



# GLI APPROFONDIMENTI DI ANUTEL

**SEDE NAZIONALE**

Via Comunale della Marina, 1 - 88060 MONTEPAONE (CZ) - Tel. 0967.486494 - PEC: [segreteria@anutel.it](mailto:segreteria@anutel.it)

## GLI EFFETTI DELLA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 209/2022 RELATIVA ALLA DEFINIZIONE DI ABITAZIONE PRINCIPALE A FINI DELL'IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU).

*Decisione del 12/09/2022*

*Deposito del 13/10/2022*

*Pubblicazione in G.U. 19/10/2022 n. 42, in vigore dal 20 ottobre 2022*

---

Il presente documento affronta gli effetti della sentenza della Corte Costituzionale n. 209 del 12 settembre 2022, depositata il 13 ottobre 2022 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 1<sup>a</sup> serie speciale Corte Costituzionale n. 42 del 19/10/2022, che ha dichiarato l'illegittimità di una parte delle disposizioni riguardanti i requisiti necessari ai fini dell'esenzione IMU a favore dell'abitazione principale.

Il presente documento è stato elaborato dal **Gruppo Tecnico-Tributi ANUTEL (dott. Christian Amadeo; dott. Stefano Baldoni, dott.ssa Cristina Carpenedo; dott. Massimo Migliorisi)**, con i significativi contributi dell'Avv. Edoardo Ferragina e del Dott. Roberto Lenzu.

---

### **1. La sentenza della Corte costituzionale del 12.09.2022 depositata il 13.10.2022, n. 209.**

Con la sentenza n. 209 del-12/09/2022 depositata il 13/10/2022, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di una parte delle disposizioni che disciplinano, dall'anno 2012, la fattispecie dell'abitazione principale IMU ai fini dell'esenzione dal tributo. Il dispositivo contenuto nella pronuncia dichiara illegittime le seguenti disposizioni:

- 1) l'art. 13, comma 2, quarto periodo, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall'art. 1, comma 707, lettera b), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, nella parte in cui stabilisce: «(p)er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «(p)er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente»;
- 2) in via consequenziale, l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, come convertito, e successivamente modificato dall'art. 1, comma 707, lettera b), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, in base al quale: "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";
- 3) in via consequenziale, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lettera b), primo periodo, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nella parte in cui stabilisce: «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», anziché disporre: «per

*abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente»;*

- 4) in via consequenziale, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lettera b), secondo periodo, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in base al quale: *"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 via consequenziale, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lettera b), secondo periodo, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, come successivamente modificato dall'art. 5-decies, comma 1, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215, il quale recita: *"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 o in comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare"*.

Le citate disposizioni di legge sono state censurate dalla Corte costituzionale nella parte in cui subordinano la qualificazione di abitazione principale, e quindi il riconoscimento della relativa esenzione dall'IMU, al riscontro del doppio requisito (dimora abituale e residenza anagrafica) in capo all'intero nucleo familiare di cui fa parte il soggetto passivo, anziché in capo solo a quest'ultimo quale soggetto passivo d'imposta. Coerentemente, sono state altresì dichiarate incostituzionali le disposizioni che impongono al contribuente la scelta di un'unica abitazione da esentare nell'ambito del territorio del medesimo comune o anche (a decorrere dal 2022) nell'ambito del territorio di comuni diversi.

Sicché, in base a quanto disposto dall'art. 136 della Costituzione e dell'art.30 della Legge 87/1953, a decorrere dal 20/10/2022, giorno successivo a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della citata sentenza, ai fini del riconoscimento dell'esenzione prevista in materia della "vecchia" IMU (regolata dall'art.13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 convertito, con legge 22 dicembre 2011, n. 214) e della "nuova" IMU (disciplinata dall'art.1, commi 738 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160) **rileva la dimora abituale e la contestuale residenza anagrafica unicamente del soggetto passivo IMU e non più la dimora abituale e la residenza anagrafica del suo nucleo familiare.**

## **2. Gli effetti della pronuncia**

L'intervento della Corte costituzionale solleva due ordini di questioni:

- la necessità di ridefinire l'ambito dell'indagine e delle azioni volte ad accertare il diritto all'esenzione/esclusione a seguito della riqualificazione, operata dalla Corte, della definizione di abitazione principale;
- l'estensione retroattiva degli effetti della sentenza ai rapporti d'imposta sorti in precedenza al pronunciamento della Corte.

## 2.2 L'accertamento del diritto all'esenzione dal 20 ottobre 2022

In merito alla prima questione, l'accertamento del diritto all'esenzione/esclusione da imposta dovrà concentrarsi sul riscontro della sussistenza contestuale della condizione formale dell'iscrizione anagrafica e di quella sostanziale della dimora abituale del contribuente.

Quanto alla residenza anagrafica il suo riscontro risulta di norma agevole trattandosi di acquisire informazioni interne al Comune stesso. La residenza anagrafica deve coincidere con il luogo della dimora abituale della persona, ai sensi dell'art.2 della legge 24/12/1954, n.1228 (Ordinamento delle anagrafi della popolazione residente), tanto che la dichiarazione mendace prevede l'irrogazione di una sanzione amministrativa, sempreché il fatto non costituisca reato, ai sensi dell'art.11 della medesima legge anagrafica. Le risultanze anagrafiche acquistano anche in sede processuale valore di presunzione semplice determinando un'inversione dell'onere della prova a carico della parte che ne voglia contrastare la veridicità (in tal senso Cassazione civile, sez. I, 22/07/1995, n. 8049; Consiglio di Stato, sez. IV, 18/10/2002, n. 5746).

L'attenzione finisce per concentrarsi sul riscontro della condizione sostanziale della dimora abituale, richiedendo un maggior impegno nel ricercare le informazioni ed i documenti relativi ai fatti ed agli indizi concreti rivelatori dell'utilizzo abituale dell'abitazione. A titolo orientativo dell'azione accertativa va detto che l'abitualità della dimora in un determinato luogo si *"caratterizza per la permanenza in tale luogo per un periodo prolungato apprezzabile, anche se non necessariamente prevalente sotto un profilo quantitativo (cd. elemento oggettivo), e dall'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, familiari, affettive (cd. elemento soggettivo). Tale stabile permanenza sussiste anche quando una persona lavori o svolga altra attività fuori del comune di residenza, purché torni presso la propria abitazione abitualmente, in modo sistematico, una volta assolti i propri impegni (lavorativi o di studi) e sempre che mantenga ivi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali...."* (Cassazione civile, sez. I, 15/02/2021, n. 3841).

Dunque, il controllo della abitualità della dimora nell'abitazione oggetto di esenzione/esclusione non sempre risulterà agevole. Un primo ed immediato controllo, come suggerito dalla stessa Corte costituzionale nell'ambito della sentenza in rassegna, è costituito dal riscontro dell'esistenza dei contratti, dagli allacciamenti e consumi relativi alla fornitura di energia elettrica, gas o acqua, nonché dal riscontro di eventuali posizioni fiscali ai fini della tassa rifiuti (es, riduzioni uso saltuario). Ciò in quanto contratti, allacciamenti e consumi costituiscono indici concreti e attendibili dell'utilizzo e dell'intensità di utilizzo, secondo la comune esperienza, che quanto meno costringono la parte che ne voglia contrastare il fondamento a provare il contrario (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 07/06/2018, n. 14793). A rafforzamento del controllo dei consumi, in chiave sostanziale, si possono ricercare ulteriori informazioni relative (a titolo di esempio e senza pretesa di esaustività): al luogo di lavoro; al medico curante; alle scuole frequentate dai figli tanto più se minori; al luogo di residenza del coniuge e dei figli; agli affari e agli atti (per esempio compravendite, locazioni, comodati etc.) che hanno visto coinvolto il contribuente e magari anche il coniuge dello stesso. Tutte informazioni che possono costituire indizi della comunione spirituale e della coabitazione altrove dei coniugi o dei conviventi non legati formalmente da matrimonio. Tutte informazioni che, a maggior ragione se plurime e convergenti, contribuiscono quanto meno ad accertare il citato elemento soggettivo.

### 2.3 Gli effetti della sentenza sulle posizioni fiscali pregresse

La questione relativa agli effetti prodotti dalla sentenza sulle posizioni fiscali pregresse va affrontata partendo dall'art.136 della Costituzione, nella parte in cui dispone che: *“Quando la Corte dichiara l’illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione”*; a completamento del citato dettato costituzionale, l'art.30, comma 3, della legge 11/3/1953, n. 87 dispone: *“Le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione”*.

La Corte di cassazione ha sostenuto in più occasioni come la decisione di illegittimità costituzionale di una norma non abbia effetto sui rapporti esauriti. *“Le pronunce di accoglimento della Corte costituzionale hanno effetto retroattivo, inficiando fin dall’origine la validità e l’efficacia della norma dichiarata contraria alla Costituzione, salvo il limite delle situazioni giuridiche “consolidate” per effetto di eventi che l’ordinamento giuridico riconosce idonei a produrre tale effetto, quali le sentenze passate in giudicato, l’atto amministrativo non più impugnabile, la prescrizione e la decadenza”*. (Cass. civ. sez. III 28 luglio 1997 n. 7057).

Dunque, dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza, le norme dichiarate incostituzionali devono intendersi disapplicate. Ciò significa che gli effetti disapplicativi conseguenti alla pronuncia in rassegna trovano applicazione ai rapporti d’imposta futuri e ai rapporti d’imposta c.d. pendenti, ossia ai rapporti non esauriti relativi all’anno in corso o ad anni passati. Di converso, una sentenza della Corte costituzionale dichiarativa di illegittimità costituzionale non produce effetti nei riguardi dei rapporti c.d. consolidati o intangibili. Al riguardo, secondo il diritto vivente per rapporto (tributario) consolidato o intangibile si deve intendere quello per il quale è ormai precluso l’esercizio del diritto di difesa (perché il diritto è stato esercitato nell’ambito di una causa passata in giudicato o perché non è stato esercitato nei termini decadenziali o prescrizionali di legge) avanti un’autorità giudiziaria o al limite amministrativa relativamente al merito della pretesa (ovvero in merito all’an ed al quantum dedendum). Pertanto *“Le leggi di cui venga dichiarata l’illegittimità costituzionale — in base al combinato disposto dell’art. 136 Cost. e dell’art. 30, l. 11 marzo 1953, n. 87 — cessano di avere efficacia erga omnes e non possono trovare applicazione per disciplinare i rapporti, per i quali le medesime avrebbero ancora rilevanza (trattandosi di rapporti non esauriti, ovvero non coperti da giudicato o da prescrizione (recte: anche da decadenza), o che non siano stati definiti con atti amministrativi ormai inoppugnabili)”* (Consiglio di Stato, sez. VI, 09/01/2014, n. 20; Cassazione civile, sez. I, 07/06/2000, n. 7704).

La ratio di tale ricostruzione ermeneutica è da ricercarsi proprio nel disposto del citato art.136 della Costituzione laddove dispone che l’efficacia della norma dichiarata incostituzionale cessa solo dalla pubblicazione della sentenza; ragion per cui:

- la norma conserva la sua efficacia nell’ambito di rapporti giuridici nati e definiti durante la sua vigenza ovvero prima della perdita di efficacia;
- i rapporti e gli atti nati ed esauriti sotto la vigenza di una norma dichiarata in seguito incostituzionale devono considerarsi legittimi.

Tale ricostruzione ermeneutica trova il suo fondamento nel principio generale del nostro ordinamento della certezza dei rapporti giuridici e delle situazioni giuridiche, a salvaguardia del quale sono previsti istituti quali, ad esempio, la prescrizione e la decadenza (Cassazione civile, sez. trib., 26/07/2019, n. 20342; Cassazione civile, sez. trib., 24/07/2018, n. 19606). A maggior ragione tale principio trova declinazione in materia fiscale (Cassazione civile, sez. un., 16/06/2014, n. 13676), a garanzia della certezza e stabilità delle entrate pubbliche finalizzate a finanziare funzioni e servizi pubblici ovvero nei principi di affidamento e di corrispondenza tra risorse e funzioni pubbliche (Corte Costituzionale, 27/06/2017, n. 151). Principio riconducibile in materia di fiscalità locale al combinato disposto dell’artt. 117, comma 3, e dell’art. 119 della Costituzione (Corte costituzionale 26/1/2004 n.37; Corte costituzionale

29/12/2004 n.423). Certezza delle entrate posta a rafforzamento del generale principio di pareggio di bilancio ricavabile dall'art.81 della Costituzione; ovvero a tutela dell'equilibrio tra entrate e spese del bilancio e sostenibilità del debito (Corte Costituzionale, 17/05/2018, n. 101). Principio dell'equilibrio di bilancio da intendersi non quale formale pareggio contabile, ma in termini sostanziali quale continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata (Corte costituzionale, 14/02/2019, n. 18).

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 6940/2022 ha evidenziato come *l'applicazione delle pronunce di illegittimità costituzionale ai rapporti in corso - conseguente al postulato secondo cui l'illegittimità costituzionale non è una forma di abrogazione, ma una conseguenza dell'invalidità della legge, che ne comporta l'efficacia retroattiva anche alle fattispecie anteriori alla pronuncia di incostituzionalità - va coordinata con i principi enunciati dall'art. 136 Cost. e dalla L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 30, nonché con le regole che disciplinano il definitivo consolidamento dei rapporti giuridici e il graduale formarsi del giudicato e delle preclusioni nell'ambito del processo, secondo le quali l'efficacia della pronuncia di incostituzionalità trova ostacolo nei rapporti esauriti in modo definitivo, per avvenuta formazione del giudicato o per essersi verificato altro evento cui l'ordinamento collega il consolidamento del rapporto medesimo (Cass., Sez. I, 14 novembre 2003, n. 17184; Cass., Sez. U., 26 giugno 2003, n. 10163; Cass., Sez. U., 19 novembre 2001, n. 14541) ..."*

Per comprendere le ricadute pratiche dell'applicazione di quanto finora esposto, di seguito si riportano alcune casistiche tra quelle più rilevanti, senza presunzione di completezza.

### **2.3.1 Il rimborso dei versamenti spontanei d'imposta prescritti**

I contribuenti che, prima della sentenza della Corte, hanno provveduto al pagamento dell'imposta per immobili destinati a dimora abituale e residenza anagrafica del solo possessore e non anche del suo nucleo familiare, potranno richiedere il rimborso di quanto pagato purchè non sia prescritto il diritto.

Il riscontro alle richieste di rimborso di somme versate spontaneamente deve tener conto del termine di prescrizione. Deve considerarsi non rimborsabile il versamento spontaneo d'imposta effettuato dal contribuente, compreso quello operato a titolo di ravvedimento operoso, se è decorso il termine di 5 anni, previsto dall'art.1, comma 164, della legge 27/12/2006, n.296. In base al dettato di quest'ultima norma, il termine decorre dalla data del pagamento, senza che abbia rilievo, a parere di chi scrive, la data di pubblicazione della sentenza della Corte costituzionale. Secondo la Corte di Cassazione si tratta di un termine prescrizionale (Cassazione civile, sez. trib., 30/12/2011, n. 30715; Cassazione civile, sez. trib., 28/05/2010, n. 13142).

Si ritiene pertanto che ai fini del calcolo del citato termine di 5 anni si deve prendere a riferimento il giorno del pagamento anche in caso di intervenuta dichiarazione d'illegittimità costituzionale della norma fiscale sottesa all'obbligo di pagamento (Cassazione civile, sez. trib., 08/10/2010, n. 20863) *"in applicazione del principio secondo il quale la pregressa vigenza di una norma ostativa all'esercizio di un diritto, successivamente dichiarata incostituzionale, costituisce un mero ostacolo di fatto, e non un impedimento giuridico, all'esercizio del diritto medesimo."* (Cassazione civile, sez. I, 13/01/2021, n. 386).

Sul punto è utile richiamare la recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 13234 del 29/04/2022 che si è pronunciata su un caso di rimborso di imposta erariale e nel quale rievoca alcuni principi sugli effetti prodotti dalle sentenze, applicabili anche nella fiscalità locale:

*Le Sezioni Unite di questa Corte, con orientamento seguito univocamente nelle decisioni successive delle sezioni semplici, hanno chiarito che « Il termine di decadenza per il rimborso delle imposte*

*sui redditi, previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e decorrente dalla "data del versamento" o da quella in cui "la ritenuta è stata operata", opera anche nel caso in cui l'imposta sia*

*stata pagata sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea da una sentenza della Corte di giustizia, atteso che l'efficacia retroattiva di detta pronuncia - come quella che assiste la declaratoria di illegittimità costituzionale - incontra il limite dei rapporti esauriti, ipotizzabile allorché sia maturata una causa di prescrizione o decadenza, trattandosi di istituti posti a presidio del principio della certezza del diritto e delle situazioni giuridiche» (Cass. S.U. n. 13676 del 16/6/2014). Conseguentemente, «in tema di rimborso delle imposte sui redditi, l'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta, qualunque sia la ragione della non debenza, quali l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto con norme di diritto comunitario, ovvero uno jus superveniens con applicabilità retroattiva» (Cass. Sez. U., n. 13676 del 16/6/2014, citata; Cass. n. 15276 del 10/6/2008).*

In tal senso anche Corte di Cassazione civ. n. 7390/2019

### **2.3.2 Il rimborso dei versamenti spontanei d'imposta non prescritti**

La Corte costituzionale ha ribadito che l'esenzione spetta non solo se il contribuente risiede anagraficamente in un certo immobile, ma anche se sussiste nel medesimo la dimora abituale, aggiungendo che "i comuni dispongono di efficaci strumenti per controllare la veridicità delle dichiarazioni, tra cui, in base a quanto previsto dall'art. 2, comma 10, lettera c), punto 2, del d.lgs. n. 23 del 2011, anche l'accesso ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio; elementi dai quali si può riscontrare l'esistenza o meno di una dimora abituale".

La presentazione di una istanza di rimborso per IMU impone la dimostrazione, a carico del contribuente, dei requisiti che comprovano la propria dimora abituale in quell'immobile. Il versamento eseguito ai fini IMU fa presumere l'assenza dei requisiti di legge, situazione che ai fini del diritto al rimborso deve essere superata mediante la dimostrazione della dimora abituale, quali, come sopra riportato:

- allacciamenti e consumi relativi alla fornitura di energia elettrica, gas o acqua (ad esempio, si può riscontrare se i consumi non sono significativamente inferiori rispetto ai dati medi ISTAT o da altre fonti). Sarebbe opportuno richiedere la documentazione di entrambe le abitazioni per verificare se vi siano significative differenze;
- riscontro di eventuali posizioni fiscali ai fini della tassa/tariffa rifiuti (nel caso in cui vi siano misurazioni puntuali ed individuali dei rifiuti raccolti presso l'utenza o riduzioni per stagionalità);
- luogo di lavoro;
- medico curante;
- scuole frequentate dai figli tanto più se minori;
- luogo di residenza del coniuge e dei figli;
- affari e atti (per esempio compravendite, locazioni, comodati etc.) che hanno visto coinvolto il contribuente;
- abbonamento a parcheggi a pagamento

Se l'ente ritiene non provato il diritto al rimborso, rigetterà la richiesta. Si ricorda, inoltre, che il silenzio equivale a rifiuto tacito (ai sensi dell'art 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546: "Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto."). Va ricordato, comunque, che in base al comma 164 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296: "L'ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza".

### **2.3.3 Sugli avvisi di accertamento divenuti definitivi prima del 20/10/2022.**

Deve considerarsi esaurito e quindi non più tangibile dagli effetti della sentenza il rapporto giuridico costituito dalla pretesa tributaria consolidatasi a seguito di un avviso di accertamento non impugnato, il cui termine di decadenza per l'impugnazione è decorso prima del 20 ottobre 2022. Si tratta in questo caso di rapporti esauriti, sui quali non ha effetto la decisione della Corte, come precisato dalla sentenza della Cassazione n. 969/2016.

Sul punto si richiama la consolidata giurisprudenza sia della Corte costituzionale (es. sent. 3/96) che della Corte di Cassazione. La sentenza 6940/2022 della Suprema Corte precisa che anche per i contenziosi pendenti non è detto che spieghi effetti la dichiarazione di incostituzionalità se il contribuente non aveva, con il ricorso introduttivo, censurato la norma successivamente dichiarata incostituzionale:

*"2. Il primo motivo - sul quale parte ricorrente torna diffusamente in memoria - è inammissibile, in quanto si censura per la prima volta in sede di legittimità un profilo non originariamente dedotto in sede di merito, con conseguente violazione del principio di consumazione del diritto di impugnazione in relazione ai profili di censura non originariamente proposti (Cass., Sez. I, 16 maggio 2016, n. 9993; Cass., Sez. U., 22 febbraio 2012, n. 2568). Questa preclusione, derivante dal sistema delle impugnazioni, nonché dalla stabilizzazione degli effetti degli atti amministrativi nelle parti non impugnite, non può essere inficiata dalla sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale di una norma, posto che l'illegittimità costituzionale opera per l'avvenire (art. 136 Cost.) ed è destinata ad operare anche nei procedimenti in corso nei quali - tuttavia - si sia censurata l'applicazione proprio di quella norma. Diversamente, la sopravvenuta declaratoria di illegittimità costituzionale non riverbera effetti sulle sentenze che di quella norma hanno fatto applicazione quando non vi sia stata impugnazione del relativo capo, a nulla rilevando che altri capi della sentenza siano stati impugnati ed il relativo giudizio sia ancora pendente al momento della pronuncia della Corte costituzionale (Cass., Sez. V, 30 dicembre 2019, n. 34575; Cass., Sez. I, 15 gennaio 2015, n. 574; Cass., Sez. I, 18 giugno 2012, n. 9950), né tale sentenza può avere effetti sugli atti impositivi in relazione ai quali non è censurato il profilo in ordine al quale la norma è stata successivamente dichiarata incostituzionale (Cass., Sez. V, 1 marzo 2006, n. 4549; Cass., Sez. V, 2 luglio 2007, n. 2280), stante la definitività dell'atto conseguente alla omessa tempestiva impugnazione (Cass., Sez. V, 30 dicembre 2019, n. 34617).*

*3. Principio, questo, che discende dal superiore principio secondo cui l'applicazione delle pronunce di illegittimità costituzionale ai rapporti in corso - conseguente al postulato secondo cui l'illegittimità costituzionale non è una forma di abrogazione, ma una conseguenza dell'invalidità della legge, che ne comporta l'efficacia retroattiva anche alle fattispecie anteriori alla pronuncia di incostituzionalità - va coordinata con i principi enunciati dall'art. 136 Cost. e dalla L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 30, nonché con le regole che disciplinano il definitivo consolidamento dei rapporti giuridici e il graduale formarsi del giudicato e delle preclusioni nell'ambito del processo, secondo le quali l'efficacia della pronuncia*

*di incostituzionalità trova ostacolo nei rapporti esauriti in modo definitivo, per avvenuta formazione del giudicato o per essersi verificato altro evento cui l'ordinamento collega il consolidamento del rapporto medesimo (Cass., Sez. I, 14 novembre 2003, n. 17184; Cass., Sez. U., 26 giugno 2003, n. 10163; Cass., Sez. U., 19 novembre 2001, n. 14541). Ne consegue che la questione degli effetti dell'illegittimità costituzionale del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 8, comma 24, conseguente alla pronuncia della sentenza della Corte costituzionale del 17 marzo 2015, n. 37, e della dedotta illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto non sottoscritto dal capo dell'Ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva validamente delegato, non può trovare ingresso nel presente giudizio di legittimità in quanto questione nuova, mai trattata nel corso del giudizio di merito."*

La definitività del provvedimento esclude la possibilità di invocare gli effetti della pronuncia della Suprema Corte, indipendentemente dal fatto che l'importo preteso con l'avviso di accertamento sia stato pagato o meno. Ne consegue che:

- l'avviso definitivo deve essere pagato dal contribuente;
- in caso di avvenuto pagamento, il rimborso non è ammesso;
- in caso di pagamento rateale si devono intendere dovuti gli importi relativi alle rate non pagate anche se scadenti successivamente alla predetta data di pubblicazione della sentenza.

#### **2.3.4 Sull'istanza di annullamento e autotutela di avvisi di accertamento definitivi**

Non pare al riguardo accoglibile l'istanza di annullamento in autotutela dell'atto amministrativo e per conseguenza la collegata istanza di rimborso di quanto già eventualmente pagato in nome della dichiarata illegittimità. Va rammentato, infatti, che i presupposti per l'annullamento d'ufficio di un provvedimento amministrativo sono, tra l'altro, l'illegittimità originaria dello stesso e la sussistenza di un interesse pubblico, concreto ed attuale, alla sua eliminazione. Da una parte, infatti, si è detto che si deve ritenere legittimo l'atto consolidatosi in conformità ad una norma vigente in quel momento; ragion per cui difetta anche la necessità di ripristinare la legittimità dell'azione amministrativa. Dall'altra, il ripristino della sola legittimità non costituisce motivo sufficiente per l'annullamento di un atto amministrativo consolidatosi per decorrenza dei termini d'impugnazione; essendo necessario che l'Amministrazione "*nell'esternare l'interesse pubblico a fondamento del provvedimento (recte di annullamento) adottato, deve indicare non solo gli eventuali profili di illegittimità, bensì anche le concrete ragioni di pubblico interesse*" (Consiglio di Stato, sez. II, 04/02/2022, n. 782). Nel valutare la sussistenza dell'interesse pubblico all'eliminazione dell'atto va senza dubbio considerato il principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio, che potrebbe essere compromesso da un massiccio ritiro di atti amministrativi definitivi.

Né pare percorribile la via dell'impugnazione del rigetto dell'istanza di annullamento, quale strumento di tutela del diritto individuale del contribuente al rimborso in ragione dell'intervenuta dichiarazione d'illegittimità, laddove l'esame nel merito della legittimità della pretesa erariale è precluso al giudice tributario in ragione dell'intervenuta decadenza disposta dall'art.21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546. La Corte di Giustizia tributaria adita non potrà che dichiarare d'ufficio l'inammissibilità del ricorso (Cassazione civile, sez. VI, 20/02/2013, n. 4247). D'altra parte "*il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni am-*

*piamente discrezionali (recte dell'Ente impositore) e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente.*" (Cassazione civile, sez. trib., 24/08/2018, n. 21146; Cassazione civile, sez. un., 23/04/2009, n. 9669). Del resto *"non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412), con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice"* (Corte cost., 13/07/2017, n. 181).

Si rammenti inoltre che l'eventuale sospensione della riscossione non comporta anche la sospensione dei termini per la proposizione del ricorso e pertanto l'atto non impugnato tempestivamente non risente degli effetti della pronuncia di incostituzionalità.

Pur tenendo conto dell'ampia discrezionalità nell'esercizio della facoltà di autotutela, si ritiene prudente, per i motivi sopra indicati, limitare al massimo il ricorso alla stessa, anche alla luce delle potenziali contestazioni di responsabilità amministrativa conseguenti .

### **2.3.5 Sulle cause pendenti**

In merito alle cause pendenti che hanno ad oggetto l'impugnazione di atti di accertamento per disconoscimento del diritto all'esenzione IMU per l'abitazione principale, occorre distinguere due tipi di casistiche principali.

Qualora l'avviso di accertamento sia motivato dal solo riscontro della scissione della residenza anagrafica e/o dimora abituale del contribuente e degli altri componenti del nucleo familiare, allora esso non potrà che concludersi con una sentenza di accoglimento del ricorso per intervenuto mutamento delle disposizioni di legge in ragione della citata dichiarazione d'incostituzionalità. Ciò in quanto la motivazione dell'atto amministrativo impugnato assume la funzione di delimitazione della causa petendi e del petitum ovvero di delimitazione del potere del giudice tributario in termini d'indagine, di conoscenza e di decisione del caso a lui sottoposto, dovendosi quindi ritenere precluso il suo mutamento o integrazione in sede processuale (Cassazione Civ., sez. trib., sentenza del 02.04.2020 nr. 7649).

In tale ipotesi, il giudice adito non potrà che dichiarare la compensazione delle spese, non essendo riscontrabile alcuna soccombenza imputabile al Comune, in ragione del fatto che, al momento della sua notificazione, l'avviso di accertamento era legittimamente fondato su una norma di legge vigente e sul diritto vivente in forza dell'orientamento consolidato della Corte di Cassazione. In tale senso si è orientata la Corte di cassazione con la prima pronuncia in merito (sentenza n. 32339/2022).

Inoltre, converrà al Comune annullare d'ufficio l'avviso di accertamento qualora non sia ancora decorso il termine per impugnare ovvero la contestazione da parte del contribuente si trovi ancora nella fase precontenziosa del reclamo. Si aggiunge che, qualora l'ente riscontri il difetto di residenza e/o dimora abituale del contribuente sulla base di elementi acquisiti dopo l'annullamento del precedente avviso di accertamento, non pare preclusa l'azione di accertamento qualora non sia ancora spirato il termine di decadenza, non sussistendo nell'ordinamento alcun principio di consumazione dell'esercizio del potere bensì, al contrario, il principio di perennità del potere impositivo riconducibile al combinato disposto dell'art.53 e 97 della Costituzione (Cassazione civile, sez. V, tributaria, 20 Settembre 2022. n. 27977).

Occorrerà invece proseguire il contenzioso e insistere sulle proprie ragioni qualora l'avviso di accertamento sia motivato sulla (o anche sulla) contestazione del difetto di residenza anagrafica e/o dimora abituale del contribuente, fondato ad esempio sul rilevamento di consumi incompatibili con l'abitualità della dimora e/o su altri elementi.

### ***3. L'estensione degli effetti della pronuncia all'esenzione/esclusione ai fini TASI***

Come è noto, a decorrere dal 1/1/2016, ai sensi del comma 669 dell'art.1 della legge 27 dicembre 2013, n.147, come modificato dall'art.1, comma 14, della legge 28 dicembre 2015, n.208, il Tributo per i servizi indivisibili (TASI) non si applica all'abitazione principale come definita ai sensi dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. Al riguardo il legislatore non ha quindi adottato una definizione propria di abitazione principale propria ai fini TASI, ma ha fatto ricorso alla tecnica del rinvio alla disciplina prevista in materia di IMU. Ration per cui, si ritiene che gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale sopra esposti non possono che estendersi alla TASI.

### ***4. La questione della qualificazione in termini di esenzione o esclusione ai fini IMU dell'abitazione principale***

Infine, con riferimento ai possibili diversi effetti della sentenza in rassegna in ragione della diversa qualificazione in termini di esenzione o di esclusione ai fini IMU dell'abitazione principale, si ritiene che detta questione possa influire sostanzialmente sugli effetti applicativi ai fini IMU sopra esposti generati dalla sentenza in rassegna.

Si ritiene, infatti, che detta diversa qualificazione sollevi questioni più che altro in chiave processuale, con particolare riferimento alla questione della posizione assunta nel processo dalle parti e della ripartizione dell'onere della prova. Ration per cui in caso di adesione alla tesi dell'esclusione, tecnicamente, l'Ente impositore conserverebbe la posizione di attore sostanziale con un onere della prova maggiormente stringente (vista la sua funzione di delimitare la causa petendi e il petitum processuale) in sede amministrativa e con onere della prova a proprio carico in sede processuale.

Viceversa, in caso di opzione per la tesi dell'esenzione, è il contribuente ad assumere la qualificazione di attore formale e sostanziale nel processo tributario con onere della prova a suo carico. Vero è però che tali distinzioni in chiave processuale tendono ad affievolirsi essendo sufficiente per il contribuente quale attore sostanziale - in caso di esenzione - assumere la residenza anagrafica nell'abitazione controversa per assolvere per primo all'onere probatorio posto a suo carico in quanto, la pacifica qualificazione della residenza anagrafica quale presunzione semplice determina l'inversione dell'onere prova a carico del Comune. Del resto sia la Corte Costituzionale nell'ambito della sentenza in rassegna sia il diritto vivente costituito dalle sentenze della Corte di Cassazione (Cassazione civile, sez. VI, 17/01/2022, n. 1199) hanno optato per la qualificazione in termini di esenzione sostanziale nonostante la definizione formale risultante dal testo legislativo.

Si riporta di seguito una tabella riepilogativa delle problematiche affrontate nel presente documento e le possibili azioni da intraprendere

<b>CASISTICHE</b>	<b>SOLUZIONE PROPOSTA</b>
Somme versate entro 5 anni rispetto alla data di presentazione dell'istanza	Rimborso spettante, previa istanza e dimostrazione della sussistenza dei presupposti di legge (oltre alla residenza anagrafica, destinazione dell'unità immobiliare a dimora abituale del possessore)
Somme versate oltre 5 anni rispetto alla data di presentazione dell'istanza	Rimborso NON spettante in quanto prescritto
Accertamenti divenuti definitivi alla data del 20/10/2022 non pagati	Pagamento dell'avviso di accertamento dovuto  Non accoglibile richiesta di autotutela
Accertamenti divenuti definitivi alla data del 20/10/2022 pagati	Non accoglibile richiesta di autotutela  Somme versate non rimborsabili
Accertamenti divenuti definitivi alla data del 20/10/2022 rateizzati	Non accoglibile richiesta di autotutela  Rate non pagate dovute e somme versate non rimborsabili
Accertamenti NON definitivi alla data del 20/10/2022, basati SOLO sulla mancata coincidenza della residenza anagrafica o della dimora abituale del possessore e del suo nucleo familiare	Avvisi di accertamento annullabili (d'ufficio o su richiesta del contribuente), anche se divenuti definitivi dopo il 20/10/2022  Importo pagato rimborsabile  Eventuali rate future non più dovute
Accertamenti NON definitivi alla data del 20/10/2022, basati anche su altri elementi diversi dalla mancata coincidenza della residenza anagrafica o della dimora abituale del possessore e del suo nucleo familiare	Avvisi di accertamento non annullabili
Contenzioso pendente alla data del 20/10/2022 avanti alle Corti di Giustizia tributarie o alla Corte di cassazione, relativo a liti basate solo sulla mancata coincidenza della residenza anagrafica o della dimora abituale del possessore e del suo nucleo familiare	Annullamento avviso di accertamento  <i>oppure</i>  Attesa della sentenza che accoglie il ricorso del contribuente, con probabile compensazione spese di giudizio
Contenzioso pendente alla data del 20/10/2022 avanti alle Corti di Giustizia tributarie o alla Corte di cassazione, relativo a liti basate ANCHE su elementi diversi dalla mancata coincidenza della residenza anagrafica o della dimora abituale del possessore e del suo nucleo familiare	Prosecuzione del contenzioso
Contenzioso chiuso alla data del 20/10/2022	Avviso di accertamento definitivo (vedi sopra)