

ICI E ABITAZIONE PRINCIPALE: L'ESENZIONE SPETTA ANCHE SE I FAMILIARI DIMORANO ALTROVE – CASS. CIV. SS.UU. DEL 18 LUGLIO 2026 N. 23488

A cura di **Valentina PELLEGRINO***

MASSIMA¹

In tema di ICI, per abitazione principale – corrispondente, salvo prova contraria, a quella di residenza anagrafica – si intende, a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui richiedeva la dimora abituale anche dei familiari², quella nella quale dimora abitualmente il contribuente che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, senza che sia necessario che vi dimori anche il suo nucleo familiare. Le Sezioni Unite hanno enunciato il principio nell'interesse della legge³, pur avendo dichiarato estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito dell'annullamento in autotutela degli avvisi di accertamento.

SOMMARIO

1. **Il fatto** 1
2. **La decisione** 2
3. **Conclusioni** 5

1. IL FATTO

La controversia trae origine da tre avvisi di accertamento, relativi alle annualità 2009, 2010 e 2011, con i quali un Comune aveva contestato a un contribuente l'infedele dichiarazione dell'ICI con

riguardo alla casa di abitazione di quest'ultimo, di cui non riconosceva la qualità di abitazione principale. La Commissione tributaria regionale, in riforma della decisione di primo grado, aveva accolto i ricorsi riuniti del contribuente: per il 2009 aveva ritenuto il Comune decaduto dal potere impositivo, mentre per le altre due annualità aveva riconosciuto l'esenzione, pur dimorando altrove una parte del nucleo familiare⁴.

Il Comune ha proposto ricorso per cassazione con due motivi. Con il primo ha lamentato la violazione della disciplina sul termine di decadenza⁵, sostenendo che, per il 2009, si trattasse di dichiarazione infedele e non omessa, con la conseguenza che il termine quinquennale doveva computarsi dal 30 giugno 2010. Con il secondo ha denunciato la violazione della norma sull'esenzione per l'abitazione principale e della disciplina anagrafica⁶, per aver la Commissione regionale affermato che soggetto passivo dell'imposta non è il nucleo familiare ma il proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento. Il contribuente ha resistito con controricorso⁷.

La Sezione tributaria, con ordinanza interlocutoria⁸, ha rimesso la causa al Primo Presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite, ravvisando una questione di massima di particolare importanza: se, dopo la pronuncia della Corte costituzionale in tema di IMU⁹, potesse ritenersi giuridicamente corretta e costituzionalmente orientata

*Avvocato. Componente del Comitato Editoriale della Rivista "De Iustitia".

¹ Massima non ufficiale.

² Cfr. Corte cost., sent. n. 112 del 24 giugno 2025, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione degli artt. 3, 29, 31 e 53, primo comma, della Costituzione, dell'art. 8, secondo comma, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come modificato dall'art. 1, comma 173, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, nella parte in cui stabiliva che per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente, anziché quella nella quale dimora abitualmente il contribuente.

³ Cfr. art. 363 del codice di procedura civile, che consente alla Corte di cassazione di enunciare il principio di diritto nell'interesse della legge.

⁴ Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, fatti di causa, punto 1.

⁵ Cfr. art. 1, comma 161, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che disciplina il termine di decadenza, di cinque anni, per la notifica degli avvisi di accertamento.

⁶ Cfr. art. 8, secondo comma, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che reca la nozione di abitazione principale ai fini dell'agevolazione, e art. 4 del d.P.R. 30 maggio 1989, n. 223, regolamento anagrafico, che reca la nozione di famiglia anagrafica.

⁷ Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, fatti di causa, punto 2, e ragioni della decisione, punti 1 e 2.

⁸ Cfr. Cass. civ., sez. V, 27 febbraio 2023, n. 5870 (ordinanza interlocutoria).

⁹ Cfr. Corte cost., sent. n. 209 del 13 ottobre 2022, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nella parte in cui, ai fini dell'esenzione IMU per l'abitazione principale, richiedeva la dimora abituale e la residenza anagrafica anche del nucleo familiare del possessore.

un'interpretazione della norma ICI per cui l'agevolazione spetta anche quando il contribuente dimora abitualmente nell'immobile senza i suoi familiari. Le Sezioni Unite, con una successiva ordinanza interlocutoria¹⁰, hanno escluso la praticabilità di un'interpretazione costituzionalmente orientata, ostandovi il carattere di stretta interpretazione delle norme tributarie di agevolazione e un'interpretazione assolutamente consolidata, il cosiddetto diritto vivente, secondo la quale il contribuente doveva provare che l'abitazione costituisse dimora anche dei familiari. Hanno pertanto sollevato questione di legittimità costituzionale della norma nella parte in cui, per l'esenzione, richiede che l'immobile sia dimora abituale anche dei «suoi familiari»¹¹.

Nell'ordinanza di rimessione la Corte aveva evidenziato la continuità tra la disciplina dell'ICI e quella dell'IMU: per entrambe l'esenzione fa riferimento al nucleo familiare, con la sola differenza che per l'IMU erano richieste congiuntamente la residenza anagrafica e la dimora abituale, mentre per l'ICI la dimora abituale è equiparata, salva prova contraria, alla residenza anagrafica. Aveva ricordato, inoltre, che l'orientamento consolidato in tema di IMU negava l'esenzione ai coniugi con dimora abituale in abitazioni diverse e che su tale indirizzo si era innestato l'intervento del legislatore del 2021¹². La Corte costituzionale ha poi accolto la questione, dichiarando l'illegittimità della disposizione¹³.

All'udienza pubblica del 24 marzo 2026 la Procura generale ha concluso per il rigetto del secondo motivo. Nelle memorie depositate in prossimità dell'udienza il Comune ha dedotto di avere

annullato in autotutela, con provvedimento del 26 febbraio 2026 notificato alla controparte, gli atti impositivi in giudizio per le annualità 2009-2011, chiedendo di dichiarare cessata la materia del contendere con compensazione delle spese; il contribuente ha ritenuto l'annullamento tardivo rispetto alle ragioni dedotte in giudizio e ha insistito per il rigetto del ricorso e per la condanna alle spese¹⁴.

2. LA DECISIONE

Le Sezioni Unite dichiarano anzitutto estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere. L'annullamento in autotutela degli atti impositivi elimina in modo definitivo e completo il contrasto tra le parti, perché soddisfa integralmente la pretesa del contribuente¹⁵; del resto, nel processo tributario il sopravvenuto annullamento dell'atto impugnato, per qualsiasi motivo, rende inutile la prosecuzione del giudizio, stante l'inammissibilità di pronunce di mero accertamento dell'illegittimità della pretesa erariale¹⁶. Non rileva, in senso contrario, che il contribuente abbia contestato la tardività dell'autotutela: è un profilo che incide, in realtà, sulla regolazione delle spese¹⁷.

La Corte ritiene tuttavia che sussistano i presupposti per enunciare il principio di diritto nell'interesse della legge. Richiama anzitutto il proprio orientamento secondo cui le Sezioni Unite, chiamate a pronunciarsi su una questione di particolare importanza, possono esercitare d'ufficio, quale espressione della funzione nomofilattica, il potere di formulare il principio di diritto concretamente applicabile, anche quando esso non influisca sulla vicenda processuale e serva come criterio di decisione di casi analoghi¹⁸. Precisa poi che la riforma

¹⁰Cfr. Cass. civ., SS. UU., 15 ottobre 2024, n. 26776 (ordinanza interlocutoria), che ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 8, secondo comma, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 nella parte in cui, nel richiedere l'adibizione dell'immobile ad abitazione principale, esige che esso costituisca dimora abituale anche dei familiari.

¹¹Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, fatti di causa, punti 3, 5, 7 e 8.

¹²Cfr. art. 5-decies, comma 1, del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, che, per il caso di dimora abituale in immobili diversi, limitava il beneficio a un solo immobile «scelto dai componenti del nucleo familiare».

¹³Cfr. Corte cost., sent. n. 112 del 18 luglio 2025, e Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, fatti di causa, punti 6 e 9.

¹⁴Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, fatti di causa, punti 10 e 11, e ragioni della decisione, punto 3.

¹⁵Cfr. Cass. civ., sez. V, 19 gennaio 2007, n. 1230, e Cass. civ., sez. V, 27 febbraio 2020, n. 5351, richiamate dalla Corte per affermare che l'annullamento in autotutela determina l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

¹⁶Cfr. Cass. civ., sez. V, 17 dicembre 2024, n. 32963, richiamata dalla Corte, *ex multis*, per il principio secondo cui, nel processo tributario, il sopravvenuto annullamento dell'atto impugnato determina la cessazione della materia del contendere.

¹⁷Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, ragioni della decisione, punti 3, 4 e 5.

¹⁸Cfr. Cass. civ., SS. UU., 28 dicembre 2007, n. 27187, che ha riconosciuto alle Sezioni Unite, nell'ipotesi di ricorso dichiarato

del processo civile del 2022 non ha inciso su questo assetto e ne ricorda i presupposti: l'avvenuta pronuncia di un provvedimento giurisdizionale non impugnato o non impugnabile; la sua illegittimità, quale momento di collegamento con una controversia concreta; un interesse della legge, cioè un interesse generale che trascende quello delle parti¹⁹. Tali requisiti ricorrono nel caso in esame, in ragione dell'esito processuale del ricorso e del collegamento tra il provvedimento impugnato e una vicenda concreta; inoltre il contenzioso è di ampia incidenza, non solo quantitativa ma anche per la rilevanza dei profili sollevati, come attesta la necessità dell'intervento della Corte costituzionale, sicché sussiste l'interesse a una pronuncia finalizzata alla stabilizzazione della giurisprudenza²⁰.

Nel merito, le Sezioni Unite ricostruiscono gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale. La Consulta, ricordato che la norma ICI conteneva fin dall'origine il riferimento alla presenza dei familiari, che nel 2006 era stata introdotta una presunzione relativa di coincidenza tra dimora abituale e residenza anagrafica e che dal 2012 l'imposta è stata sostituita dall'IMU, con la quale sussiste una evidente continuità, ha richiamato le ragioni già poste a fondamento della propria pronuncia sull'IMU²¹. Il riferimento ai familiari trova la sua *ratio* nell'impedire che la fittizia assunzione della dimora o della residenza altrove da parte di uno dei coniugi consenta al medesimo nucleo di godere due volte dei benefici per l'abitazione principale; ma presuppone la coabitazione, propria della situazione più frequente per una coppia coniugata²², e non considera la possibilità, indiscussa l'*affectio coniugalis*, di stabilire residenze disgiunte²³.

Da qui tre profili di illegittimità²⁴. Il primo attiene al principio di eguaglianza: richiedere la dimora abituale dei familiari determina un'irragionevole discriminazione del contribuente coniugato rispetto, ad esempio, alla persona singola, penalizzando chi formalizza il proprio rapporto. Il secondo attiene alla capacità contributiva: l'ICI, come l'IMU, è un'imposta reale, sicché ai fini dell'esenzione possono rilevare solo elementi oggettivi relativi all'immobile – la residenza anagrafica e la dimora abituale – e non lo status soggettivo del contribuente in relazione alla convivenza con i familiari. Il terzo riguarda la tutela della famiglia: una lettura combinata dei relativi precetti costituzionali suggerisce, ma non impone, trattamenti anche fiscali di favore e si oppone a quelli che si risolvono in una penalizzazione²⁵.

Ne consegue che, ai fini dell'esenzione ICI per l'abitazione principale, non è necessario che vi dimori abitualmente anche il nucleo familiare del contribuente. Le Sezioni Unite rimarcano poi che la norma assolveva, nell'intento del legislatore, anche all'obiettivo di evitare che le seconde case fossero fittiziamente iscritte come abitazioni principali: la scelta di ancorare l'esenzione alla dimora dell'intero nucleo è stata disattesa dalla Consulta, ma la dimora abituale, ora riferita al solo contribuente, resta una condizione di fatto, sempre verificabile dai Comuni con gli strumenti a loro disposizione, quali i sopralluoghi del personale municipale, la raccolta di informazioni e la verifica delle utenze²⁶.

Quanto alla prova, la disciplina fonda una presunzione a favore del contribuente: l'abitazione principale di dimora abituale corrisponde, fino a prova contraria, alla residenza anagrafica, sicché

inammissibile, il potere discrezionale di formulare d'ufficio il principio di diritto concretamente applicabile, quale espressione della funzione di nomofilachia.

¹⁹Cfr. d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, e Cass. civ., SS. UU., 22 marzo 2023, n. 8268, secondo cui l'enunciazione del principio di diritto nell'interesse della legge richiede i tre presupposti indicati nel testo.

²⁰Cfr. Cass. civ., SS. UU., 1 giugno 2010, n. 13332, secondo cui l'interesse a tale pronuncia, prescindendo dalla tutela dello *ius litigatoris*, si sostanzia nella stessa enunciazione del principio di diritto, finalizzata alla stabilizzazione della giurisprudenza, e Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, ragioni della decisione, punti 6, 6.1 e 6.2.

²¹Cfr. Corte cost., sent. n. 112 del 18 luglio 2025, e Corte cost., sent. n. 209 del 13 ottobre 2022.

²²Cfr. art. 143, secondo comma, del codice civile, che prevede l'obbligo reciproco dei coniugi alla coabitazione.

²³Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, ragioni della decisione, punti 8, 9 e 10.

²⁴Cfr. art. 3, art. 53, primo comma, e artt. 29 e 31 Cost., rispettivamente in tema di eguaglianza, capacità contributiva e tutela della famiglia.

²⁵Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, ragioni della decisione, punti 10.2, 11, 11.1 e 12.

²⁶Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, ragioni della decisione, punti 13 e 14.

spetta al Comune superare la presunzione; in assenza del riscontro della residenza anagrafica, è invece il contribuente che invoca il beneficio a dover dimostrare che l'immobile posseduto a titolo di proprietà o di altro diritto reale corrisponde alla sua dimora abituale. Su questa base la Corte enuncia il principio di diritto riportato in massima. La fattispecie in giudizio vi rientra pienamente, come pure nella nuova formulazione della norma: il contribuente aveva la propria abitazione principale in un luogo diverso da quello degli altri familiari, con una scelta non fittizia ma determinata da ragioni familiari, come accertato in fatto dalla Commissione regionale²⁷.

Quanto alle spese, la cui determinazione non è esclusa dalla declaratoria di estinzione, la Corte le compensa integralmente in ragione della novità e della complessità della questione, che ha richiesto non solo la rimessione alle Sezioni Unite ma anche un più radicale intervento della Corte costituzionale per il superamento dell'orientamento contrario, qualificato come "diritto vivente". Non assume rilievo, osserva la Corte, che l'amministrazione abbia annullato gli avvisi solo in prossimità dell'udienza, perché la loro emissione e le richieste di pagamento trovavano comunque fondamento nella lettera della norma e nei precedenti univoci della giurisprudenza. Il dispositivo dichiara estinto il giudizio e compensa le spese²⁸.

3. CONCLUSIONI

La pronuncia riporta sul versante dell'ICI le conclusioni già raggiunte per l'IMU e va letta, anzitutto, per ciò che è: l'applicazione di una declaratoria di illegittimità costituzionale a una disciplina in larga parte sovrapponibile. Il principio enunciato ha dunque carattere in gran parte ricognitivo. Il suo valore aggiunto sta altrove, nel riparto dell'onere della prova che la Corte ricostruisce in motivazione (presunzione collegata alla residenza anagrafica,

onere del Comune di superarla), ma che non trova posto nel testo del principio, il quale si limita a richiamare il «salvo prova contraria». Per l'operatore è la parte più utile, e sarebbe stato preferibile ritrovarla nella formula destinata alla massimazione.

Più discutibile è il piano processuale. Il giudizio si estingue per cessazione della materia del contendere, ma le Sezioni Unite enunciano ugualmente il principio nell'interesse della legge, richiamando precedenti relativi al ricorso dichiarato inammissibile e ritenendo ricorrenti i presupposti in ragione, in sostanza, dell'«esito processuale del ricorso». Resta in ombra come ciò si concili con il requisito, indicato dalla stessa Corte, di un provvedimento non impugnato o non impugnabile²⁹, dal momento che la sentenza della Commissione regionale era stata impugnata. Può darsi che la Corte abbia inteso valorizzare, più che il dato formale, la funzione nomofilattica; ma la motivazione sul punto è sintetica e lascia aperto il tema dei confini dell'istituto.

Merita cautela anche l'argomento dell'ampia incidenza del contenzioso. L'ICI è stata sostituita dall'IMU dal 2012 e, per quest'ultima, la questione era già stata risolta dalla Corte costituzionale nel 2022: l'utilità concreta del principio appare dunque circoscritta alle controversie su annualità ormai risalenti, come quella decisa.

Qualche perplessità suscita, infine, la compensazione integrale delle spese. La Corte la fonda sulla novità della questione e sul fatto che gli atti originari trovavano fondamento nella lettera della norma e nel diritto vivente; ma il Comune ha annullato gli avvisi in autotutela a distanza di circa otto mesi dalla sentenza costituzionale e a ridosso dell'udienza, e la disciplina del processo tributario ammette la compensazione soltanto a condizioni rigorose³⁰. Il profilo della tardività, che la stessa Corte riconduce alla sola regolazione delle spese, avrebbe forse meritato maggior peso. Resta aperto, da ultimo, il tema delle seconde case: spostato il

²⁷Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, ragioni della decisione, punto 14 e punto 15 (nei paragrafi dedicati al principio di diritto e alla sua applicazione al caso concreto).

²⁸Cfr. Cass. civ., SS. UU., 18 luglio 2026, n. 23488, ragioni della decisione, punto 15 (nel paragrafo dedicato alle spese).

²⁹Cfr. Cass. civ., SS. UU., 22 marzo 2023, n. 8268, che include tra i presupposti l'avvenuta pronuncia di un provvedimento

giurisdizionale non impugnato o non impugnabile né ricorribile per cassazione.

³⁰Cfr. art. 15 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che nel processo tributario ammette la compensazione delle spese solo in caso di soccombenza reciproca o di gravi ed eccezionali ragioni, da motivare espressamente.

baricentro sulla dimora abituale del solo contribuente, il rischio di un doppio beneficio per lo stesso nucleo familiare, che la norma originaria intendeva prevenire, è affidato interamente all'accertamento in concreto dei Comuni (sopralluoghi, informazioni, utenze), con i costi e le incertezze probatorie che ne derivano.