

Sentenza del 15/02/2022 230 - Comm. Trib. Reg. per il Piemonte Sezione 2

Ricorrente/ Appellante:

in riforma parziale della sentenza n. 56/02/2021, pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Novara,;

A. accogliere il presente appello e per l'effetto annullare totalmente l'avviso di accertamento ai fini IMU n. 1../2019, impugnato con il ricorso introduttivo, per i motivi esposti anche nel ricorso introduttivo;

B. annullare, di conseguenza, la maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni, accertati con l'avviso di accertamento impugnato;

C. condannare il Comune convenuto alle spese di giudizio.

Resistente/Appellato:

RIGETTARE il ricorso in appello promosso dalla Sig.ra M. M. L. perché infondato in fatto ed in diritto, per i motivi di cui alla parte espositiva del presente atto. Con vittoria di spese di giudizio ed oneri riflessi nella misura di legge"

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Sig.ra M. risulta proprietaria dell'unità immobiliare sita in Novara, alla Via n. 18, attualmente iscritta al catasto urbano del Comune al Fg□, Mapp. ..sub 6 (in precedenza Fg. ..Mapp□ sub 1, poi Fg. ..Mapp. .30 Sub 1) per la quale, in sede di dichiarazione ICI presentata in data 31/07/2007,

indicava l'esistenza di un comodato in favore del figlio, Dott. M. DG..;

In data 20/09/2018 la ricorrente presentava istanza di rimborso IMU per gli anni dal 2013 al 2017 sostenendo di avere erroneamente versato il tributo relativo al suddetto immobile in quanto non più soggetto passivo ai fini IMU a seguito di provvedimento giudiziale di separazione che assegnava l'alloggio di che trattasi alla ex nuora (Sig.ra C. P.) la quale, pertanto, avrebbe acquisito la titolarità passiva collegata al sorgere di un diritto di abitazione ai sensi dell'[art. 4, comma 12 quinquies del D.L. 16/2012](#), conv. in [L. n. 44/2012](#);

Il Comune di Novara negava il rimborso ritenendo non applicabile alla fattispecie esaminata il disposto dell'[art. 4, comma 12 quinquies del D.L. 16/2012](#), in quanto operante solo nei limiti delle quote di possesso

degli ex coniugi e non relativamente ad immobili concessi in comodato da terzi estranei al rapporto coniugale. - Avverso il predetto diniego di rimborso veniva instaurato giudizio a cura dell'appellante, attualmente pendente avanti la Corte di Cassazione, a seguito di ricorso promosso dal Comune di Novara;

- nel verificare la posizione della contribuente, il Servizio Entrate del Comune rilevava che l'unità immobiliare di che trattasi era stata oggetto di lavori di ampliamento ultimati in data 18/04/2012 (diversa distribuzione degli spazi interni, frazionamento e fusione, come si evince dalla presentazione di apposito docfa), in conseguenza dei quali la rendita catastale veniva aumentata;

- poichè, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, la contribuente aveva utilizzato la vecchia rendita, di importo inferiore a quella da ultimo attribuita, si notificava alla Sig.ra M. avviso di accertamento IMU n. 1../2019 volto al recupero della maggiore imposta dovuta per le annualità 2013/2014/2015 e 2018, per un importo totale di ? 5.840,00 (comprensivo di interessi e sanzioni), avverso il quale veniva interposto gravame avanti la Commissione Tributaria Provinciale;

La Commissione Tributaria Provinciale di Novara con sentenza n. 56/02/2021, depositata il 11 marzo 2021 annullava la pretesa tributaria per l'anno 2013 per intervenuta prescrizione e rigettava nel merito le doglianze relative alle altre annualità.

- Il Giudice in particolare motivava la propria decisione evidenziando che " ... [L'art. 4, co. 12-quinquies, del D.L. 16/2012](#) costituisce una deroga alla previsione generale ed è riferito esclusivamente alla posizione del coniuge non assegnatario, che sia titolare di un diritto reale ma escluso dal suo godimento in forza della sentenza di separazione, che non può essere applicata al di fuori del caso previsto, e quindi, come vorrebbe il ricorrente, al rapporto tra comodante e comodatario." e stabilendo che nel caso di specie: " ... il ricorrente intende applicare la normativa speciale anche al caso in cui l'immobile assegnato sia di proprietà di soggetto estraneo al matrimonio, e quindi alla sentenza di separazione, al quale non può certamente estendersi il riferimento al "diritto di abitazione" contenuta nella legge."

Propone appello la ricorrente notificai o il 20/05/2021, per la parziale riforma della sentenza di CTP deducendo i seguenti motivi:

1. Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 4, comma 12-quinquies, [D.L. n. 16/2012](#).

La CTP, dopo aver accolto il ricorso con riferimento all'anno 2013, ha invece rigettato i motivi di impugnazione avverso la richiesta di IMU con riferimento alla casa di abitazione concessa in comodato al figlio e successivamente, in sede di separazione, assegnata al coniuge, per gli anni 2014, 2015 e 2018, precisando che "l'art. 4, co. 12-quinquies, del [D.L.16/2012](#) costituisce una deroga alla previsione generale ed è riferito esclusivamente alla posizione del coniuge non assegnatario, che sia titolare di un diritto reale ma escluso dal suo godimento in forza della sentenza di separazione, che non può essere applicata al di fuori del caso previsto e, quindi, come vorrebbe il ricorrente, al rapporto tra comodante e comodatario".

Stabilisce espressamente l'art. 4, comma 12-quinquies, del [D.l. 2 marzo 2012 n. 16](#) che "ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'[articolo 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23](#),

e successive modificazioni, nonché all'[articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 22 dicembre 2011, n. 214](#), e successive modificazioni, l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione". Dall'esame della disposizione normativa riportata non è in alcun modo possibile desumere la limitazione - asserita dalla CTP, ossia che la soggettività passiva del coniuge assegnatario si verificherebbe solo nel caso in cui il coniuge non assegnatario fosse proprietario o comproprietario dell'immobile o, più in generale, titolare, anche per quota, di un diritto reale sull'immobile.

Ne consegue che rispetto all'ex casa coniugale, soggetto passivo ai fini **IMU**, è in ogni caso il coniuge assegnatario, sebbene non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sull'immobile, il quale, al ricorrere delle condizioni previste dalla norma, può usufruire anche dell'esenzione dal tributo.

In senso conforme si sono espressi la Commissione Tributaria Regionale di Bologna, con la sentenza n. 88 in data 10 gennaio 2020, sezione XI' nonché la Commissione Tributaria Provinciale di Novara con la sentenza n. 223/2019 in data 5 marzo 2020, sezione I' che si è pronunciata sul ricorso avverso il diniego al rimborso **IMU** avanzato dalla presente Ricorrente (accogliendo il ricorso).

La sentenza della CTP, qui appellata, deve essere pertanto sul punto in esame riformata, in quanto l'interpretazione restrittiva ivi fornita non trova nella disposizione di legge alcun supporto e fondamento giuridico.

2. Errata interpretazione dell'art. 4, comma 12-quinquies, del [D.L. n. 16/2012](#).

La CTP ha ulteriormente argomentato, nella sentenza qui appellata, che "nel caso che occupa, di contro, il ricorrente intendere applicare la normativa speciale anche al caso in cui l'immobile assegnatario sia di proprietà di un soggetto estraneo al matrimonio, e quindi alla sentenza di separazione, al quale non può certamente estendersi il riferimento al diritto di abitazione contenuta nella legge".

La conclusione della CTP, circa l'impossibilità di un'interpretazione estensiva della norma, in quanto avente natura speciale, è in verità disattesa dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 11416 in data 30 aprile 2019. Dopo aver affermato che con l'intervento normativo, portato dall'art. 4, comma 12-quinquies, del [D.L. n. 16/2012](#), "il legislatore ha sancito la traslazione della soggettività passiva dell'**IMU** dal proprietario all'assegnatario dell'alloggio, cosicché l'imposizione ricade in capo all'utilizzatore [...]", la Suprema Corte ha statuito che "(Ed invero,) non trattandosi di norma tributaria disciplinante un'ipotesi di agevolazione o di esenzione, ovvero di norma speciale, non vale per la stessa il divieto di interpretazione analogica nonché di interpretazione estensiva ai sensi dell'art. 14 preleggi".

Ne consegue che l'interpretazione restrittiva, affermata dalla CTP nella sentenza qui appellata, non è conforme al canone interpretativo della possibilità di interpretazione estensiva della norma stessa.

La sentenza della CTP, qui appellata, deve quindi essere riformata sul punto in esame, in quanto è indiscutibile, in forza dell'interpretazione estensiva (dell'art. 4, comma 12-quinquies, del [D.L. n. 16/2012](#)) ammessa e riconosciuta dalla Suprema Corte di Cassazione, che la soggettività passiva ai fini **IMU** ricada sempre in capo al coniuge assegnatario, anche nell'ipotesi in cui l'immobile risulti essere di un soggetto terzo, "estraneo al matrimonio e, quindi, alla sentenza di separazione".

Il Comune di Novara si costituisce in giudizio e propone le seguenti controdeduzioni.

Sulla presunta violazione e/o falsa applicazione e/o errata interpretazione dell'art. 4, comma 12-quinquies, d.l. n. 16/2012. Parte appellante fonda il proprio gravame sull'asserita violazione/falsa applicazione dell'[art. 4, comma 12 quinquies del D.L. 16/2012](#), a mente del quale "(...) Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'[articolo 8 del Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23](#), e successive modificazioni, nonché all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011; n. 201, convertito, con modificazioni, dalla [legge 22 dicembre 2011, n. 214](#), e successive modificazioni, l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione".

La Difesa esponente ritiene, invece, che il disposto sopra esaminato non possa trovare applicazione nella vertenza in esame, così come correttamente deciso sul punto dal Giudice di prime cure, per quanto segue.

1.1 Sulla prosecuzione del contratto di comodato in favore del coniuge assegnatario In base all'orientamento della Corte di Cassazione (Cfr. SS.UU. n. 13603/2004), nel caso di comodato a favore di uno dei due coniugi, così come per la locazione, il contratto prosegue a favore dell'ex coniuge assegnatario senza che il comodante possa chiederne il recesso anticipato salvo il caso del sopravvenuto bisogno ai sensi dell'[art. 1809 c.c.](#).

Ed infatti, con il predetto decisum le Sezioni Unite hanno enunciato il principio per cui, nell'ipotesi di "concessione in comodato da parte di un terzo di un bene immobile di sua proprietà perché sia destinato a casa familiare (del comodatario) il successivo provvedimento di assegnazione in favore del coniuge affidatario di figli minorenni o convivente con figli maggiorenni non autosufficienti senza loro colpa, emesso nel giudizio di separazione o di divorzio, non modifica la natura ed il contenuto del titolo di godimento sull'immobile, ma determina una concentrazione, nella persona dell'assegnatario, di detto titolo di godimento, che resta regolato dalla disciplina del comodato ...".

"Ciò vale a dire che il diritto del coniuge assegnatario, che pure trova nuovo ed autonomo titolo nel provvedimento giudiziale - il quale, come è noto, non attribuisce un diritto reale di abitazione, ma un diritto personale di godimento ... - resta modellato nel suo contenuto dalla disciplina del titolo negoziale preesistente, con la conseguenza che alla normativa regolatrice dell'originaria convenzione occorre far riferimento al fine di delineare il complesso dei diritti e dei doveri di detto coniuge nei confronti del proprietario contraente".

Sempre le Sezioni Unite della Cassazione richiamano la sentenza n. 454/1989 della Corte Costituzionale nella parte in cui afferma che: "il giudice della separazione non crea tanto un titolo di legittimazione ad abitare per uno dei coniugi quanto conserva la destinazione dell'immobile con il suo arredo nella funzione di residenza familiare: effetto precipuo del provvedimento di assegnazione è quello di stabilizzare, a tutela della prole minorenni o anche di quella maggiorenne, ma non ancora autosufficiente senza propria colpa, la preesistente organizzazione che trova nella casa familiare il suo momento di aggregazione ed unificazione, escludendo uno dei coniugi da tale contesto e concentrando la detenzione in favore, oltre che della prole, del coniuge che, pur potendo non essere stato parte formale del negozio attributivo del godimento, era comunque componente del nucleo in favore del quale il godimento stesso era stato concesso. Tale configurazione della assegnazione non tanto in termini di attribuzione, quanto di esclusione di uno dei coniugi da una utilizzazione in atto, tale da determinare una concentrazione della sfera dei soggetti beneficiari, implica logicamente che la posizione del coniuge assegnatario nei confronti del terzo concedente resti conformata dalla natura del diritto preesistente, e sia quindi soggetta agli stessi limiti che segnavano il godimento da parte della comunità domestica nella fase fisiologica della vita matrimoniale."

In definitiva, alla stregua dei chiarimenti sopra riportati, deve affermarsi che, in siffatta ipotesi, operano le indicazioni fornite in caso di continuità del rapporto di locazione che vedono nel locatore, e perciò anche nel comodante, il solo soggetto passivo d'imposta.

Ed infatti, non si rinvengono valide ragioni per trattare diversamente le due fattispecie del comodato e della locazione, giacché entrambe comportano il sorgere di un diritto d'uso di natura obbligatoria.

A fronte di ciò è evidente come il provvedimento di assegnazione non consenta un ampliamento della posizione giuridica del coniuge assegnatario, nei confronti dello stesso proprietario, rispetto a quella vantata dall'originario comodatario.

Sulla scorta di tali posizioni assunte dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione e dalla Corte Costituzionale, pare pacifico come l'applicazione alla fattispecie in esame dell'[art. 4, comma 12 quinquies del D.L. 16/2012](#) mediante il richiamo alla risoluzione MEF n. 5/DF sia assolutamente erronea e quindi non condivisibile.

2.2 Sulla ratio della fattispecie esonerativa invocata da parte appellante

A conforto della tesi della Difesa esponente, si richiama la nota 10 maggio 2013 di IFEL - FONDAZIONE ANCI che, nel contestare la risoluzione del MEF, ha affermato come "il diritto di abitazione opera solo nei limiti delle quote di possesso degli ex coniugi, non quando il possesso sia di terzi, come per i comodati o le locazioni".

In particolare, ad avviso della IFEL, e conformemente a quanto affermato dall'autorevole giurisprudenza succitata, l'interpretazione resa dal Ministero non sarebbe condivisibile nel caso di comodato, proprio perché il Giudice della separazione nell'assegnazione dell'abitazione, ai sensi dell'[art. 155 quater Cod. civ.](#), non attribuisce un diritto reale di abitazione, ma un diritto personale di godimento atipico, attraverso il quale si legittima la continuazione a residenza familiare dell'abitazione, prevedendo, al pari del contratto di locazione, una successione ex lege del coniuge assegnatario nell'originario rapporto di comodato.

In altri termini, in applicazione dell'art. 4, comma 12 quinquies del DL n. 16/2012 si ha una sostituzione del soggetto passivo che subisce una limitazione della proprietà, operante nei soli casi in cui l'immobile assegnato sia di proprietà, interamente o pro quota, del coniuge non assegnatario, ma non di terzi.

Anche la Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, con la sentenza n. 422 del 11/09/2018, ha stabilito che "il diritto di abitazione, previsto ai fini Imu per la casa coniugale assegnata a seguito di separazione, opera nei limiti delle quote di possesso degli ex coniugi e non si estende all'appartamento concesso in comodato".

L'espressione "in ogni caso" è stata interpretata dalla Commissione come riferibile a tutte le possibili figure di diritti reali, quali usufrutto, uso, enfiteusi, superficie, eccetera, di cui siano stati titolari i coniugi sull'immobile adibito a casa coniugale, poi assegnato ad uno solo di essi in sede di separazione. Circa la corretta interpretazione della norma in esame, la Commissione Tributaria Regionale ha affermato che: "...

un'interpretazione dell'art. 4 citato nel senso del riconoscimento, se pure ai soli fini IMU, di un diritto reale in re aliena quale il diritto di abitazione non trova fondamento logico perché, a ben vedere, il beneficiario della agevolazione IMU conseguente al riconoscimento della esistenza del diritto reale di abitazione non sarebbe il coniuge assegnatario ... ma sarebbe un soggetto terzo, il proprietario dell'immobile, il quale verrebbe a giovare di una esenzione non solo non prevista dalla norma ma anche priva di alcuna plausibile ragione".

La ratio della disposizione è, infatti, quella di traslare la soggettività passiva, per tutta o parte dell'imposta, dal coniuge non assegnatario a quello assegnatario senza incidere, in alcun modo, sulla soggettività passiva in capo a soggetti "estranei" dal matrimonio.

Non vi è infatti alcuna motivazione giuridica per esonerare il terzo comodante dall'imposizione IMU, successivamente all'assegnazione dell'immobile ad uno dei coniugi.

Interpretando la norma in senso difforme, rispetto ai principi dettati dalle SS.UU. della Cassazione, ne conseguirebbe che da un evento che attiene i soli coniugi trarrebbe beneficio un soggetto terzo rispetto al rapporto coniugale.

In conclusione, così come nell'ipotesi della locazione, anche nel caso di comodato, il proprietario comodante rimane soggetto passivo ai fini IMU anche successivamente all'assegnazione dell'immobile in sede separazione coniugale, non incidendo tale evento sulla natura del titolo originario di detenzione del bene.

Né le modifiche introdotte dalla [Legge 27 dicembre 2013 n. 147](#) all'articolo 13, d.l. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla [Legge n. 214/2011](#), e successive modifiche ed integrazioni, sono utili a confortare la tesi di parte appellante, Infatti nel citato articolo 13 al comma 2 si stabilisce che "(...) l'imposta municipale propria non si applica altresì:

(...); alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (...);"

·Dalla lettura del testo di legge non si rinvergono pertanto elementi per avallare un'estensione dell'esenzione di che trattasi all'ipotesi in cui l'immobile assegnato sia di proprietà di terzi.

Alla pubblica udienza tenuta con collegamento a distanza le parti hanno confermato le rispettive conclusioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è fondato, erroneamente la CTP ha ritenuto che la norma in questione abbia natura di agevolazione tributaria essa si limita a precisare quali siano i soggetti passivi di imposta, infatti ove si esprime "l'assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione" assimila espressamente ai soli fini IMU tale assegnazione (che è pacificamente un diritto personale di godimento) a un diritto reale (diritto di abitazione) ampliando quindi la platea dei soggetti legittimati passivi. Non sorprende tale assimilazione in quanto diretta a regolare e tutelare posizioni soggettive che viceversa sarebbero rimaste prive di una specifica regolamentazione. La volontà del legislatore è quindi chiaramente indirizzata a garantire in ogni caso che al coniuge assegnatario non derivi trattamento diverso da quello prima vigente e quindi nel caso di specie la continuazione in capo al medesimo del contratto di comodato adeguandosi e condividendo la precisa giurisprudenza di legittimità preesistente, Cass. SS.UU. n. 13603/2004. L'appello pertanto trova accoglimento con riforma della sentenza appellata nella parte in cui ha confermato gli avvisi di accertamento dal 2014 e successivi. Considerata la esistenza di orientamenti diversi si dichiarano compensate le spese.

P.Q.M.

In parziale riforma della sentenza appellata accoglie l'appello del contribuente. Spese compensate.

Torino, 9.2.2022