chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria. – 5. Conclusioni.

1. Il caso

Tizia ha proposto ricorso per cassazione avverso le decisione della Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Campania, che ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento relativo all'imposta comunale sugli immobili (di seguito, "Ici"¹) per l'annualità 2008 con riguardo all'immobile abitativo costituito dal piano terra di una villa su due piani situata in Salerno. La CTR della Campania ha rilevato che, in sede di separazione consensuale omologata, Tizia e il coniuge Caio, comproprietari al 50 per cento ciascuno di entrambi i piani della villa, avevano raggiunto un accordo di assegnazione del primo piano ad uso esclusivo di Tizia con prole in affidamento e del piano terra ad uso esclusivo di Caio. Tale accordo non comportava la

¹ Sull'Ici, si veda, senza alcuna pretesa di completezza, A. DI PIETRO, *Tributi - voce: Tributi locali*, in *Enc. Treccani*, Roma, 1994, p. 5 ss.; G. MARONGIU, *Riflessioni a margine della proposta istituzione di un'imposta comunale sul patrimonio immobiliare*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, 1, p. 1294 ss.; L. FERLAZZO NATOLI - F. DE DOMENICO, *La fattispecie imponibile nell'i.c.i. e nell'Iciap*, in *Il fisco*, 1995, p. 3908 ss.; P. PICIOCCHI, *L'esenzione I.c.i. per gli enti non commerciali al vaglio della Corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 1, p. 73 ss.; P. PICIOCCHI - A. GAMBINO, *L'imposta comunale sugli immobili e la nuova imposta municipale propria (1993-2013)*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 3, p. 567 ss.; S. SERVIDIO, *Esenzioni ICI e assimilazioni legali*, in *Prat. fisc. prof.*, 2009, 14, p. 30 ss.; S. LA ROCCA, *L'imposta comunale sugli immobili alla luce delle novità introdotte dalla legge Finanziaria per il 2001*, in *Il fisco*, 2001, 13, p. 4974; M. FERRI - G. TROISE, *La riforma della soggettività passiva Ici*, in *Il fisco*, 1998, 16, p. 5055 ss. Sui tributi locali in generale, V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007, 3, p. 883 ss.

costituzione di un alcun diritto reale di Caio sul piano terra, ma soltanto l'assegnazione di un diritto personale di godimento su una porzione della casa coniugale.

La CTR della Campania, diversamente da quanto sostenuto dal giudice di primo grado, ha ritenuto che Tizia avrebbe dovuto considerarsi, sebbene abitasse al primo piano, obbligata a corrispondere l'Ici sull'immobile sito al piano terra per essere titolare di un diritto reale pari al 50 per cento della proprietà sul cespite, ai sensi dell'art. 3, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, nel testo vigente *ratione temporis*.

Tizia ha lamentato, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 3, d.lgs. n. 504/1992, per avere la CTR della Campania erroneamente negato la costituzione in capo a ciascun coniuge di un diritto reale esclusivo di abitazione su ciascuno dei due cespiti, già divisi ed autonomamente accatastati, richiamando, inoltre, un orientamento di legittimità non pertinente per non essere intervenuto alcun provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale, ma un accordo separativo di natura negoziale. Pertanto, Tizia ha contestato la sussistenza di soggettività passiva tributaria, ai fini Ici, in relazione al piano terra, poiché gravato da un diritto reale, *pro parte* di proprietà ed abitazione, esclusivamente in capo a Caio.

La Corte di Cassazione ha ritenuto infondato il motivo e rigettato il ricorso, richiamando, a tal riguardo, un orientamento consolidato in seno alla stessa giurisprudenza di legittimità. In base ad esso, il coniuge a cui è stata assegnata la casa di abitazione posta nell'immobile di proprietà (anche in parte) dell'altro coniuge non è soggetto passivo, ai fini Ici, per la quota dell'immobile stesso sulla quale non vanta il diritto di proprietà ovvero un qualche diritto reale di godimento, ai sensi dell'art. 3, d.lgs. n. 504/1992². Tale indirizzo si fonda sull'assunto che, in sede di separazione personale o di divorzio, con il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale viene riconosciuto al coniuge un «diritto personale atipico di godimento e non un diritto reale, sicché in capo al coniuge non è ravvisabile la titolarità di un diritto di proprietà o di uno di quei diritti reali di godimento, specificamente previsti dalla norma, costituenti il presupposto impositivo del tributo».

² *Ex multis*, Cass. civ., sez. V, 16 marzo 2007, n. 6192; Cass. civ., sez. V, 20 ottobre 2008, n. 25486; Cass. civ., sez. V, 15 marzo 2019, n. 7395.

La Cassazione ha sostenuto la fondatezza della ricostruzione del giudice di appello che avrebbe fatto corretta applicazione del suesposto principio di diritto, atteso che, una volta esclusa l'attribuzione del piano terra alla proprietà esclusiva del marito nonché la costituzione a favore di lui di altro diritto reale sul medesimo piano terra, deve concludersi per la permanenza in capo a Tizia di una quota di comproprietà del 50 per cento. Sicché, proprio la comproprietà di tale quota costituirebbe il presupposto ai fini della tassazione a titolo di Ici.

La mera circostanza che, nel caso di specie, verrebbero in rilievo due unità immobiliari distinte ed autonomamente accatastate non assumerebbe ruolo dirimente per il raggiungimento di una diversa conclusione, rilevando esclusivamente alla mera identificazione dei beni senza escludere che gli stessi possano costituire oggetto di assegnazione dominicale paritetica né influire sul loro regime giuridico. Né tantomeno rileva l'argomento, sollevato dalla ricorrente, che non si sarebbe trattato di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare, bensì di accordo di separazione consensuale omologato. In effetti, il contenuto sostanziale di tale accordo riprodurrebbe sia il contenuto che la finalità del provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare, in un assetto caratterizzato dalla "concentrazione" del godimento dei due piani in capo a ciascuno dei coniugi al fine di regolare i rapporti familiari e patrimoniali derivanti dalla separazione.

Non sarebbe neanche trascurabile la circostanza che l'accordo negoziale, per come interpretato dal giudice di merito, abbia consentito alle parti di attribuirsi reciprocamente un diritto esclusivo di godimento di natura meramente personale ed obbligatoria (e non la proprietà o diritti reali parziali su ciascun piano)³.

Infine, la Suprema Corte, rispetto al diverso regime risultante dall'art. 4, comma 5, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, ha affermato che «nel senso della realtà (diritto di abitazione) dell'assegnazione della casa coniugale in sede di separazione o divorzio, basterà rilevare come esso sia stato dal legislatore espressamente riferito all'Imu, non risultando dunque applicabile all'Ici precedentemente vigente».

³ Si rileva che la ricorrente aveva dedotto che l'accordo separativo di natura negoziale *de quo* avrebbe dovuto interpretarsi ai sensi dell'art. 1362 c.c.. La Suprema Corte ha statuito che la mancata individuazione degli specifici parametri legali di interpretazione negoziale, di cui agli artt. 1362 ss. c.c., asseritamente violati dal giudice di merito ha reso, rispetto a tale profilo, il motivo dedotto finanche inammissibile.

2. La soggettività passiva tributaria, ai fini Ici, del coniuge in caso di separazione o divorzio

La sentenza della Cassazione in esame consente di sviluppare alcune riflessioni rispetto non solo al contesto in cui si inserisce la fattispecie, oggetto della pronuncia, e al connesso regime Ici applicabile, ma anche al mutato quadro normativo caratterizzato dall'abrogazione dell'Ici e dall'introduzione dell'imposta municipale propria (di seguito, "Imu").

Il presupposto dell'Ici era individuato nel possesso, a titolo di proprietà ovvero di altro diritto reale di godimento⁴, di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli localizzati nel territorio dello Stato ed a qualsiasi uso destinati⁵. Si trattava di un'imposta di natura marcatamente reale e patrimoniale, in cui assumeva rilievo la peculiare relazione di fatto e di diritto con l'immobile, a prescindere dalla natura del soggetto passivo, sia esso persona fisica che giuridica⁶.

In relazione alla soggettività passiva, ai fini Ici, nei casi di separazione e divorzio, pare opportuno segnalare la presenza di numerosi orientamenti, succedutisi nel tempo, dell'Amministrazione finanziaria. Con due circolari, rispettivamente, risalenti agli anni 1993 e 1994, il Ministero delle Finanze aveva, dapprima, qualificato di carattere reale il diritto del

⁴ Si riporta il testo dell'art. 3, d.lgs. 504/1992, che qualificava come autonomi soggetti passivi di imposta il proprietario di immobili, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non aventi *ivi* la sede legale o amministrativa o non esercenti l'attività.

⁵ Sul punto, L. PERRONE, *L'area edificabile ed il nuovo fabbricato ai fini dell'ICI*, in *Rass. trib.*, 2004, 6, p. 2052, ove l'Autore ha espressamente affermato che «l'Ici pur essendo un'imposta ordinaria sul patrimonio (immobiliare), vuole colpire non semplicemente un valore patrimoniale ma "il possesso" sull'immobile (qualificato dal diritto di proprietà o dai diritti reali di godimento) astrattamente idoneo a generare il conseguimento di un reddito (con cui pagare il tributo)». Sulla stessa scia, S. TROVATO, *Titolarità del diritto di superficie e soggettività passiva ai fini dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Il fisco*, 2000, 4, p. 1013 ss.

⁶ M. BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Rass. trib.*, 1999, 5, p. 1354. Specifica A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, 1, p. 460, che un'imposta è di tipo reale «quando il presupposto può essere definito a prescindere da qualsiasi considerazione del soggetto passivo: l'elemento soggettivo è mero criterio di riferimento di un fatto (l'elemento oggettivo) altrimenti individuato e determinabile». Sulla natura dell'Ici come imposta reale P. TARIGO, *Assegnatario della casa familiare e Ici: il concetto ministeriale di "diritto" reale e la sua disapplicazione*, in *Rass. trib.*, 2002, 6, p. 1928, ove l'Autrice ha affermato che: «Questa disposizione, nel dare esclusiva rilevanza alla sussistenza di un diritto reale sull'immobile, indirettamente conferma che il significato da attribuire al termine "possesso", utilizzato nella preliminare definizione del presupposto d'imposta, non possa essere quello di mera disponibilità del bene sulla base di un titolo personale di godimento, perché il possesso rileva, in tale contesto normativo, in ragione della titolarità di quelle situazioni giuridiche soggettive che la legge elenca, situazioni di diritto a carattere reale».

coniuge separato, sia consensualmente che giudizialmente, e, in seguito, proceduto ad un'assimilazione di tale fattispecie a quella della cessazione degli effetti civili del matrimonio⁷. Tuttavia, la questione relativa alla soggettività passiva tributaria, ai fini Ici, è stata approfondita solo nell'anno 1995, quando il Ministero delle Finanze ha chiarito che trattasi di diritto reale di abitazione quello spettante al coniuge superstite, ai sensi dell'art. 540 c.c., ed al coniuge separato convenzionalmente o per sentenza⁸. Come, efficacemente, ricordato dalla dottrina⁹, il riconoscimento della predetta qualifica è stato mantenuto anche per tutti i periodi di imposta successivi e, in seguito, esteso mediante un'equiparazione del diritto spettante al coniuge divorziato, separando o separato, consensualmente o giudizialmente, sulla casa *ex* residenza coniugale, assegnata con provvedimento del Tribunale, al diritto reale di abitazione¹⁰.

La natura del diritto del coniuge assegnatario è stata sostanzialmente condizionata dalla qualificazione in termini di diritto reale o diritto personale di godimento. Sul punto, anche la dottrina ha preso posizione e, in base all'indirizzo prevalente, ha ricostruito la fattispecie in maniera differente rispetto alla summenzionata prassi erariale, ravvisandone un diritto personale di godimento¹¹. Ed infatti, sottesa a tale impostazione, vi sarebbe l'idea che l'assegnazione della casa coniugale ad uno dei coniugi, la quale, rimane, pur sempre, di proprietà dell'altro, non sembrerebbe essere fattispecie suscettibile di accostamento alla categoria dei diritti reali, in quanto istituto tipico del diritto di famiglia funzionale a regolare l'aspetto patologico della vita matrimoniale tanto nei rapporti fra i coniugi quanto per la protezione della prole.

Le conseguenze della tesi sostenuta dalla dottrina non sono di poco conto in ambito fiscale, atteso che la soggettività passiva tributaria, ai fini Ici, verrebbe, in tal modo, riconosciuta, a

⁷ Ministero delle Finanze, circolare 26 giugno 1993, n. 11/380; Ministero delle Finanze, circolare 21 maggio 1994, n. 65/E. A favore della tesi ministeriale, in dottrina si veda G. MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, p. 85.

⁸ Cfr. Ministero delle Finanze, circolare 24 maggio 1995, n. 151/E.

⁹ P. ZAMPAGNONE, *L'evoluzione della soggettività passiva in tema di Ici nei casi di separazione e divorzio*, in *Il fisco*, 2007, 25, p. 3691.

¹⁰ Ministero delle Finanze, circolare 7 giugno 2000, n. 118/E. In analogia, le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni Ici, approvate con D.M. 11 aprile 2001; D.M. 18 aprile 2002; D.M. 15 aprile 2003; D.M. 22 aprile 2004.

¹¹ Fra i molti, A. PICCOLO, *La soggettività passiva dell'Ici in caso di separazione o divorzio: il punto giurisprudenziale*, in *Il fisco*, 2005, 48, p. 7539 ss.; G. GAVELLI - C. SANTINI, *Soggettività passiva Ici e separazione dei coniugi*, in *Il fisco*, 2004, 3, p. 363 ss.; E. CARRASI, *Paga l'ici il coniuge separato proprietario di abitazione familiare*, in *Corr. trib.*, 2005, 45, p. 3564.

fronte dell'assegnazione giudiziale, soltanto al coniuge proprietario ovvero ad entrambi i coniugi comproprietari in base alle rispettive quote.

Questa concezione ha trovato anche l'avallo della Corte di Cassazione che, in caso di separazione o divorzio, ha attribuito la qualifica di soggetti passivi, ai fini Ici, ad entrambi i coniugi, ognuno per la rispettiva quota di proprietà o di altro diritto reale (*i.e.*, uso, usufrutto, abitazione), in quanto comproprietari della casa coniugale¹². Tale conclusione è stata giustificata in ragione dei poteri del giudice della separazione o del divorzio che, in assenza di una esplicita manifestazione di volontà delle parti, non avrebbe potuto modificare il diritto di proprietà o i diritti reali di godimento, potendo, al massimo, attribuire all'assegnatario dell'immobile un diritto personale di godimento¹³.

La giurisprudenza di legittimità, con riguardo alla qualificazione a titolo di diritto personale di godimento, appare essere consolidata tanto che, in seguito, la stessa Amministrazione finanziaria ha "corretto" la propria prassi con le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni Ici, approvate con il D.M. 15 aprile 2005, uniformandola all'orientamento prevalente. Ciò ha trovato inequivocabile riscontro nell'assenza nelle citate istruzioni della locuzione idonea ad assimilare il diritto spettante al coniuge divorziato, separando o separato, consensualmente o giudizialmente, sulla casa *ex* residenza coniugale, assegnata con provvedimento del Tribunale, al diritto reale di abitazione.

Pertanto, nel caso di imposta gravante sul coniuge comproprietario del bene assegnato all'altro coniuge, al massimo, la questione rilevante, ai fini fiscali, avrebbe dovuto investire non tanto l'*an*, bensì il *quantum* del prelievo, posto che l'Ici, a parità di quote di proprietà del bene fra i due coniugi, non avrebbe potuto essere la medesima. Mentre il coniuge assegnatario, rispetto alla propria quota di proprietà, avrebbe, da un lato, dovuto applicare l'aliquota fiscale per l'abitazione principale e, dall'altro, goduto della detrazione di imposta, di cui all'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 504/1992, il coniuge non assegnatario sarebbe stato sottoposto ad un differente trattamento fiscale¹⁴. Questo ultimo, difatti, non avrebbe beneficiato della detrazione prevista

¹² Cass. civ., sez. I, 19 settembre 2005, n. 18476.

¹³ Cass. civ., sez. I, 22 novembre 1993, n. 11508; Cass. civ., sez. II, 18 agosto 1997, n. 7680; Cass. civ., sez. I, 8 aprile 2003, n. 5455; Cass. civ., sez. I, 19 settembre 2005, n. 18476.

¹⁴ Ricorda, infatti, il Ministero delle Finanze, con la circolare n. 11/380 del 1993, che l'unica condizione per la fruizione della detrazione di imposta era l'identità tra soggetto obbligato al pagamento e soggetto dimorante abitualmente nell'unità immobiliare destinata ad abitazione principale. Sicché, solo l'effettiva dimora, coincidente

dal sopracitato art. 8, comma 2, per non essere l'immobile la propria abitazione principale e non sarebbe stato sottoposto all'aliquota fiscale per l'abitazione principale deliberata dal Comune di ubicazione del bene.

Invero, il trattamento fiscale, come *supra* definito, dei coniugi comproprietari del bene in caso di separazione è stato messo in discussione dall'art. 1, comma 6, lett. b), l. 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. Legge Finanziaria 2008). Tale disposizione normativa, inserito il comma 3-*bis* nel testo dell'art. 6, d.lgs. n. 504/1992, ha inteso estendere i benefici Ici previsti per l'abitazione principale ai soggetti che, a causa di un provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione del matrimonio, non risultavano essere assegnatari della casa coniugale.

La L. Finanziaria 2008 ha, pertanto, consentito al coniuge obbligato all'assolvimento dell'Ici di continuare a considerare la casa assegnata come "abitazione principale", sebbene non fosse stata la propria dimora, determinando l'Ici dovuta, per la relativa quota di proprietà, tramite l'aliquota agevolata prevista per l'immobile e la relativa detrazione fiscale per la quota di possesso del bene. In argomento, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha precisato che la detrazione avrebbe dovuto applicarsi in proporzione alla quota di possesso (e non già rispetto a quella di destinazione ad abitazione principale), a condizione che il soggetto passivo non fosse stato titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nel medesimo Comune di ubicazione della casa coniugale¹⁵.

L'art. 1, d.l. 29 maggio 2008, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 luglio 2008, n. 126, ha introdotto il regime di c.d. piena "esenzione prima casa" ai fini Ici, a decorrere dall'anno 2008,

con la residenza del soggetto, avrebbe consentito l'applicazione della minore aliquota e della detrazione per l'abitazione principale; sul punto, anche F.P. D'ORSOGNA, *Per il tributo Ici le agevolazioni sulla prima casa competono anche al coniuge non assegnatario*, in *Il fisco*, 2007, 18, p. 2632 ss.

¹⁵ Cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze, circolare 31 gennaio 2008, n. 1/DPF. In argomento, si segnala l'opinione di C. BUCCICO, *Finanziaria 2008: le novità per gli immobili nella manovra finanziaria 2008*, in *Il fisco*, 2008, 10, p. 1729 ss., la quale ha, in ogni caso, rimarcato come, nei fatti, non fosse chiaro se ad impedire l'agevolazione fosse l'intera titolarità del diritto di proprietà (o di un altro diritto reale), oppure se un impedimento derivasse anche dalla titolarità di una quota di comproprietà (o di una quota di altro diritto reale). Peraltro, sembrava che l'impedimento all'agevolazione scattasse, pur nel silenzio normativo, nell'ipotesi in cui, nell'abitazione di proprietà, il coniuge avesse stabilito la propria dimora; in caso contrario, infatti, sarebbe apparso ingiusto negare il beneficio dello sconto correlato all'abitazione principale laddove il contribuente non fosse stato in grado di domandare il beneficio per nessuna unità immobiliare di propria titolarità. In argomento, v. anche F. FARRI, *Esenzione Imu per abitazione principale e coniugi residenti in comuni diversi: la Corte di Cassazione dimentica il testo normativo e i principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 2020, p. 1 ss.

per l'unità immobiliare del soggetto passivo adibita ad abitazione principale, ad esclusione degli immobili di lusso iscritti nella categoria catastale A/1, A/8, A/9.

Per ciò che interessa in questa sede, di tale regime ne era stata prevista l'applicazione anche alla *ex casa coniugale* a favore del coniuge non assegnatario titolare del diritto reale in presenza dei medesimi presupposti, già introdotti con la L. Finanziaria 2008, che gli consentivano di usufruire della detrazione e dell'aliquota fiscale ridotta.

Ricostruito il complesso quadro in cui la questione, analizzata dalla Corte di Cassazione, propriamente si inserisce, appare chiaro che la tematica sia stata oggetto di ampio dibattito e, alla luce dello stesso, sembra incontestabile la conclusione raggiunta dalla Suprema Corte nella pronuncia in rassegna. Difatti, a conferma dell'indirizzo prevalente e consolidato in seno alla stessa giurisprudenza di legittimità, la Cassazione ha ravvisato in capo al coniuge, una volta intervenuto il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale, un diritto personale "atipico" di godimento. Il concetto di "atipico" sembrerebbe adattarsi alla fattispecie *de qua* in considerazione, oltre che della tipicità dei diritti reali, del fatto che l'utilizzo della casa familiare parrebbe atteggiarsi maggiormente a *res facti* che non a vero e proprio diritto reale o personale di godimento¹⁶.

Nel caso di comproprietà dell'immobile, ogni coniuge sarebbe da considerare soggetto passivo, ai fini Ici, per la propria quota di proprietà del bene. D'altronde, sembrerebbe essere innegabile che il soggetto titolare di una delle situazioni reali previste dall'art. 3, d.lgs. n. 504/1992, fosse tenuto all'assolvimento del tributo anche nel caso in cui non avesse goduto né disposto della corrispondente situazione possessoria¹⁷.

3. La soggettività passiva tributaria, ai fini Imu, del coniuge in caso di separazione o divorzio

¹⁶ B. IANNIELLO, *È soggetto passivo ici il coniuge separato assegnatario della casa familiare*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 1, p. 83 ss.; E. CARRASI, *Paga l'ici il coniuge separato proprietario di abitazione familiare*, cit., p. 3564.

¹⁷ Sul punto, A. FUNARI, *I.c.i. e compensazione urbanistica, un dubbio rapporto: note a margine di una recente ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 6, p. 2753 ss.

Il secondo profilo di interesse, ai fini della seguente analisi, attiene al mutato quadro normativo, ove a fronte dell'abrogazione dell'Ici, si è assistito all'introduzione dell'Imu, ad opera del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Il presupposto dell'Imu si rinviene nel possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nell'imminenza dell'introduzione dell'Imu, attenta dottrina ha osservato che, confrontando la riportata elencazione con il contenuto dell'art. 3, d.lgs. n. 504/1992, non sembravano emergere differenze rilevanti e, a motivo di ciò, eventuali dubbi interpretativi potevano essere risolti sulla base delle indicazioni fornite dalla dottrina e giurisprudenza registrate in passato rispetto all'Ici¹⁸.

In sede di primo passaggio dall'Ici all'Imu, pur tornando al pagamento del tributo sull'abitazione principale con detrazione ed aliquota ridotta, in buona sostanza, nulla era variato con riguardo all'individuazione della soggettività passiva tributaria rispetto alla *ex casa* coniugale. Del resto, l'art. 13, comma 10, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214, in ordine all'anticipazione sperimentale dell'Imu, aveva ricondotto le previsioni di favore anche alla fattispecie relativa al coniuge titolare di diritto reale non assegnatario, di cui all'art. 6, comma 3-*bis*, d.lgs. n. 504/1992.

A ben vedere, la conclusione, di cui *supra*, pare debba confrontarsi con le incisive modifiche apportate all'Imu nel corso del tempo a partire dall'intervento attuato dall'art. 4, d.l. n. 16/2012, convertito, con modificazioni, dalla l. 44/2012. Da un lato, il comma 5, lett. f), ha riscritto il comma 10 dell'art. 13, d.l. n. 201/2011, espungendo ogni riferimento alla fattispecie prevista dall'art. 6, comma 3-*bis*, d.lgs. n. 504/1992, e, dall'altro, il comma 12-*quinqies* ha precisato che, ai soli fini dell'applicazione dell'Imu, l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o

¹⁸ S. CAPOLUPO, *Imposta municipale propria (Imu): soggettività passiva e presupposto oggettivo*, in *Il fisco*, 2011, 29, p. 4687; A. MARTELLI, *La Corte di cassazione sulla mancanza di soggettività fiscale del trust, ai fini ICI/IMU e in generale*, in *Trusts e att. fid.*, 2019, 6, p. 660 ss.

cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione¹⁹.

Di conseguenza, il coniuge assegnatario della *ex* casa familiare, titolare di un diritto di abitazione “atipico”, era tenuto al pagamento dell’Imu, sebbene con le riduzioni prima casa, liberando il soggetto titolare di un diritto reale tipico²⁰. L’Amministrazione finanziaria ha precisato che l’assegnazione della casa coniugale a titolo di diritto di abitazione, ai fini Imu, avrebbe operato solo nelle ipotesi in cui l’immobile assegnato fosse stato di proprietà, interamente o pro-quota, del coniuge non assegnatario e in quello in cui lo stesso immobile fosse stato concesso in comodato²¹.

Con la l. 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. Legge di Stabilità 2014), a decorrere dall’anno 2014, si è assistito ad una riscrittura dell’art. 13, d.l. n. 201/2011, mediante la quale l’abitazione principale e relative pertinenze sono state escluse dall’ambito di operatività dell’Imu, salvo immobile di lusso iscritto nella categoria catastale A/1, A/8, A/9²².

È stato, peraltro, specificato al comma 2, lett. c), del più volte citato art. 13, che l’Imu non si sarebbe applicata alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di un provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio. Sicché, il coniuge assegnatario, pur essendo soggetto passivo, ai fini Imu, per essere titolare di un diritto reale di abitazione, non sarebbe stato più tenuto all’assolvimento dell’imposta in relazione alla casa assegnata.

Condivisibile appare l’osservazione della dottrina, secondo cui la disciplina fiscale Imu ha attribuito al diritto di assegnazione della casa coniugale una natura diversa rispetto a quanto

¹⁹ In argomento, S. BARUZZI, *Le novità sull’IMU introdotte in sede di conversione del D.L. n. 16/2012*, in *Il fisco*, 2012, 20, p. 3065 ss.

²⁰ G. GLENDI, *IMU per abitazione in comodato assegnata al genitore convivente con figli a carico - Tributi locali - Soggettività passiva IMU al solo assegnatario dell’ex casa coniugale?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 6, p. 556 ss.

²¹ Cfr. Ministero dell’Economia e delle Finanze, risoluzione 28 marzo 2013, n. 5/DF, ove è stato precisato che l’art. 4, comma 12-*quinquies*, d.l. n. 16/2012 non avrebbe operato nel caso in cui il legislatore non abbia regolato espressamente la fattispecie come nel caso della locazione, per la quale continuerebbe a valere la disciplina civilistica in materia di successione del coniuge assegnatario al coniuge originariamente conduttore, di cui all’art. 6, l. 27 luglio 1978, n. 392.

²² Per un’analisi compiuta sul rapporto Ici ed Imu, si rinvia, senza pretesa di completezza, a L. LOVECCHIO, *Imu: rapporti con le imposte erariali, indeducibilità e casi particolari di soggettività passiva*, in *Corr. trib.*, 2012, 26, p. 2006 ss.; V. MASTROIACOVO, *Modifiche all’imposizione indiretta sui trasferimenti di immobili a titolo oneroso*, in *Corr. trib.*, 2014, 3, p. p. 187 ss.; G. MERCURI, *Sui nuovi sviluppi giurisprudenziali in tema di esenzione Imu relativa all’abitazione principale*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 2020, p. 1 ss.

previsto nel diritto di famiglia²³. In effetti, mentre nel diritto di famiglia è stato ricostruito alla stregua di un diritto di natura personale, ai fini Imu ha assunto natura reale di diritto di abitazione con ciò incidendo sull'individuazione del soggetto passivo del tributo.

4. Il mutato quadro normativo a seguito della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. Legge di Bilancio 2020) ed i chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria

Il quadro normativo così delineato è stato interessato, di recente, da un ulteriore intervento di riforma, cui si deve l'introduzione della c.d. "nuova" Imu, di cui all'art. 1, commi da 738 a 782, l. 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. Legge di Bilancio 2020). L'art. 1, comma 738, L. di Bilancio 2020, ha abolito, a decorrere dall'anno 2020, l'imposta unica comunale (c.d. "Iuc")²⁴, prevista dall'art. 1, comma 639, l. n. 147/2013, con contestuale eliminazione sia del tributo per i servizi indivisibili (c.d. "Tasi")²⁵, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (c.d.

²³ Sul punto, G. GLENDI, *IMU per abitazione in comodato assegnata al genitore convivente con figli a carico - Tributi locali - Soggettività passiva IMU al solo assegnatario dell'ex casa coniugale?*, cit., p. 556 ss.

²⁴ A. MONDINI, *Autonomia e proporzionalità nelle sanzioni amministrative in materia di tributi locali*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, p. 828 ss., ove l'Autore, relativamente alla Iuc, ha affermato: «Ci si chiede, ad esempio, se l'Imposta Unica Comunale (IUC) disciplinata nei commi 639 e ss. della L. 147/2013 sia un tributo unitario dotato di tre sotto-componenti oppure un contenitore solo formale di tre imposte autonome e distinte. La L. 147/2013 disciplina integralmente e organicamente due componenti su tre, la TASI e la TARI, mentre per l'IMU rinvia alla normativa preesistente ed anzi fa espressamente salva la precedente "disciplina per l'applicazione dell'IMU" (al co. 703), cui apporta alcune modifiche. D'altro canto, per tutte e tre le componenti viene prevista un'unitaria disciplina dei termini e degli obblighi dichiarativi, una disciplina comune per quanto attiene alle attività di controllo, accertamento e riscossione, nonché - ciò che più conta in questa sede - un comune regime sanzionatorio che amalgama i precedenti previsti per ICI/IMU e TARSU/TARES». Sulla Iuc la letteratura è copiosa, G. BIZIOLI, M. DE NARDI, R. LUPI, *Vincoli di destinazione: modalità applicativa del tributo successorio o fantomatica imposta autonoma?*, in *Dial trib.*, 2015, 1, p. 108 ss.; G. SELICATO, *L'imposta unica comunale tra novità e conferme di precedenti modelli impositivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 2, p. 242 ss.; G. BERNABEL, *Tributi immobiliari locali. difficile sviluppo di un sistema di autonomia tributaria degli enti locali*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 2, p. 496 ss.

²⁵ In argomento sulla Tasi, E. COVINO, R. LUPI, *Dall'Imu prima casa alla tasi: costi e benefici (indiretti) di un "marketing politico"*, in *Dial trib.*, 2014, 1, p. 53 ss.; G. SPAZIANI TESTA, *Tasi, i tanti problemi di un tributo nato male*, in *Corr. trib.*, 2014, 27, p. 2086 ss.

“Tari”)²⁶, che delle disposizioni relative all’Imu incompatibili con la disciplina fiscale introdotta dalla medesima l. n. 160/2019²⁷.

L’art. 1, comma 741, lett. c), n. 4, L. di Bilancio 2020, considera “abitazione principale” la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, a seguito di provvedimento del giudice che costituisce, altresì, ai soli fini dell’applicazione dell’imposta, il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario.

Allo scopo di fare chiarezza su una serie di aspetti ritenuti rilevanti ai fini della “nuova” Imu, il Ministero dell’Economia e delle Finanze, con circolare 18 marzo 2020, n. 1/DF, ha trattato la tematica relativa alla casa coniugale assegnata al coniuge a seguito di provvedimento di separazione in assenza di figli.

In via preliminare, l’Amministrazione finanziaria ha richiamato la giurisprudenza di legittimità che, in caso di separazione senza figli o con figli maggiorenni e autosufficienti, ha ritenuto che la casa coniugale non potesse essere assegnata ad uno dei due coniugi a titolo di contributo al mantenimento, in sostituzione dell’assegno di mantenimento, non avendo l’assegnazione una funzione assistenziale²⁸.

Successivamente, è stato specificato che il riferimento effettuato dall’art. 1, comma 741, lett. c), n. 4, L. di Bilancio 2020, alla casa familiare e al genitore (e non più alla casa coniugale e al coniuge), è diretta solo a chiarire che, nell’ambito dell’assimilazione all’abitazione principale, sono ricomprese anche le ipotesi di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare in assenza di un precedente rapporto coniugale. Pertanto, nulla sarebbe mutato rispetto alla precedente disciplina e, in questo senso, continua a permanere il regime di esclusione dall’Imu della casa familiare assegnata con provvedimento del giudice già assimilata all’abitazione principale.

Rispetto all’assimilazione *de qua*, è stato, altresì, precisato che l’individuazione della “casa familiare” è compiuta dal giudice, con provvedimento, e non è suscettibile di valutazione da parte del Comune. Si prescinde, quindi, dalla proprietà in capo ai genitori o ad altri soggetti

²⁶ In argomento sulla Tari, A.F. URICCHIO, *Promuovere la ricerca attraverso il fisco*, in *Rass. trib.*, 2014, 4, p. 799 ss.

²⁷ Per un approfondimento sulla “nuova” Imu, L. LOVECCHIO, *La nuova IMU pone fine alla sovrapposizione IMU-TASI*, in *Il fisco*, 2020, 5, p. 433 ss.

²⁸ Cass. civ., sez. I, 22 marzo 2007, n. 6979.

(e.g., i nonni), e i requisiti della residenza e della dimora dell'assegnatario sono irrilevanti ai fini dell'assimilazione²⁹.

5. Conclusioni

Alla luce di quanto precede, si condividono pienamente le conclusioni cui è pervenuta la Cassazione nella decisione esaminata. Merita apprezzamento anche l'ulteriore conclusione raggiunta dalla Suprema Corte, ove ha differenziato la natura giuridica del diritto all'assegnazione della casa coniugale in sede di separazione o divorzio fra Ici ed Imu. Difatti, solo ai fini di quest'ultima imposta avrebbe natura reale per espressa previsione del legislatore in tal senso.

Peraltro, non sembra erroneo sostenere che il mutato quadro normativo, a seguito della L. di Bilancio 2020, che considera abitazione principale la casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli e che costituisce, ai soli fini Imu, diritto di abitazione in capo al genitore affidatario stesso, è elemento da cui desumere l'integrale superamento di ogni retaggio della previgente normativa Ici e la volontà di rapportare la "nuova" Imu alle attuali dinamiche familiari e coniugali della società. Tematica, questa, sulla quale, tra l'altro, si segnala una particolare sensibilità mostrata dalla più recente giurisprudenza di legittimità, che ha ritenuto applicabile il regime di detassazione Imu anche in caso di separazione dei conviventi *more uxorio* (c.d. "coppie di fatto") comproprietari della casa di abitazione³⁰.

²⁹ Cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze, circolare 18 marzo 2020, Prot. n. 6867/2020, n. 1/DF.

³⁰ Cass. civ., sez. V, 30 aprile 2019, n. 11416, ove la Cassazione ha ritenuto applicabili, in caso di separazione dei conviventi *more uxorio*, comproprietari della casa di abitazione, le agevolazioni Imu sull'abitazione principale e relative pertinenze anche al convivente assegnatario della casa stessa e affidatario dei figli minori o maggiorenni non economicamente autosufficienti. Per un commento della dottrina, A. PICCOLO, *IMU abitazione principale: equiparazione tra conviventi separati e coniugi separati*, in *Il fisco*, 2019, 21, p. 2081 ss.