

Assegnatario della casa familiare e Ici: il concetto ministeriale di "diritto" reale e la sua disapplicazione

Paola Tarigo

SOMMARIO: 1. La mutuazione dal diritto civile della categoria dei diritti reali nella definizione del presupposto dell'Ici - 2. Disciplina di riferimento sull'assegnazione della casa familiare - 3. Qualificazione civilistica del diritto del soggetto assegnatario come diritto personale di godimento - 4. Qualificazione come diritto assimilabile ad un diritto reale nelle istruzioni al modello di dichiarazione Ici approvate con decreto - 5. Discussi caratteri distintivi del regolamento in rapporto all'atto amministrativo generale - 6. Ipotesi di disapplicazione del decreto, in quanto atto amministrativo generale, nel giudizio tributario.

1. La mutuazione dal diritto civile della categoria dei diritti reali nella definizione del presupposto dell'Ici - Nella normativa dell'imposta comunale sugli immobili si individua come contribuente colui che è titolare di specifiche situazioni soggettive. E, cioè: il proprietario di immobili (indicati dalla legge), oppure chi è titolare di un diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, o superficie sugli immobili medesimi (1).

Questa disposizione, nel dare esclusiva rilevanza alla sussistenza di un diritto reale sull'immobile (2), indirettamente conferma che il significato da

(1) Vd.: art. 3, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. La disposizione ricalca il criterio direttivo fissato nella legge delega, vd.: art. 4, comma 1, lettera a), n. 2, della L. 23 ottobre 1992, n. 421, che prevedeva "l'assoggettamento all'imposta, per anni solari, del proprietario dell'immobile ovvero del titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione sullo stesso".

(2) Vd.: DI PIETRO, *Tributi, I) Tributi locali*, in "Enc. Treccani", XXXI, Roma, 1994, pag. 5; GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in "Dig. disc. priv.", Sez. comm., XVI, 1999, pag. 165.

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 (3).

La normativa Ici costituisce un classico esempio di descrizione della fattispecie tributaria, da parte del legislatore, mediante riferimento ad istituti di altri settori dell'ordinamento, in particolare con "mutuazione" (4) dal diritto civile della categoria dei diritti reali: tema, generale, del quale è inutile, in questa sede, ripercorrere le tappe evolutive e di cui importa però ricordare l'attuale sistemazione teorica che trova in dottrina.

E cioè: se, da un lato, non c'è ragione di esasperare un'autonomia del diritto tributario, nel senso che in linea di massima si può presumere una certa costanza del legislatore nell'uso di un termine, nei vari settori dell'ordinamento, secondo il significato ad esso attribuito in quello di origine, dall'altro, non è totalmente possibile escludere una diversità di qualificazioni giuridiche rispetto ad altri settori normativi, qualora sussista una giustificazione convincente di tale incompatibilità nella stessa legge fiscale (5).

Ma nella normativa sostanziale dell'Ici non è ricavabile, esplicitamente o implicitamente, alcuna prova di incompatibilità. Si ricade, insomma, in una di quelle svariate ipotesi in cui il legislatore fiscale richiama istituti del diritto civile, senza ulteriori specificazioni.

Nella disciplina dell'Ici tale richiamo permette, riassuntivamente, di disciplinare in modo compiuto la fattispecie d'imposta e quindi è naturale che il significato dei termini "diritto reale", "proprietà", "abitazione", eccetera, sia precisamente quello che ad essi è attribuito dal codice civile (6): sussiste, cioè, un rapporto di presupposizione tra enunciati legislativi (civilistico e tributario) (7).

(3) La rilevanza della disposizione sui soggetti passivi, ai fini della definizione del presupposto dell'Ici, è affermata anche da: BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in "Rass. Trib.", n. 5/1999, pag. 1356.

(4) Vd.: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, Parte generale, Torino, 2000, pag. 41.

(5) Vd.: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, 1999, pag. 188.

(6) Vd.: FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag. 8, con riferimento in generale alle ipotesi in cui il legislatore fiscale richiama un istituto del diritto civile, senza ulteriori specificazioni.

(7) Vd.: TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, pagg. 137-138.

Ben diversi sono i casi in cui il legislatore tributario utilizza termini originari del diritto civile, attribuendo loro un particolare significato, diverso da quello del settore di origine, con conseguenti problemi, sul piano dell'interpretazione (8), sconosciuti alle ipotesi accomunate dal semplice richiamo di istituti civilistici, senza ulteriori specificazioni.

2. Disciplina di riferimento sull'assegnazione della casa familiare - Se il significato dell'espressione "diritto reale" nella normativa Ici è precisamente quello attribuito dalla disciplina civilistica, si deve preliminarmente qualificare, secondo quest'ultima, il diritto del soggetto separato o divorziato assegnatario della casa familiare, per poi trarne le conseguenze in ordine all'integrarsi o meno della fattispecie d'imposta nei suoi riguardi.

Ai fini della qualificazione del diritto rileva, per la separazione, lo stesso codice civile in cui è stabilito, in materia di provvedimenti concernenti i figli, che l'abitazione nella casa familiare spetta di preferenza, e ove sia possibile, al coniuge cui essi sono affidati (9).

L'istituto è stato introdotto nel codice con la riforma del diritto di famiglia (10) e l'attuale formula risulta da una pronuncia, additiva, di incostituzionalità del precedente testo, nella parte in cui non prevedeva la trascrizione del provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare ai fini dell'opponibilità ai terzi (11).

Per il divorzio la legge istitutiva stabilisce che l'abitazione nella casa familiare spetti di preferenza al genitore cui sono affidati i figli o con il quale essi convivono oltre la maggiore età. In ogni caso, ai fini dell'assegnazione, il giudice deve valutare le condizioni economiche dei coniugi e le ragioni della decisione e favorire il coniuge più debole. È prevista l'opponibilità al terzo acquirente (ai sensi dell'art. 1599 del codice civile) dell'assegnazione, in quanto trascritta (12).

Quale sia la finalità dell'assegnazione della casa familiare, se vi sia uniformità o meno nei criteri di assegnazione tra separazione e divorzio,

(8) Vd.: CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, pag. 55.

(9) Vd.: art. 155, comma 4, del codice civile.

(10) Vd.: art. 36, della L. 19 maggio 1975, n. 151.

(11) Vd.: Corte Cost., 27 luglio 1989, n. 454, in "Foro it.", 1989, I, 2, 3336.

(12) Vd.: art. 6, comma 6, della L. 6 marzo 1987, n. 74.

nonché qua
due ipotesi,
che non inc

Una ter
canone. Que
nel contratt
di abitare n

**3. Qualifica
to personale**
della natura
casa - ove q
meno esclus
altro diritto
consolidato

Inciden
della natura
sostenuta da
lificazione d
mentalmen
rilevanza, o
ed in specia
vicende tras
terzi del goc
tito sulla na
tario si sta a

L'oppos
agli anni ott

(13) Vd.:

(14) Vd.:
mento di asseg
della "casa fa
1998. II. pag. :

(15) Così
t. I. *Trattato di*

(16) Vd.:
nale di Catania
critica. a comm

nonché quale ruolo rivesta il parametro dell'affidamento della prole nelle due ipotesi, sono tutte questioni che hanno dato luogo a forti contrasti, ma che non incidono sul problema qui esaminato.

Una terza disposizione in materia è contenuta nella legge sull'equo canone. Questa prevede che, in caso di separazione giudiziale o di divorzio, nel contratto di locazione succeda al conduttore l'altro coniuge, se il diritto di abitare nella casa familiare è attribuito dal giudice a quest'ultimo (13).

3. *Qualificazione civilistica del diritto del soggetto assegnatario come diritto personale di godimento* - Con riguardo, dunque, allo specifico problema della natura, personale o reale, del diritto del coniuge assegnatario della casa - ove quest'ultimo soggetto non sia proprietario dell'immobile (quanto meno esclusivo, potendo essere la casa di proprietà comune), né titolare di altro diritto reale o personale di godimento su di esso - si è formato un consolidato orientamento della Cassazione.

Incidentalmente affermata in una pronuncia degli anni settanta, la tesi della natura non reale del diritto dell'assegnatario è stata, da allora, sempre sostenuta dalla Cassazione. In tutte le sue pronunce il problema della qualificazione del diritto non è mai affrontato in sé e per sé (14), ma solo strumentalmente ad altre questioni sollevate: ad esempio, in ordine alla rilevanza, o meno, come presupposto, dell'affidamento della prole, oppure, ed in special modo, ai fini della sorte dell'assegnazione stessa a seguito di vicende traslative sull'immobile. Collegato al problema dell'opponibilità ai terzi del godimento della casa familiare, avviato ormai a soluzione, il dibattito sulla natura giuridica del diritto che si costituisce in capo all'assegnatario si sta a sua volta esaurendo (15).

L'opposta tesi del diritto reale risulta essere stata sostenuta solo fino agli anni ottanta e, in quegli anni, solo dal giudice del merito (16).

(13) Vd.: art. 6, comma 2, della L. 27 luglio 1978, n. 392.

(14) Vd.: DI NARDO, *Casa familiare, comodato ed opponibilità a terzi del provvedimento di assegnazione*, in "Nuova giur. civ. comm.", 1998, I, pag. 591; ID., *L'assegnazione della "casa familiare": evoluzione legislativa e attuali orientamenti giurisprudenziali*, *ivi*, 1998, II, pag. 336.

(15) Così: ROSSI CARLEO, *La separazione e il divorzio*, in "Il diritto di famiglia", t. I, *Trattato di diritto privato*, diretto da BESSONE, vol. IV, Torino, 1999, pag. 252.

(16) Vd.: Pret. Monza, 8 giugno 1985 (ord.), in "Foro it.", 1986, I, 1331-1332; Tribunale di Catania, 11 luglio 1985, in "Nuova giur. civ. comm.", 1986, I, pag. 343, con nota critica, a commento di GIUSTI, *ivi*, pag. 351.

È importante osservare come sia stato in concomitanza dell'introduzione dell'istituto del divorzio e, con esso, della specifica previsione dell'opponibilità al terzo acquirente dell'assegnazione, se trascritta, nonché della pronuncia additiva di incostituzionalità che ha esteso la norma anche all'ipotesi di separazione, che la tesi della natura reale, fino ad allora strumentalmente sostenuta ai fini dell'opponibilità ai terzi dell'assegnazione, sia stata totalmente abbandonata.

Non basta a far ritenere "reale" questo diritto - motiva la Cassazione - il ricorso del termine "abitazione" nei testi di legge che disciplinano l'istituto dell'assegnazione della casa familiare: questo termine è qui da intendere, infatti, nel senso di "facoltà di godimento". All'argomento letterale, che è avanzato dai sostenitori della natura reale del diritto, la Cassazione, dunque, obietta rilevando il diverso contesto normativo.

Tale facoltà di godimento è conseguente ad un provvedimento giudiziale di per sé non idoneo alla costituzione di un diritto reale, "essendo i modi di costituzione di tali diritti tassativamente ed espressamente indicati dalla legge", e non rientrando fra essi un provvedimento del genere. Quello della tipicità dei modi di costituzione di un diritto reale è un secondo rilievo che la Corte avanza a sostegno della natura personale del diritto disposto dal giudice a favore del coniuge assegnatario.

Altrettanto infondato è l'argomento che poggia sulla natura reale del diritto di abitazione della casa coniugale previsto dall'art. 540 del codice civile a favore del coniuge superstite, poiché non si può estendere analogicamente tale normativa, dettata in materia di successioni, ad ipotesi diverse, quali sono l'assegnazione della casa familiare sia nella separazione, sia nel divorzio.

Altri argomenti, che tendono a negare la precarietà dei provvedimenti presidenziali provvisori con cui è disposta l'assegnazione della casa familiare, sul presupposto sottinteso della realtà del diritto, trascurano - sempre secondo la Cassazione - l'effetto limitato, che detti provvedimenti producono, al permanere delle situazioni di fatto su cui sono fondati; inoltre, ignorano che in un diritto reale, seppure temporaneo, la temporaneità non può mai dipendere da circostanze accidentali, che invece nella materia in esame possono essere rilevanti; infine, non considerano come l'uso dell'alloggio non sia che una delle prestazioni con cui può essere adempiuta l'obbligazione dell'assegno (17).

(17) Per i motivi su esposti, vd.: Cass., Sez. I civ., sent. 16 ottobre 1985, n. 5082, in "Riv. notariato", 1986, II, pag. 922, in "Giust. civ.", 1986, I, 70, con nota di A. FINOCCHIARO, *Natura non reale dell'assegnazione della casa familiare ad uno dei coniugi, nel corso del giudizio di separazione personale, e pretesa inopponibilità di tale as-*

Il profilo dell'assegnazione della casa familiare come modalità attuativa dei rapporti economici conseguenti alla separazione e al divorzio dei coniugi, quello della sua connessione con l'affidamento dei figli, unitamente al profilo della variabilità, per volontà delle parti o per intervento del giudice, delle condizioni di separazione e di divorzio, che mal si concilia con la tendenziale stabilità di ogni diritto reale, costituiscono le motivazioni maggiormente ricorrenti nella giurisprudenza sia di legittimità, sia di merito, per negare la natura reale del diritto.

Questi sono d'altronde profili sui quali insiste anche la dottrina che, a larghissima maggioranza [ed anzi, le opinioni discordanti essenzialmente risalgono agli anni settanta (18)], è contraria ad una qualificazione nei ter-

segnazione al terzo acquirente dell'immobile, ivi, concorde sul carattere non reale del diritto. In senso conforme, negando natura reale al diritto in esame e qualificandolo come diritto personale di godimento, vd.: Cass., 6 maggio 1999, n. 4529, in "Dir. fam e pers.", 2000, pag. 613, e in "Nuova giur. civ. comm.", 2000, I, pag. 103, con nota di QUADRI. *Trascrizione e opponibilità dell'assegnazione della casa familiare, ivi*, pag. 106; Cass., 18 agosto 1997, n. 7680, in "Fam. dir.", 1997, pag. 85; Cass., Sez. I, 27 maggio 1995, n. 5902, in "Riv. notariato", 1996, II, pag. 875, non ammettendo l'ordinamento italiano, ispirato al principio di tipicità dei diritti reali, "situazioni di diritto reale al di fuori di quelle espressamente previste dal legislatore"; Cass. 26 gennaio 1995, n. 929, in "Dir. fam. e pers.", 1995, pag. 994; Cass., Sez. I, 22 novembre 1993, n. 11508, in "Vita not.", 1994, pag. 767; Cass., 11 dicembre 1992, n. 13126, in "Dir. fam. e pers.", 1993, pag. 500; Cass., 17 ottobre 1992, n. 11424, in "Giust. civ. Mass.", 1992, pag. 10; Cass., sez. I, 2 aprile 1992, n. 4016, in "Foro it., Rep.", 1992, voce *Separazione di coniugi*, 3088, 65; Cass., Sez. II, 5 giugno 1991, n. 6348, in "Dir. fam. e pers.", 1991, pag. 950; Cass., 28 marzo 1990, n. 2529, in "Dir. fam. e pers.", 1991, pag. 75; Cass., Sez. I, 5 luglio 1988, n. 4420, in "Giust. civ.", 1988, I, pag. 2563; vd.: Cass., sez. III, 31 gennaio 1986, n. 624, in "Giust. civ.", 1986, I, pag. 679, in particolare in quanto modalità di attuazione dell'obbligo di mantenimento a carico dell'altro coniuge; Cass., Sez. I, 9 dicembre 1983, n. 7303, in "Foro it.", 1984, I, 422; Cass., sez. I, 23 giugno 1980, n. 3934, in banca dati "il fiscovideo" e in "Giur. it.", 1981, I, 1, 552, rilevando la diversa natura (reale e non personale) e origine (negoziale e non giudiziale) del diritto reale di abitazione, con nota di JEMOLO, *Intorno al rispetto dei figli verso i genitori, ivi*, 545; Cass., 6 luglio 1978, n. 3344, in "Dir. fam e pers.", 1978, pag. 1205.

(18) Vd.: GRASSI, *La separazione personale dei coniugi nel nuovo diritto di famiglia*, Napoli, 1976, pag. 167; TAMBURRINO, *Lineamenti del nuovo diritto di famiglia italiano*, Torino, 1976, pag. 249, nota 29; CANTELMO, *La situazione del coniuge superstite*, in "Rass. dir. civ.", 1980, I, pag. 54; BIANCA, *Diritto civile*, II, Milano, 1981, pag. 147; AMAGLIANI, *Separazione dei coniugi e assegnazione della casa familiare*, in "Rass. dir. civ.", 1982, I, pag. 17. Di recente: VINCENTI, *Ici e assegnazione della casa familiare*, in "Riv. dir. trib.", 2002, II, pag. 514.

mini di diritto reale (19). In particolare, la modificabilità dei provvedimenti a carattere patrimoniale relativi ai giudizi di separazione e divorzio comporta proprio che una tutela di tipo reale, in ordine al godimento della casa familiare, sia ridondante a fronte dell'interesse da salvaguardare e in contrasto con la "stabilità" che contraddistingue le situazioni giuridiche reali (20).

A dimostrare quanto sia inattendibile la soluzione come diritto reale, si osserva ancora, tanto in dottrina, quanto in giurisprudenza, come essa derivi anche da un'errata configurazione della "casa familiare", identificata con il solo immobile, mentre, in realtà, in questo contesto normativo la "casa familiare" comprende tanto l'immobile, quanto i beni mobili, gli arredi, gli elettrodomestici, nonché i servizi, con l'ovvia eccezione dei beni strettamente personali e dei beni che soddisfano esigenze esclusive del coniuge privato del godimento: quindi, la qualificazione come diritto reale, in quanto tiene conto solo dell'immobile, è inappagante anche con riguardo a tale configurazione unitaria del complesso di beni che costituiscono la casa familiare (21).

(19) Vd.: GRASSETTI, *Sub art. 155*, in *Commentario al diritto italiano della famiglia*, diretto da CIAN-OPPO-TRABUCCHI, 1992, II, Padova, pag. 697; SANTOSUOSSO, *Delle persone e della famiglia. Il matrimonio*, Torino, 1981, pag. 1041; A. e M. FINOCCHIARO, *Diritto di famiglia*, I, Milano, 1984, I, pag. 577. Secondo: ZATTI, *I diritti e doveri che nascono dal matrimonio e la separazione dei coniugi*, in "Trattato di diritto privato", diretto da RESCIGNO, *Personae e Famiglia - II*, Torino, 1982, pag. 234, la "instabilità" esclude l'applicazione di numerose norme che caratterizzano il diritto di abitazione previsto nell'art. 1022 del codice civile e che sono quelle relative all'usufrutto. Configura il godimento a titolo personale della casa familiare quale modalità attuativa dell'obbligo di mantenimento: JANNARELLI, *Incerta sorte per la casa familiare*, in "Foro it.", 1986, I, 1323; ma per una differente valutazione del profilo del mantenimento, a seconda che l'assegnazione riguardi l'ipotesi di separazione, ovvero quella di divorzio, vd.: FREZZA, *Diversa ratio dell'assegnazione della casa familiare nella separazione e nel divorzio*, in "Giur. it.", 1996, I, 1, 14. Osserva, sulla base della natura personale del diritto, che tutte le argomentazioni addotte dalla giurisprudenza della Cassazione, per negare l'ammissibilità di un'assegnazione giudiziale della casa familiare al coniuge non affidatario avente diritto al mantenimento ex art. 156 del codice civile, allorché non vi siano figli, ovvero questi abbiano raggiunto ormai la maggiore età, fanno leva proprio sul rilievo che l'assegnazione non può essere disposta a titolo di mantenimento, non potendo imporre il giudice, al coniuge obbligato a fornire il mantenimento, di adempiervi in forma specifica e non mediante una prestazione pecuniaria: DI NARDO, *Coniuge assegnatario ex art. 155 della casa familiare ed opponibilità ai terzi del godimento dell'immobile*, in "Dir. fam. e pers.", 1991, pag. 83, nota 10.

(20) Così: JANNARELLI, *Incerta sorte per la casa familiare*, cit., 1324.

(21) Così: JANNARELLI, *L'assegnazione della "casa familiare" nella separazione personale dei coniugi*, in "Foro it.", 1981, I, 1381; ID., *Incerta sorte per la casa familiare*, cit., 1323-1324. Testualmente anche: Cass., Sez. I, 9 dicembre 1983, n. 7303, cit.,

Un altro elemento distintivo, sostenuto dalle Corti di merito ed avallato dalla Cassazione, è quello che, data la tipicità dei diritti reali, il diritto sulla casa familiare dovrebbe corrispondere completamente allo schema del diritto reale di abitazione. Invece, mentre quest'ultimo è attribuito al titolare "per i bisogni abitativi suoi e della famiglia" (art. 1022 del codice civile), con la conseguenza che le esigenze dei familiari sono considerate, in qualche modo, in funzione di quelle dell'avente diritto, in modo diverso il godimento della casa familiare è assegnato ad uno dei coniugi, ma in quanto affidatario di figli minori, veri beneficiari dell'istituto, come è confermato dalla stessa intitolazione dell'art. 155 del codice civile "Provvedimenti riguardo ai figli", nonché dalla sua stessa finalità, conservare, cioè, la prole nell'ambiente in cui si svolgeva, prima della crisi matrimoniale, la vita della famiglia (22).

Integra queste considerazioni il rilievo che non vi è coincidenza di contenuto tra i due diritti. Infatti, nel diritto reale di abitazione (art. 1023 del codice civile), sono ricompresi nella famiglia del titolare di un tale diritto sia i figli nati dopo il sorgere del diritto stesso, sia i figli adottivi, i figli naturali riconosciuti e gli affiliati, anche se a tale data di costituzione del diritto reale di abitazione la persona non aveva ancora contratto matrimonio, ovvero, non vi era ancora stata l'adozione, il riconoscimento o l'affiliazione. Diversamente, nell'istituto dell'assegnazione della casa familiare il giudice non ha il potere di conferire al coniuge affidatario dei figli, nati dal matrimonio con il coniuge dal quale si pronuncia la separazione giudiziale o il divorzio, un diritto di contenuto più ampio di quello correlato alla *ratio* dell'istituto stesso, individuabile nell'esclusivo interesse della prole minorenni (23).

421. Per tale concezione lata della casa familiare, che non si identifica con il solo immobile, ma comprende quel complesso di beni funzionalmente attrezzato per assicurare l'esigenza domestica nella comunità familiare ("*habitat domestico*", vd.: Cass., 11 dicembre 1992, n. 13126, *cit.*, pag. 500), si vd. anche: FREZZA, *Diversa ratio dell'assegnazione della casa familiare nella separazione e nel divorzio*, *cit.*, 7. con riferimenti giurisprudenziali.

(22) Motivo sostenuto da App. Venezia e ulteriormente integrato da: Cass., Sez. I, 5 luglio 1988, n. 4420, *cit.*, pag. 2563.

(23) Vd.: Cass., Sez. I, 5 luglio 1988, n. 4420, *cit.*, pag. 2563. In senso critico a quell'orientamento della Cassazione che esclude l'assegnazione della casa familiare in difetto di affidamento dei figli minori, vd. tuttavia: JANNARELLI, *Incerta sorte per la casa familiare*, *cit.*, 1319.

L'assegnazione della casa familiare deve essere, poi, tenuta distinta da un'altra ipotesi, che può ricorrere nelle sistemazioni patrimoniali tra coniugi che si separano o divorziano, consistente nella costituzione di un vero e proprio diritto reale di abitazione a favore di uno dei due, quale modalità attuativa, per l'altro coniuge, dell'obbligo di mantenimento. Questo tipo di attribuzione patrimoniale deve, tuttavia, derivare dall'accordo delle parti, non potendo il giudice sostituirsi ad esse nel disporre la costituzione di un tale diritto reale, e salvo il controllo di legittimità che egli è tenuto ad esercitare con l'omologazione degli accordi consensuali. In questa ipotesi è chiaro come si debba riferirsi al diritto reale di abitazione in senso proprio, in ordine al quale non è sufficiente un generico riferimento, contenuto nell'accordo fra i coniugi, del tenore "la casa familiare resta a disposizione del coniuge x per abitarla con i figli", essendo richiesta un'esplicita manifestazione di volontà atta a individuare precisamente il diritto reale di abitazione che si intende trasferire (24).

Parimenti deve essere distinto l'istituto dell'usufrutto giudiziale, grazie a cui il giudice, in relazione alla necessità della prole e all'affidamento di essa, può disporre la costituzione di usufrutto a favore di uno dei coniugi su un immobile spettante all'altro coniuge in sede di divisione dei beni della comunione legale (25). Il richiamo che la giurisprudenza di merito ha fatto a tale istituto (26), per sostenere la tesi della natura reale del diritto dell'assegnatario della casa familiare, non è fondato, perché, anzi, l'esplicita previsione in tema di usufrutto giudiziale dovrebbe indurre l'interprete a maggiore cautela a fronte delle disposizioni in cui il legislatore abbia evitato, per contro, di richiamare espressamente figure tipiche di natura reale (27).

Alla consolidata qualificazione come diritto personale di godimento, non corrisponde, sempre nella giurisprudenza della Cassazione, una, altrettanto consolidata, puntuale identificazione del diritto soggettivo nell'ambito della categoria dei diritti personali di godimento. L'analogia (o l'assimilazione), talvolta decisa con il diritto del comodatario (28), è stata esclusa

(24) Per la distinzione, vd.: Cass., Sez. I, 5 luglio 1988, n. 4420, *cit.*, pag. 2562.

(25) Vd.: art. 194, comma 2, del codice civile.

(26) Vd.: Pret. Monza, 8 giugno 1985 (ord.), *cit.*, 1332.

(27) Così: JANNARELLI. *Incerta sorte per la casa familiare*, *cit.*, 1324.

(28) Vd.: Cass., 2 aprile 1992, n. 4016, *cit.* (nei termini di diritto personale di godimento "assimilato" al comodato).

dalla Cassazione con il rilievo che il comodato è essenzialmente gratuito (29), mentre il diritto personale del coniuge assegnatario, identificato come "atipico", trae origine da un dovere di assistenza materiale e non può ritenersi dunque conferito a titolo gratuito (30). Proprio in quanto componente del diritto al mantenimento, è stato configurato in alcune pronunce come diritto di credito (31). Esclusa pure la riconducibilità alla figura del locatario (32).

Anche in dottrina, nel cui ambito qualche Autore ha proposto la qualificazione come comodato (33), si è da parte di altri osservato che forse un tale inquadramento sottovaluta la circostanza che la cessazione del diritto è del tutto sottratta alle regole proprie dei contratti in generale e del comodato in particolare (art. 1804, comma 3) (34). Altri ancora, ribadendone la natura di diritto personale, ascrivono l'assegnazione della casa familiare ad "un nuovo tipo di detenzione qualificata" (35).

Non occorre procedere oltre. Ai fini che qui interessano è sufficiente la qualificazione civilistica come diritto (assimilabile ad un diritto) personale di godimento o come diritto personale atipico: è dunque chiaro come il diritto dell'assegnatario della casa familiare non possa essere qualificato come diritto (assimilabile al diritto) reale di abitazione.

(29) Vd.: art. 1803, comma 2, del codice civile.

(30) Vd.: Cass., Sez. I, 5 luglio 1988, n. 4420, *cit.*, pag. 2563.

(31) Vd.: Cass., 28 marzo 1990, n. 2529, *cit.*, pag. 73.

(32) Vd.: Cass., 11 dicembre 1992, n. 13126, *cit.*, pag. 500.

(33) Vd.: BELLANTONI-PONTORIERI, *La riforma del diritto di famiglia*, Napoli, 1976, pag. 84; A. FINOCCHIARO, *Può il giudice della separazione assegnare l'abitazione nella casa familiare al coniuge cui non vengono affidati i figli?*, in "Giust. civ.", 1981, pag. 140.

(34) Vd.: ZATTI, *I diritti e doveri che nascono dal matrimonio e la separazione dei coniugi*, *cit.*, pag. 235; ANDREOLA, *Sulla opponibilità dell'assegnazione della casa familiare nella separazione coniugale*, in "Riv. dir. civ.", 1994, II, pag. 354. Per la qualificazione in giurisprudenza come "atipico" diritto personale di godimento, vd.: Cass. 26 gennaio 1995, n. 929, *cit.*, pag. 994.

(35) Vd.: CARBONE, *Natura personale e non reale del diritto sulla casa familiare*, in "Fam. Dir.", 1998, pag. 120.

4. *Qualificazione come diritto assimilabile ad un diritto reale nelle istruzioni al modello di dichiarazione Ici approvate con decreto* - Problemi di qualificazione del diritto del soggetto, separato o divorziato, che sia assegnatario della casa familiare, sono stati sollevati anche in materia tributaria.

La questione si è posta particolarmente per la tassazione indiretta, ai fini delle imposte ipotecarie, catastali e dell'Invim, degli atti giudiziari portanti assegnazione della casa familiare. La posizione dell'Amministrazione finanziaria, pur dubitativa, tende ad affermare la natura reale del diritto (36).

Ulteriore presa di posizione è quella specifica in tema di Ici del Ministero delle finanze. Ripetutamente, nelle sue circolari, il Ministero ha qualificato come diritto reale di abitazione tanto quello del coniuge superstite (art. 540 del codice civile), quanto il diritto del "coniuge separato convenzionalmente o per sentenza sulla casa adibita a residenza familiare", derivandone la soggettività passiva dell'assegnatario stesso (37).

Questo orientamento è allo stato attuale recepito dal decreto che approva, con le relative istruzioni, il modello di dichiarazione Ici per il periodo d'imposta 2001, pur con qualche elemento distintivo.

Nelle istruzioni approvate con decreto, infatti, il diritto del coniuge non è qualificato come diritto reale, bensì come diritto "assimilabile al diritto reale" di abitazione.

Inoltre, si menziona, non solo il coniuge separato (consensualmente o giudizialmente), ma anche il divorziato (38). Questa indicazione aggiuntiva del divorziato solleva da un dubbio che la lettura delle circolari poteva ingenerare, circa una differente qualificazione del diritto del soggetto assegnatario, che il ministero sembrava presupporre nel considerare solo la

(36) Vd.: Uff. Registro Atti Giudiziari ed Ammende di Milano, nota 20 febbraio 1991, n. 122, in "Riv. dir. trib.", 1993, III, pag. 435; Ispett. Comp.le Tasse e Imposte Indirette sugli Affari di Milano, nota 24 giugno 1991, n. 13680, in "Riv. dir. trib.", 1993, III, pag. 436. In senso critico, vd.: VAGLIO, *Imposta di registro: un caso di evasione d'imposta legalizzata*, in "Riv. dir. trib.", 1993, III, pag. 436. Circa il trattamento, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, delle vicende traslative intercorse nell'ambito di procedimenti di separazione e di divorzio, si rinvia ai riferimenti bibliografici indicati in: TARIGO, *L'esenzione fiscale degli atti posti in essere nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio: profili sostanziali e di costituzionalità*, in "Rass. Trib.", n. 6/2001, pag. 1489.

(37) Vd.: Ministero delle finanze, Dip. Entr. Dir. Centr. Fiscalità locale, circolare 27 maggio 1999, n. 120/E/2/99161/C, in "il fisco", n. 24/1999, pag. 8045; ID., circolare 28 maggio 1998, n. 136/E/2/77963/C/98, *ivi*, n. 23/1998, pag. 7704; ID., circolare 25 maggio 1996, n. 138/E/2/1224/C, *ivi*, n. 23/1996, pag. 5792; ID., circolare 24 maggio 1995, n. 151/E/2/970/C, *ivi*, n. 22/1995, pag. 5420.

(38) Vd.: decreto 18 aprile 2002, in G.U. del 26 aprile 2002, n. 97 e riportato in "il fisco" n. 18/2002, fascicolo n. 2 pag. 2657.

figura del coniuge separato. Non unanimi - si è visto - sono, infatti, le opinioni della dottrina e della giurisprudenza quanto a identità o meno dei presupposti dell'assegnazione della casa familiare nei due procedimenti.

Sarebbe stato comunque un dubbio infondato, perché dottrina e giurisprudenza non ricollegano ad una diversità di tali presupposti una differente qualificazione del diritto del soggetto assegnatario. In altri termini, esse qualificano come diritto personale di godimento sia quello del coniuge separato, sia quello del soggetto divorziato, anche quando (ad esempio) accedono alla tesi che individua come parametro di assegnazione del solo divorzio, e non della separazione, l'essere, l'assegnazione stessa, modalità attuativa dell'obbligo di mantenimento (essendo comune ai due procedimenti il criterio dell'affidamento).

Quindi, l'omissione del divorziato nelle circolari ministeriali non deve indurre a ritenere che il Ministero abbia voluto qualificare come diritto reale solo quello del coniuge separato, in virtù della tesi, da esso (ipoteticamente) seguita, secondo cui non vi può essere assegnazione al coniuge separato, se i figli non gli sono affidati, e che pertanto, non costituendo l'assegnazione a detto coniuge una modalità attuativa dell'obbligo di mantenimento, il diritto di abitazione del separato, ove sussista, abbia natura reale.

Se anche si volesse seguire questo ordine di idee (che, si ripete, non ha alcun supporto nella dottrina e giurisprudenza civilistica sulla natura del diritto) il Ministero avrebbe dovuto, quanto meno, distinguere l'ipotesi del coniuge separato assegnatario della casa coniugale a seconda che abbia, o meno, l'affidamento dei figli (39).

Lo stesso Ministero ha d'altronde risolto in modo coerente con la tesi della natura personale alcune questioni in materia di imposte sui redditi.

Infatti, con riferimento alla cosiddetta deduzione per abitazione principale, definendosi tale l'abitazione nella quale la persona fisica, *che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale*, o i suoi familiari dimorano abitualmente (40), il Ministero ha ritenuto che l'assegnazione della casa familiare all'altro coniuge non comporta la perdita per il primo della deduzio-

(39) Le istruzioni relative al periodo d'imposta 2001 riflettono il contenuto di una precedente circolare, vd.: Ministero delle finanze, Dip. Entr. Dir. Centr. Fiscalità locale, circolare 7 giugno 2000, n. 118/E/FC/2000/125174, in "il fisco", n. 25/2000, pag. 8473, che già assimilava il diritto reale del coniuge assegnatario al diritto reale di abitazione e considerava, oltre al coniuge separato, anche quello separando e il soggetto divorziato.

(40) Vd.: art. 10, comma 3-bis, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 2, comma 1, lettere a) e b), della L. 23 dicembre 2000, n. 388.

ne, purché nell'immobile dimori abitualmente il coniuge assegnatario separato, o i figli, in ipotesi di assegnatario divorziato (non essendo quest'ultimo più qualificabile come familiare) (41).

Ciò sta evidentemente a significare che il ministero non ricollega all'assegnazione della casa familiare una compressione del diritto di proprietà del coniuge in virtù di un diritto reale di abitazione sull'immobile di cui sarebbe divenuto titolare l'altro coniuge. Se così fosse, infatti, la deduzione spetterebbe a tale coniuge assegnatario, in quanto titolare di un diritto reale su immobile altrui.

Con riferimento alla detrazione d'imposta per interessi passivi su mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, intendendosi tale quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente (42), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che al contribuente separato proprietario dell'immobile spetta la detrazione d'imposta anche nell'ipotesi in cui egli abbia trasferito altrove la propria dimora abituale e presso l'immobile dimori invece abitualmente l'altro coniuge (43). Poiché tra i familiari non è compreso l'ex coniuge, l'Agenzia ha ulteriormente chiarito che in ipotesi di divorzio la detrazione non spetta al proprietario, se nell'immobile non dimora abitualmente un suo familiare, ad esempio un figlio (44). Può ritenersi per ciò superata dal nuovo testo di legge, che introduce il riferimento ai familiari, la precedente circolare con cui si era negato al coniuge proprietario il beneficio della detrazione in ragione della sua quota di possesso dell'immobile assegnato all'altro coniuge (45).

La modifica legislativa, che ha esteso la detrazione dall'imposta anche all'ipotesi che nell'immobile dimori abitualmente un familiare, è stata certamente determinante ai fini del nuovo chiarimento ministeriale, nel senso

(41) Vd.: Ministero delle finanze, in risposta alle domande de "Il Sole-24 Ore", vd.: "Il Sole-24 Ore", 15 gennaio 2001, pag. 9.

(42) Vd.: art. 13-bis, comma 1, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 2, comma 1, lettera f), n. 3), della L. 23 dicembre 2000, n. 388.

(43) Vd.: Agenzia Entrate, Dir. centr. Normativa e Contenzioso, circolare 14 giugno 2001, n. 55/E/2001/103835, 1.3.3., in "il fisco", n. 25/2001, pag. 8842.

(44) Vd.: Agenzia Entrate, Dir. centr. Normativa e Contenzioso, circolare 26 gennaio 2001, n. 7/E/2001/13833, 2.2., in "il fisco", n. 6/2001, pag. 1892.

(45) Vd.: Ministero delle finanze, Dip. Entr., Dir. centr. Aff. giur. e cont. trib., 12 maggio 2000, circolare n. 95/E/2000/96440, 1.2.8., in "il fisco", n. 21/2000, pag. 7037.

che in sua assenza non si sarebbero comunque verificati i presupposti di applicabilità della disciplina nei riguardi del coniuge proprietario dell'immobile se questi non vi avesse dimorato più, essendone assegnatario l'altro.

Ciò non toglie che l'Agenzia, nell'interpretare tutta la disciplina, presupponga sempre sia che il contribuente abbia la proprietà (o comproprietà) dell'immobile, essendo insufficiente la titolarità di un altro diritto reale, sia che il diritto del proprietario dell'immobile non sia compreso dal diritto reale di abitazione di un terzo. Se, infatti, un terzo fosse titolare di un tale diritto potrebbe far godere dell'abitazione anche i membri della sua famiglia (art. 1022 del codice civile) e ciò escluderebbe un pari diritto del proprietario (46).

Quindi, ai fini dell'applicazione della normativa sulla detrazione d'imposta, il diritto di proprietà non può essere compreso dal diritto reale di abitazione di un terzo, poiché ciò varrebbe ad escludere la facoltà del proprietario di usare l'immobile allo scopo di abitarvi, e di farvi abitare i membri della sua famiglia, a favore invece del terzo che è titolare del diritto reale di abitazione.

Se questo è il criterio ispiratore della disciplina, vale anche nell'ipotesi che si consideri diritto reale di abitazione quello del coniuge, o *ex* coniuge, assegnatario. In definitiva l'orientamento dell'Agenzia è incompatibile con il riconoscimento del diritto del soggetto assegnatario quale diritto reale di abitazione. Si valuti in particolare l'ipotesi di assegnatario divorziato: non essendo più qualificabile come familiare, se fosse vero che il Ministero riconosce natura reale al suo diritto, non affermerebbe, come invece afferma, che il contribuente proprietario dell'immobile mantiene il beneficio della detrazione, purché in esso dimori abitualmente (ad esempio) un figlio.

L'unico Autore che risulta avere approfondito la questione della soggettività Ici del soggetto assegnatario appoggia la tesi ministeriale (47).

(46) Ad esempio, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che la disciplina in commento prevede la detrazione per interessi passivi su mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'immobile da adibire ad abitazione principale e che tale formulazione sottintende che il beneficiario della detrazione debba coincidere con il proprietario dell'unità immobiliare, vd.: Agenzia Entrate, Dir. centr. Normativa e Contenzioso, circolare 26 gennaio 2001, n. 7/E/2001/13833, *cit.*, 2.3, pag. 1580. Che non vi debba essere alcuna compressione del diritto di abitare la casa da parte del proprietario risulta evidente anche dalla disposizione che concerne l'ipotesi di acquisto di unità immobiliare locata, in relazione alla quale la detrazione spetta a condizione che entro tre mesi dall'acquisto sia stato notificato al locatario l'atto d'intimazione di licenza o di sfratto per finita locazione.

(47) Vd.: MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, pag. 85, nota 63, che, al riguardo, riprende le argomentazioni della dottrina favorevole alla tesi della natura reale (Tamburrino, Bianca, vd. note precedenti).

In giurisprudenza vi sono solo alcune decisioni della Commissione tributaria provinciale, oscillanti tra le due tesi (48).

In materia di imposte sui redditi, settore in cui rileva, ai fini dell'imputazione del reddito fondiario, la proprietà o altro diritto reale minore sull'immobile, chi si è occupato del problema specifico muove dalla natura di diritto personale di godimento, negando che al coniuge separato o al divorziato, cui sia stata assegnata la casa familiare, possa essere imputato il relativo reddito fondiario (49).

5. *Discussi caratteri distintivi del regolamento in rapporto all'atto amministrativo generale* - Il decreto, con cui sono approvati il modello di dichiarazione Ici per il periodo d'imposta 2001 e le relative istruzioni (50), solleva di riflesso, e per quanto si è fino a qui riferito, alcune questioni.

Un problema preliminare investe il decreto sotto il profilo dei caratteri distintivi che consentono la sua riconduzione ad una delle categorie dei regolamenti o degli atti amministrativi generali.

Entro un'area di condivisione totale in dottrina, per ciò che attiene al riconoscimento del carattere proprio dei soli regolamenti di costituire atti normativi, diversamente dagli atti amministrativi generali, un ulteriore tratto distintivo, quanto a contenuto, è da molti individuato nell'astrattezza che, nuovamente, è propria dei soli regolamenti, in quanto atti che assolvono funzione normativa, anche in dettaglio, ma comunque in astratto, mentre gli

(48) A favore della natura di diritto personale, vd.: Commissione tributaria provinciale di Firenze, Sez. IV, 14 dicembre 2001, n. 154, in "Banca Dati Quattro Codici della Riforma Tributaria"; per la tesi contraria, con motivazioni superficiali, vd.: Commissione tributaria provinciale di Padova, Sez. I, 19 dicembre 2001, n. 188, in "Riv. dir. trib.", 2002, II, pag. 510. Altre due decisioni sono citate da: PICCOLO, *Ici 2002: Guida agli adempimenti. Versamento e dichiarazione*, in "il fisco", n. 22/2002, fascicolo n. 1, pag. 3430, di cui una per la tesi del diritto personale, vd.: Commissione tributaria provinciale di Milano, sez. XLII, 20 aprile 1999, n. 66, ed una contraria, vd.: Commissione tributaria provinciale di Firenze, sez. VIII, 13 dicembre 2001, n. 155.

(49) Vd.: VANTAGGIO, *Separati e divorziati: come incidono le imposte*, in "Rass. trib.", n. 2/1994, pag. 302, rilevando la distinzione dal diritto reale del coniuge superstite (art. 540 del codice civile, sul quale, vd. anche: ID., *Uso e abitazione nelle imposte sui redditi*, in "Riv. dir. trib.", 1993, I, pag. 48); NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, pag. 594; TARIGO, *Profili tributari della separazione e del divorzio*, in "Riv. dir. trib.", 2002, I, pag. 306.

(50) Vd.: art. 1, del decreto 18 aprile 2002, in G.U. del 26 aprile 2002, n. 97.

atti amministrativi generali restano finalizzati alla concreta previsione, pur potendo riguardare una generalità di soggetti, quindi esplicano una funzione amministrativa (51).

Seguendo, poi, un criterio formale, che si esplica nel particolare procedimento formativo previsto dalla L. n. 400/1988 (art. 17), possono essere definite fonti regolamentari, in senso proprio, solo i decreti ministeriali o del Presidente della Repubblica, con previa deliberazione del Consiglio dei Ministri e sentito il parere obbligatorio, ma non vincolante, del Consiglio di Stato, che impiegano l'espressa denominazione "regolamento", hanno il visto della Corte di conti e, infine, sono pubblicati nella *Gazzetta Ufficiale* (52).

Sulla base di questo criterio formale, si qualificano come atti amministrativi generali i decreti di approvazione dei modelli di dichiarazione, quelli con i quali si determinano ai fini dell'Irpef gli indici e i coefficienti presuntivi di reddito, quelli con cui si fissano i coefficienti di ammortamento, ed altri, che non sono stati emanati rispettando la procedura fissata dalla L. n. 400/1988 (53).

Ma alla formalizzazione introdotta da questa legge non tutti attribuiscono un rilievo esclusivo. Una corrente di pensiero, se anche individua nel profilo formale un aspetto qualificante che concorre a differenziare i decreti ministeriali con effetti normativi da altri, pur destinati ad un'ampia categoria di contribuenti, esclude che la distinzione formale possa produrre propri e qualificati effetti qualora la procedura di formazione non sia stata completamente e precisamente osservata, ritenendo che in tal caso l'inosservanza delle fasi procedurali sia destinata ad incidere sull'illegittimità dell'atto, e non sulla sua natura. Riproponendo, così, il problema della qualificazione del decreto ministeriale come alternativa tra regola-

(51) Sul collegamento alla funzione: LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, pag. 50; ed allo scopo: FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in AA.VV., "Giurisprudenza sistematica di diritto tributario", diretta da TESAURO, Torino, 1998, pag. 139.

(52) Vd.: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, op. cit.*, pag. 64. Conforme: LUPI, *Diritto tributario*, Parte generale, Milano, 1999, pag. 17.

(53) Vd.: FALSITTA, *op. ult. cit.*, pag. 64, nota 38. Il riferimento dell'Autore è a specifici decreti; per i modelli di dichiarazione, in particolare al D.M. 15 dicembre 1993. A proposito di regolamenti ministeriali: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, pag. 26, cita i decreti ministeriali di approvazione dei modelli di dichiarazione pur senza qualificarli espressamente come tali.

mento illegittimo ed atto generale legittimo, tale tesi afferma che in questa, ed altre ipotesi, riacquistano importanza gli aspetti sostanziali (54) ed annovera entro la categoria dei regolamenti (in particolare, di mera esecuzione) i decreti ministeriali che approvano i modelli delle diverse dichiarazioni tributarie (55).

Anche altri Autori riconducono nell'ambito della categoria dei regolamenti, in particolare quelli meramente esecutivi, preordinati ad introdurre semplici disposizioni di dettaglio indispensabili per la concreta operatività di norme di legge, i decreti con i quali sono approvati i modelli delle dichiarazioni d'imposta (56). Nell'ambito degli atti amministrativi generali si riportano invece in primo luogo gli atti che sono espressione di poteri di accertamento valutativo dell'Amministrazione finanziaria, nei confronti di tutti coloro che sono soggetti passivi di un certo tributo, ed incidono sull'entità di fatto in cui consiste la base imponibile del tributo stesso o su singoli elementi, sempre fattuali, rilevanti in punto di determinazione quantitativa (ad esempio, i decreti che fissano i coefficienti di ammortamento). Secondariamente, gli atti che sono espressione di poteri dell'autorità amministrativa che si esplicano in sede di accertamento dell'imposta: atti generali che predeterminano il contenuto e/o offrono il supporto, in punto di motivazione o di prova, dei concreti atti emanati da tale autorità nell'espletamento della procedura di accertamento, ad esempio, i decreti ministeriali che stabiliscono indici presuntivi di maggior reddito rilevanti ai fini dell'accertamento cosiddetto sintetico (57).

(54) Vd.: DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AA.VV., "Trattato di diritto tributario", diretto da AMATUCCI, I, *Il diritto tributario e le sue fonti*, II t., Padova, 1994, pagg. 633-634. Rilevano l'esigenza di prescindere in certe ipotesi dal dato formale anche: GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998, pag. 171, ID., "Regolamenti delegati e riserva di legge", in "Rass. Trib.", n. 12/1994, II, pag. 1906; FRANSONI, *Appunti a margine di alcuni "provvedimenti" attuativi emanati dalla Agenzia delle Entrate*, in "Rass. trib.", n. 2/2001, pag. 368.

(55) Vd.: DI PIETRO, *op. ult. cit.*, pag. 637.

(56) Vd.: RUSSO, *Manuale di diritto tributario, op. cit.*, pagg. 72-73. Per la riconduzione entro la categoria dei regolamenti dei decreti che approvano i modelli di dichiarazione del reddito o Iva, nonché le relative istruzioni, vd.: FANTOZZI, *Diritto tributario*. Torino, 1998, pag. 96.

(57) Vd.: RUSSO, *Manuale di diritto tributario, op. cit.*, pag. 74.

Un ulteriore orientamento opera una distinzione interna entro gli atti amministrativi generali, a seconda che abbiano o meno attività di indirizzo (esterno), qualificando come atti di indirizzo, in ragione della natura dell'interesse pubblico perseguito, quelli che, quanto a contenuto, sono simili alle direttive diramate dall'amministrazione centrale mediante le circolari ministeriali, essendo pur sempre volti a regolare l'operato degli uffici periferici, ad esempio i decreti ministeriali concernenti il redditometro, i coefficienti presuntivi di ricavi e compensi, nonché gli studi di settore (58).

Pur con la riserva della difficoltà di inquadrare questo tipo di atti, autorevolmente condivisa (59), si ritiene che il decreto in esame non possa essere qualificato in senso tecnico come regolamento, e ciò sulla base di due elementi.

Un primo, perché è carente dei requisiti formali richiesti dalla legge, parere del Consiglio di Stato, visto della Corte dei conti, impiego espresso della denominazione di "regolamento", per essere propriamente qualificato come tale.

Un secondo elemento è ritraibile dalla recente disciplina del D.Lgs. n. 165/2001 che concerne l'individuazione delle competenze ad adottare gli atti delle pubbliche amministrazioni. Questa normativa è stata emanata nell'ambito del più generale riordino dei Ministeri e delle conseguenti riforme intervenute nel settore delle competenze istruttorie delle Commissioni parlamentari e della Presidenza del Consiglio dei Ministri in raccordo con le competenze degli uffici legislativi dei singoli Ministeri.

In particolare, il decreto che approva le istruzioni Ici è stato, infatti, emanato, dal capo del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi di una delle "norme finali" del decreto n. 165/2001, secondo cui (60): a "decorrere dal 23 aprile 1998 le disposizioni che conferiscono agli organi di governo l'adozione di atti di gestione e di atti o provvedimenti amministrativi", specificamente individuati dalla legge stessa (61), "si intendono nel senso che la relativa competenza spetta ai dirigenti".

(58) Vd.: LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., pagg. 41, 49, 56 e 58.

(59) Con particolare riferimento alla distinzione tra regolamenti e atti amministrativi generali e limitandosi alla materia tributaria, vd.: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 63; LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., pag. 49; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, pag. 74.

(60) Vd.: art. 70, comma 6, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165.

(61) E, cioè, quelli indicati all'art. 4, comma 2, dello stesso D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165.

Gli atti o provvedimenti *amministrativi* individuati da questa legge sono esclusivamente quelli la cui adozione spetta ora alla figura del dirigente e tra essi sono ricompresi quelli che impegnano l'Amministrazione verso l'esterno (62).

Contrapposta a queste attribuzioni ai dirigenti, vi è l'individuazione delle competenze degli organi di governo, ai quali spettano in particolare "le decisioni in materia di atti *normativi* e l'adozione dei relativi atti di indirizzo interpretativo ed applicativo" (63).

Sulla base di questa recente disciplina sulle competenze ad adottare gli atti delle pubbliche amministrazioni non sembra esservi spazio per il riconoscimento ai dirigenti di un potere regolamentare.

E poiché il decreto di approvazione dei modelli e delle istruzioni Ici è un decreto dirigenziale ed è stato emanato ai sensi di questa nuova disciplina, la conclusione che si può trarre, sebbene non senza incertezze, è quella per cui esso non appartiene alla categoria dei regolamenti propriamente detti.

In particolare, si tratta di un atto amministrativo generale con funzione integratrice della disciplina legale (64): di quella disposizione di legge, cioè, che demanda ad un decreto del Ministro delle finanze l'approvazione dei modelli di dichiarazione Ici, la determinazione dei dati e degli elementi che essi devono contenere, i documenti da allegare e le modalità di presentazione (65).

6. Ipotesi di disapplicazione del decreto, in quanto atto amministrativo generale, nel giudizio tributario - Circa gli strumenti posti dall'ordinamento tributario a tutela del contribuente, le Commissioni hanno il potere di disapplicare [cioè, di ritenere come non esistente la disposizione del (66)] l'atto generale ritenuto illegittimo.

(62) Vd.: art. 4, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165.

(63) Vd.: art. 4, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165.

(64) Circa la possibilità che svolgano funzione integratrice della disciplina legale, oltre ai regolamenti, anche gli atti amministrativi generali, vd.: FEDELE, *La riserva di legge*, in AA.VV., "Trattato di diritto tributario", diretto da AMATUCCI, I, *Il diritto tributario e le sue fonti*, I t., Padova, 1994, pagg. 185-186. Annovera tra gli atti di indirizzo con efficacia esterna i decreti con cui annualmente sono approvati i modelli di dichiarazione e dettate le relative istruzioni: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, cit.*, pagg. 371-372.

(65) Vd.: art. 10, comma 5, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

(66) Vd.: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, cit.*, pag. 352; BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in "Boll. trib.", 1990, pag. 811.

Sebbene tale potere possa essere inteso, né più, né meno, che pura espressione di un principio generale dell'ordinamento, quello per cui i giudici non sono vincolati da atti illegittimi (67), è visibile nelle varie costruzioni dottrinali il timore che l'istituto della disapplicazione nel giudizio tributario, anche a seconda di come ciascuna di esse inquadra tale giudizio, possa scardinare le regole sul riparto tra giurisdizione ordinaria e amministrativa.

Ciò spiega quindi perché il potere del giudice tributario di disapplicare regolamenti e atti amministrativi generali sia visto talvolta come eccezionale (68), talaltra, si ravvisino difficoltà nel comprendere l'esatta portata della normativa (69); perché, infine, tale disapplicazione non sia comunque ritenuta possibile in via principale (70).

Se qualche opinione tende ad ammettere un'azione in via autonoma, ciò è conseguenza di un diverso modo di configurare la disapplicazione o la natura del giudizio tributario.

A chi, ritenendo superabile il riferimento letterale, della previgente disciplina (71), al termine "disapplicati", ammette in particolare un potere delle commissioni tributarie di annullare, con efficacia limitata al caso concreto, gli atti generali illegittimi incidenti su situazioni di interesse legittimo (72), si obietta principalmente come tale costruzione sia costretta a delimitare gli effetti oggettivi e soggettivi dell'annullamento da parte del giudice tributario, in rapporto al concorrente giudizio amministrativo, con risultati che collidono con il modo di prodursi degli effetti di una sentenza costitutiva di annullamento (73).

(67) Vd.: TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, pag. 154.

(68) Vd.: LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., pag. 194.

(69) Vd.: GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 620; ID., *Processo - XII Processo tributario*, in "Enc. giur. Treccani", XXIV, Roma, 1991, pag. 2.

(70) Salvo le opinioni discordanti, cui si accenna nel seguito, si veda per tutti: RUSO, *Processo tributario*, in "Enc. dir.", XXXVI, Milano, 1987, pag. 759.

(71) Vd.: art. 16, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636; ora: art. 7, comma 5, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

(72) Vd.: MUSCARÀ, *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, in "Dir. prat. trib.", 1983, I, pagg. 1206-1210.

(73) Vd.: FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, cit., pag. 142.

A chi, invece, ritiene proponibile un'azione di disapplicazione in via autonoma dinanzi al giudice tributario (74), si osserva come non vi sia traccia nel sistema del contenzioso tributario di un ricorso proponibile in via autonoma e principale contro gli atti generali (75).

Né si può ritenere che gli atti amministrativi generali siano ora impugnabili in via autonoma grazie alla recente riforma che ha ampliato la giurisdizione delle Commissioni tributarie a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie (76).

Sono, infatti, rimasti fermi i cosiddetti "limiti interni" della giurisdizione tributaria, in particolare quello riguardante l'individuazione, sotto il profilo oggettivo, delle controversie che, relative a questa materia, rientrano nella cognizione delle Commissioni (77).

Quindi, tra le controversie tuttora sottratte alla cognizione del giudice tributario vi sono quelle riguardanti gli atti amministrativi generali, oltre che regolamentari e individuali, pur vertenti in materia tributaria, che non sono diretti alla concreta attuazione di uno specifico rapporto obbligatorio tributario. Per tali atti generali le controversie restano devolute al giudice amministrativo (78).

Testualmente la legge dispone che le Commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano "in relazione all'oggetto dedotto in giudizio".

Tale previsione indirettamente conferma che non può essere dedotta in giudizio l'illegittimità dell'atto generale, perché l'oggetto del giudizio è altro. Il giudice tributario può solo ritenerlo illegittimo, e quindi disapplicarlo,

(74) Vd.: MAFFEZZONI, *Limiti del sindacato giurisdizionale sugli atti generali d'imposizione*, in "Boll. trib.", 1987, pag. 1365.

(75) Vd.: FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, cit., pag. 142.

(76) Vd.: art. 2, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448.

(77) Vd.: RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in "Rass. Trib.", n. 2/2002, pag. 416. Conforme: CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in "Rass. Trib.", n. 4/2002, pag. 811, nota 9.

(78) Vd.: RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., pag. 418.

ma non può dichiararlo tale (79). Per ciò la cognizione di tale giudice è solo incidentale e gli effetti della sua disapplicazione sono limitati alle parti ed alla specifica controversia dinanzi a lui instaurata, non producendosi quell'efficacia *erga omnes* che caratterizza il potere di annullamento del giudice amministrativo (80).

Nei rapporti tra i due giudizi è l'espressa previsione della disapplicabilità a provare come non sia richiesto al contribuente tanto di impugnare tempestivamente l'atto generale dinanzi al giudice amministrativo prima che sia emanato l'atto applicativo, quanto di impugnare, ad avvenuta emanazione di quest'ultimo, sia l'atto generale dinanzi al giudice amministrativo, sia l'atto applicativo dinanzi al giudice tributario (81); mentre l'ulteriore previsione, che fa salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente, lascia intendere come resti ferma l'azione di annullamento dinanzi al giudice amministrativo (82). È, in conclusione, una tesi pressoché isolata quella che ammette la disapplicazione nel giudizio tributario solo in rari casi di atti generali non impugnabili dinanzi al giudice amministrativo (83) (presupponendo che essa rilevi in via principale).

Volendo limitarsi alla giurisdizione tributaria (84), occorre quindi muovere dalla prospettiva di indagine che il comune emetta un avviso di accertamento (85) nei confronti di un soggetto assegnatario della casa familiare,

(79) Con riferimento alla previgente disciplina, vd.: POLANO, *Art. 16 - Proposizione del ricorso alla commissione tributaria*, in GLENDI, "Commentario delle leggi sul contenzioso tributario", Milano, 1990, pag. 288.

(80) Vd.: BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, pag. 58.

(81) Vd.: TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 154; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 352.

(82) Vd.: MENCHINI, *Art. 7. Poteri delle commissioni tributarie*, in BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, "Il nuovo processo tributario. Commentario", Milano, 1997, pag. 90.

(83) Vd.: BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, pag. 114.

(84) Per ciò che concerne la giurisdizione amministrativa in materia tributaria, fra gli Autori che di recente si sono occupati del tema, oltre a Frànsoni, vd.: DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in AA.VV., "Giurisprudenza sistematica di diritto tributario", diretta da TESAURO, Torino, 1998, pag. 68.

(85) Vd.: art. 11 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

della quale sia proprietario o comproprietario l'altro coniuge, o ex coniuge, dal primo, rispettivamente, separato o divorziato: avviso motivato, da un lato, dall'avvenuta assegnazione della casa familiare al soggetto; dall'altro, con riferimento al decreto che approva le istruzioni Ici, ed in particolare alla qualificazione, da esse posta, del diritto dell'assegnatario stesso quale diritto assimilabile al diritto reale di abitazione.

Ora, è chiaro come il secondo dei motivi esposti sia infondato.

Infatti, il decreto, qui ricondotto alla categoria degli atti amministrativi generali, è illegittimo per contrarietà alle norme primarie che ricollegano la soggettività passiva dell'Ici alla titolarità di un diritto reale, laddove le istruzioni, con il decreto approvate, individuano, in via interpretativa, la soggettività passiva dell'assegnatario della casa familiare in relazione alla titolarità di un diritto che l'orientamento, assolutamente consolidato, della giurisprudenza di Cassazione qualifica come diritto (assimilato o atipico, ma comunque) personale.

Nell'ambito del giudizio tributario, originato dall'impugnazione dell'avviso di accertamento, l'atto amministrativo generale deve essere rilevante ai fini della decisione, cosicché, se ritenuto illegittimo dal giudice, non è da questi applicato in relazione all'oggetto dedotto in tale giudizio.

La dottrina, che più di recente si è occupata della disapplicazione da parte delle Commissioni, si dimostra comprensibilmente cauta nell'individuare ipotesi di atti amministrativi generali "in relazione all'oggetto dedotto nel giudizio tributario", configurandolo come rapporto di pregiudizialità. Tra queste ipotesi, essa cita gli atti, nei limiti in cui li si possa qualificare come veri e propri atti generali, preordinati ad incidere sulla base imponibile del tributo o su singoli suoi elementi (decreti ministeriali che stabiliscono indici presuntivi di compensi o ricavi, di reddito, eccetera), in ragione del collegamento che sussiste tra atto generale ed atto applicativo, offrendo il primo supporto e motivazione al contenuto del secondo ed essendo l'efficacia del supporto fissata dalla legge (86).

Nell'inciso "in relazione all'oggetto dedotto nel giudizio tributario" altra parte della dottrina ha semplicemente individuato un pleonasma (87). In effetti, è sovrabbondante la previsione del potere del giudice tributario di

(86) Vd.: FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, cit., pagg. 146-147, con particolare riferimento all'individuazione degli atti amministrativi generali in materia tributaria, retro riportata, che opera: RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 74.

(87) Vd.: TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 154.

disapplicare "in relazione all'oggetto dedotto in giudizio", considerato come non sia ammessa una disapplicazione diversa da quella in via incidentale, perché violerebbe le regole sul riparto di giurisdizione, né sia previsto un potere di annullamento delle Commissioni (in aggiunta, con efficacia *erga omnes*) di atti diversi da quelli tassativamente elencati.

Se si esamina il problema da quest'ultima prospettiva è l'elemento della "rilevanza ai fini della decisione", assente nel testo di legge previgente, che presuppone un collegamento tra atto generale ed atto applicativo come lo si è indicato nei termini di una funzione di supporto e di motivazione che il primo atto deve offrire al contenuto del secondo.

Quanto al secondo requisito, in cui si esprime il collegamento, quello, cioè, che l'efficacia del supporto debba essere fissata dalla legge, è chiaro come la rilevanza dell'atto generale ai fini della decisione risieda solo nella necessità che ha il giudice tributario, per decidere, di disapplicare l'atto stesso (88).

Quindi, se l'atto ha funzione integratrice della disciplina legale e l'avviso di accertamento è fondato su di esso, la rilevanza sussiste e per ciò la disapplicazione è necessaria. Ma se il supporto è viziato, cioè se la legge demanda a quell'atto generale una funzione integratrice su oggetti diversi (in tutto o in parte) da quelli che l'atto generale poi concretamente disciplina, la rilevanza non sussiste e dunque la disapplicazione non è necessaria.

E ciò dà modo di esaminare il secondo, e ben più evidente, vizio dell'atto generale amministrativo costituito dal decreto che approva le istruzioni Ici.

Vizio insito nell'assenza dei presupposti che legittimano l'esercizio del potere. Il decreto, infatti, nella parte in cui qualifica il diritto del soggetto assegnatario, non si sta limitando ad attuare la previsione legislativa di approvare il modello di dichiarazione e il relativo contenuto, che la legge ad esso demanda, bensì interviene su aspetti del tributo che, grazie al principio di legalità, limitano l'efficacia regolamentare (89), a maggior ragione limitano l'efficacia degli atti degli organi amministrativi dell'applicazione (90).

(88) Sebbene con riguardo alla diversa questione delle circolari interpretative, per l'impostazione del problema nei termini della necessità o meno che ha il giudice di disapplicare per decidere sulla domanda, essendo palesemente inutile la disapplicazione se questa necessità non sussiste ai fini della decisione, vd.: FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in "Rass. Trib.", 1988, I, pag. 27.

(89) Vd.: DI PIETRO, *Regolamenti tributari*, (1998), in "Enc. giur. Treccani", XXVI, Roma, 1991, pag. 1; ID., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, cit., pagg. 638-639.

(90) Vd.: GUASTINI, *Legge (Riserva di)*, in "Dig. disc. pubbl.", IX, Torino, 1994, pag. 166.

La legge d'imposta che ha previsto l'emanazione di questo decreto non attribuisce ad esso una funzione interpretativa, ma solo funzione di integrare la normativa primaria stabilendo quali informazioni inserire nei modelli. Nella parte in cui le istruzioni affrontano la specifica questione interpretativa della natura del diritto dell'assegnatario, quindi, esse hanno valore equiparabile a quello delle circolari ministeriali (91), per ciò ed entro questi limiti ad un tale atto generale non è correttamente riferibile l'istituto della disapplicazione da parte del giudice tributario (92).

La svalutazione, da parte delle istruzioni al modello Ici, della giurisprudenza civilistica sull'argomento, ricorda - pur trattandosi di ipotesi differenti - l'uso e l'abuso delle leggi interpretative (93), che una regola di principio introdotta con lo Statuto del contribuente ha inteso contrastare, limitando l'adozione di norme interpretative, in materia tributaria, soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria (94).

PAOLA TARIGO

*Ricercatore confermato di Diritto tributario
nell'Università di Genova*

(91) Vd.: LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, pagg. 362 e 255.

(92) Vd.: LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., pag. 51.

(93) Su tale effetto "mortificante", vd.: MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, in "Dir. prat. trib.", 1991, I, pag. 615; ID, *Il Fisco tra esigenze costituzionali, nuove realtà operative e aspettative sociali* in AA.VV., "Libertà e società tecnologica avanzata", a cura di ROBILANT, Milano, 1987, pag. 123.

(94) Vd.: art. 1, comma 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212.

