

# STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli  
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini  
ASSISTENTE

Forlì, 10 giugno 2009

A TUTTI I  
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

---

## [AREA: FISCALITA' DEGLI IMMOBILI](#)

### **CIRCOLARE N. 22/2009**

**Oggetto:** **Imposta Comunale sugli Immobili (I.C.I.) - Lineamenti del tributo - Versamento del primo acconto per il 2009 (termine ultimo: martedì 16 giugno).**

#### **INDICE:**

1.	Premessa.	2
2.	Soggetti passivi.	3
2.1	Immobili concessi in locazione finanziaria (leasing) – Trasferimento della soggettività passiva I.C.I. al locatario finanziario.	4
2.1.1	Decorrenza della norma.	5
2.2	Soggettività passiva del titolare del diritto reale di enfiteusi e di superficie.	6
2.3	Soggettività passiva del concessionario di aree demaniali.	6
3.	Base imponibile.	6
3.1	Fabbricati.	7
3.1.1	Disciplina degli atti dell'ufficio del territorio adottati dal 1° gennaio 2000.	8
3.1.2	Disciplina delle rendite proposte secondo la procedura DOC-FA.	9
3.1.3	Fabbricati di categoria catastale D sprovvisti di rendita catastale interamente posseduti da imprese.	10
3.1.4	Fabbricati che hanno perso il requisito della ruralità.	12
3.2	Aree fabbricabili.	17
3.2.1	Novità introdotte in materia di individuazione ai fini ICI delle aree fabbricabili.	18

# STUDIO ANTONELLI

3.3	Terreni agricoli.	21
3.4.	Aree demaniali.	22
3.5.	Aggiornamento del classamento catastale per intervenute variazioni edilizie.	22
4.	Nuova esenzione ICI per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale.	23
4.1.	Condizioni per il riconoscimento dell'esenzione.	23
4.2.	Individuazione dell'abitazione principale ai fini dell'esenzione.	24
4.3.	Applicazione dell'esenzione alle pertinenze dell'abitazione principale.	24
4.4.	Applicazione dell'esenzione agli immobili assimilati all'abitazione principale.	25
4.5.	Applicazione dell'esenzione all'ex casa coniugale.	26
4.6.	Applicazione dell'esenzione agli immobili delle cooperative edilizie e degli IACP.	27
4.7.	I casi di esclusione dall'esenzione.	28
4.7.	I rimborsi ai contribuenti.	28
5.	Riduzioni della base imponibile e dell'imposta.	29
5.1	Detrazione per l'abitazione principale.	29
5.2.	Pertinenze dell'abitazione principale.	30
5.3.	Fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili.	31
5.4.	Immobili di interesse storico-artistico.	31
5.5	Terreni agricoli condotti direttamente.	32
6.	Variazioni della situazione imponibile.	32
6.1	Mutamento della qualificazione dell'immobile.	32
7.	Esclusioni ed esenzioni.	33
8.	Aliquote.	35
8.1	Aliquota ridotta per l'abitazione principale.	36
8.2	Aliquote diversificate (non superiori al 7 per mille).	38
9.	Periodo di imposta.	38
10.	Liquidazione dell'imposta.	39
10.1	Suddivisione del versamento in due rate e parametri di riferimento.	39
10.2	Deroghe alle disposizioni generali di determinazione dell'acconto.	40
10.3	Modalità di versamento.	41
10.3.1	Versamento minimo.	43
10.3.2	Versamento mediante il modello "F24".	43
10.3.3	Versamento mediante il modello "F24 predeterminato".	46
10.3.4	Versamento mediante conto corrente postale.	46
11.	Sanzioni e ravvedimento.	48
11.1.	Ravvedimento operoso.	48
11.2.	Errori ed omissioni non incidenti sull'ammontare dell'imposta.	49
12.	Rimborsi.	50
13.	Trattamento fiscale dell'I.C.I. ai fini della imposizione diretta e dell'IRAP.	51
14.	Trattamento ai fini IVA dell'I.C.I. rimborsata dal locatario finanziario.	51

## 1. Premessa.

Il termine per il versamento dell'acconto dell'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.) dovuta per il 2009 scade il prossimo 16 giugno.

Tale scadenza interessa tutti i contribuenti, compresi quelli che sono divenuti soggetti passivi I.C.I. nel primo semestre del 2009. Il versamento dell'acconto, come noto, e come diffusamente di seguito descritto, dovrà tenere in considerazione tutte le variazioni della situazione immobiliare del contribuente intervenute, oltreché nel 2008 (e dunque oggetto di dichiarazione) anche nel primo semestre del 2009.

Per quanto riguarda la dichiarazione I.C.I. per l'anno 2008 si ricorda che, ai sensi dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 504/1992, tale dichiarazione deve essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

A tale riguardo, si segnala sin da ora che i termini per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi, disciplinate dal D.P.R. n. 322/1998, sono stati recentemente modificati dall'42, comma 7-ter del

## STUDIO ANTONELLI

Decreto Legge n. 207 del 30 dicembre 2008, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 14 del 27 febbraio 2009.

Alla luce di tali disposizioni, il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ed IRAP, da parte delle persone fisiche, delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 600/1973 è fissato:

- tra il 1° maggio ed il 30 giugno dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se la dichiarazione è presentata tramite banca o ufficio postale;
- entro il 30 settembre<sup>1</sup> dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se la dichiarazione è presentata in via telematica.

I contribuenti soggetti all'IRES presentano invece le predette dichiarazioni in via telematica entro l'ultimo giorno del nono<sup>2</sup> mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (entro il 30 settembre 2009, in caso di periodo di imposta chiuso il 31 dicembre 2008).

Dei suddetti termini, quali risultano a seguito della proroga disposta dal D.L. n. 207/2008, occorrerà dunque tener conto anche ai fini della presentazione della dichiarazione ICI.

Ciò premesso si esaminano, di seguito, i lineamenti del tributo e gli elementi aventi riflessi ai fini del versamento del primo acconto per il 2009.

### **2. Soggetti passivi.**

Ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 504/1992, così come modificato, da ultimo dall'art. 18, comma 3, della Legge n. 388/2000, soggetti passivi tenuti al versamento dell'imposta sono:

1. i proprietari, ancorché non residenti nel territorio dello Stato o non aventi nello stesso territorio dello Stato la sede legale o amministrativa ovvero non esercenti la loro attività in tale ambito territoriale, di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati;
2. i titolari sui predetti immobili di diritti reali di usufrutto, uso o abitazione, superficie ed enfiteusi, costituiti per atto tra vivi ovvero derivanti da successione. In questa ipotesi i nudi proprietari, ovvero i concedenti il diritto di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie, resteranno estranei al prelievo. La Circolare del Ministero delle Finanze n. 118/E del 7 giugno 2000 ricorda che è diritto reale di abitazione quello spettante al coniuge superstite ai sensi dell'articolo 540 del C.C. In relazione alla soggettività passiva dell'assegnatario dell'alloggio e del coniuge separato, si evidenzia che in passato il Ministero delle Finanze si era espresso nel senso di ritenere che il diritto spettante a tali soggetti doveva ritenersi equiparato al diritto di abitazione (cfr. C.M. n. 118/E/2000). Al riguardo, si sottolinea che nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione ICI sono state eliminate le frasi, che asserivano l'assimilazione al diritto reale di abitazione del diritto che spetta:
  - "all'assegnatario dell'alloggio di edilizia residenziale pubblica concessogli in locazione con patto di futura vendita e riscatto"; e

---

<sup>1</sup> Il termine, precedentemente fissato al 31 luglio, è stato prorogato ad opera dell'art. 42, comma 7-ter, lett. a), del D.L. n. 207 del 30 dicembre 2008.

<sup>2</sup> Il termine, precedentemente fissato al settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, è stato prorogato ad opera dell'art. 42, comma 7-ter, lett. b), del D.L. n. 207 del 30 dicembre 2008.

## STUDIO ANTONELLI

- "al coniuge divorziato, separando o separato consensualmente o giudizialmente, sulla casa ex residenza coniugale, assegnata con provvedimento del Tribunale".

Alla luce di tale circostanza, deve ritenersi modificato l'orientamento del Ministero dell'economia e delle finanze il quale risulta dunque adeguato alla tesi giurisprudenziale che nega la soggettività passiva ICI (e quindi l'obbligo di pagare l'imposta) per i soggetti in questione. Tale orientamento ha trovato esplicita conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria nella Nota n. 4440/DPF del Dipartimento delle politiche fiscali del 3 aprile 2007, la quale prende in considerazione la fattispecie del coniuge separato o divorziato. Da ultimo, le previsioni introdotte dalla Legge Finanziaria per l'anno 2008 volte a regolamentare l'applicazione dell'ICI dovuta dal coniuge che non risulta assegnatario dell'ex casa coniugale, confermerebbero la soggettività passiva ICI solo del coniuge non assegnatario.

La stessa circolare n. 118/E del 2000 precisa inoltre che il locatario, l'affittuario, il comodatario non hanno alcun obbligo agli effetti dell'I.C.I., in quanto gli stessi non sono titolari di alcun diritto reale di godimento sugli immobili;

3. i concessionari di aree demaniali, a decorrere dal 1° gennaio 2001.

### **2.1 Immobili concessi in locazione finanziaria (leasing) – Trasferimento della soggettività passiva I.C.I. al locatario finanziario.**

Ai sensi dell'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997 che ha modificato l'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, per gli immobili concessi in locazione finanziaria soggetto passivo ai fini I.C.I., a decorrere dal 1° gennaio 1998, è il locatario finanziario. Dal 1998 pertanto soggetto passivo dell'imposta comunale sugli immobili non è più la società di leasing ma l'utilizzatore. Tale modifica riguarda, oltre agli immobili che vengono concessi in locazione finanziaria a partire dal 1° gennaio 1998, anche quelli che, a tale data, risultano essere già locati e si applica:

- per i fabbricati rientranti nei gruppi catastali A, B, C, D, A10 e C1;
- per i fabbricati classificabili nel gruppo D e non iscritti in catasto.

In particolare, con riferimento agli immobili di categoria catastale "D" interamente posseduti da imprese e non ancora iscritti in catasto ovvero iscritti in catasto senza attribuzione di rendita (valutati a valore contabile), la qualità di soggetto passivo decorre dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di stipulazione del contratto di leasing, fermo restando fino a tale data - e con riferimento pertanto all'intero periodo d'imposta in cui si verifica la stipulazione del contratto - la soggettività passiva del soggetto concedente.

Inoltre, la lett. b), comma 1, dell'art. 58 del Decreto Legislativo n. 446/1997, ha provveduto ad integrare il meccanismo di determinazione della base imponibile dei fabbricati in questione. In particolare, attraverso l'aggiunta di un periodo nel comma 3 dell'art. 5 del citato decreto Legislativo n. 504/1992, viene previsto che, in caso di locazione finanziaria di fabbricati di categoria D "...il locatore o il locatario possono esperire la procedura di cui al regolamento adottato con Decreto del Ministro delle Finanze del 19 aprile 1994, n. 701, con conseguente determinazione del valore del fabbricato sulla base della rendita proposta, a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale tale rendita è stata annotata negli atti catastali, ed estensione della procedura prevista nel terzo periodo del comma 1 dell'articolo 11; in mancanza di rendita proposta il valore dell'immobile è determinato sulla base delle scritture contabili del locatore, il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo".

Al riguardo, come già chiarito in via generale dal Ministero delle Finanze con la Circolare n. 144/E del 20 maggio 1997, per i fabbricati classificabili nella categoria D, appartenenti alle imprese, la

## STUDIO ANTONELLI

rendita catastale che il contribuente è abilitato a proporre in applicazione della procedura di cui al citato D.M. n. 701/1994 (c.d. "rendita proposta") deve considerarsi idonea ad assumere piena rilevanza sempreché risulti annotata negli atti catastali alla data del 1° gennaio dell'anno di imposizione, anche agli effetti della determinazione della base imponibile I.C.I., sostituendosi ai costi di bilancio aggiornati con gli appositi coefficienti (cfr. successivo paragrafo 3.1.3.); rendendosi peraltro applicabile, qualora la rendita catastale successivamente determinata dall'U.T.E. in via definitiva superi quella proposta dal contribuente di oltre il 30 per cento, la maggiorazione del 20 per cento sulla maggiore imposta dovuta.

Con la trascritta previsione ora recata dal comma 3 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992 in esame, dunque, la facoltà di attivare la procedura di "autodeterminazione" della rendita viene attribuita anche al soggetto che utilizza l'immobile in qualità di locatario sulla base di un contratto di leasing; e ciò, evidentemente, nel presupposto di non discriminare, agli effetti in questione, la posizione di tale soggetto - che, come si è detto, viene ad assumere la veste di soggetto passivo I.C.I. - rispetto a quella di chi subisce l'onere impositivo in quanto proprietario dell'immobile.

Come si è visto, peraltro, lo stesso comma 3 provvede anche a disciplinare l'ipotesi in cui la anzidetta procedura non sia stata attivata. In questo caso, il locatario finanziario è tenuto a determinare la base imponibile dell'immobile sprovvisto di rendita applicando al costo di acquisizione gli appositi coefficienti moltiplicativi. A tal fine, prevede la stessa norma, il soggetto concedente "... è obbligato a fornire tempestivamente al locatario tutti i dati necessari per il calcolo".

### **2.1.1 Decorrenza della norma.**

La norma modificativa, entrata in vigore dal 1° gennaio 1998, riguarda non soltanto gli immobili concessi in locazione finanziaria a partire dalla predetta data ma anche quelli che alla stessa data risultano già essere detenuti al medesimo titolo.

A questo riguardo il Ministero delle Finanze, con circolare n. 109/E del 18 maggio 1999, ha precisato che "la stipulazione del contratto di locazione finanziaria va assunta come perfezionata, e quindi operante ai fini del passaggio della soggettività passiva I.C.I. dal locatore al locatario, nel successivo momento della consegna a quest'ultimo dell'immobile oggetto del leasing; e ciò sia nel caso di immobili acquistati dal locatore, sia nel caso di fabbricati realizzati dalla società di leasing per conto del locatario. Resta fermo, ovviamente, che nel periodo immediatamente antecedente alla predetta consegna la soggettività passiva I.C.I. rimane radicata in testa al locatore finanziario."

La stessa circolare n. 109/E ha chiarito che, analogamente agli altri immobili, occorre fare riferimento al momento della consegna anche per i citati fabbricati di categoria catastale D appartenenti alle imprese (di cui al successivo paragrafo 3.1.1) al fine di individuare la data (1° gennaio dell'anno successivo, come stabilito dall'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997) in cui, come si è detto, avviene il passaggio della soggettività passiva I.C.I. dalla società di leasing al locatario finanziario.

Si segnala sin da ora che, in considerazione dello sfasamento temporale esistente tra il versamento e la dichiarazione I.C.I., la soggettività passiva assunta dai predetti soggetti dal 1° gennaio 2008 avrà già effetto con riferimento al versamento dell'acconto da effettuare entro il prossimo 16 giugno mentre comporterà la presentazione della dichiarazione, relativa alle variazioni intervenute nel 2008, nell'anno 2009. Allo stesso modo saranno obbligati alla presentazione della dichiarazione I.C.I. per il 2008, da presentarsi nel 2009, i contribuenti divenuti soggetti passivi I.C.I. a decorrere dal 1° gennaio 2008.

## **2.2 Soggettività passiva del titolare del diritto reale di enfiteusi e di superficie.**

Dal 1° gennaio 1998, per effetto delle disposizioni recate dall'art. 58, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997, la soggettività passiva I.C.I. è stata estesa anche al superficario e all'enfiteuta.

Si precisa, in particolare, che l'assunzione della soggettività passiva I.C.I. in capo al superficario ed all'enfiteuta in linea generale, avviene a decorrere dalla data della concessione del diritto reale di superficie sull'area ovvero della concessione del diritto reale di enfiteusi sul fondo; qualora tali diritti siano stati acquisiti anteriormente alla data del 1° gennaio 1998 i predetti soggetti avranno assunto la soggettività passiva già a decorrere dal 1° gennaio 1998.

Per quanto riguarda il diritto di superficie, ed in particolare il periodo nel corso del quale deve essere assunto ad oggetto della tassazione il suolo, occorre fare riferimento all'epoca in cui sull'area oggetto del diritto non è ancora venuto ad esistenza il fabbricato, in quanto in tale ultimo caso il diritto di superficie evolve in proprietà superficaria con obbligo di versamento in capo al titolare di tale ultimo diritto.

## **2.3 Soggettività passiva del concessionario di aree demaniali.**

L'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, nella versione risultante a seguito della modifica disposta dall'art. 18, comma 3, della Legge n. 388/2000, comprende tra i soggetti passivi il concessionario di aree demaniali. Con C.M. n. 3/FL del 7 marzo 2001, è stato precisato che tale disposizione ha una portata innovativa, trovando applicazione soltanto a partire dal 1° gennaio 2001.

Le innovazioni introdotte dall'art. 18, comma 3, della Legge n. 388/2000 hanno creato difficoltà interpretative a seguito delle quali il Dipartimento delle politiche fiscali, con la Risoluzione n. 1/DPF del 6 marzo 2003, si è espresso in ordine al riconoscimento della soggettività passiva ai concessionari di aree demaniali che non risultino possessori ma semplicemente detentori del bene oggetto della concessione. Al riguardo, è stato affermato, in particolare che, poiché la norma ha riconosciuto la soggettività passiva I.C.I. al concessionario demaniale, a prescindere da ogni considerazione in ordine alle modalità con cui si verifica in concreto il possesso del bene, perde significato procedere ad una indagine circa la natura reale od obbligatoria del rapporto, nonché del titolo giuridico (possesso/detenzione) in base al quale è utilizzato il bene. Pertanto, conclude la Risoluzione, deve intendersi soggetto passivo I.C.I. anche il concessionario con riferimento a fabbricati demaniali già esistenti sull'area (ad esempio stabilimenti balneari), assegnati anche mediante licenza, dovendosi considerare tale ultimo provvedimento una particolare specie di concessione amministrativa.

Infine, qualora la concessione preveda la costituzione di un diritto di superficie a vantaggio del concessionario, il titolare di tale diritto sarà tenuto al pagamento dell'I.C.I. non in qualità di concessionario di aree demaniali, bensì in qualità di superficario (e, quindi, anche anteriormente al 1° gennaio 2001).

## **3. Base imponibile.**

La base imponibile viene diversamente determinata a seconda della tipologia di immobili oggetto del tributo.

# STUDIO ANTONELLI

## 3.1 Fabbricati.

Occorre preliminarmente osservare che per “fabbricati” si intendono le singole unità immobiliari iscritte, o che devono essere iscritte, nel catasto edilizio urbano, compresi dunque locali quali autorimesse o cantine per i quali sia stata attribuita ovvero sia attribuibile una autonoma rendita catastale. Va inoltre ricordato che deve considerarsi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza.

I fabbricati di nuova costruzione e quelli oggetto di interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) dell'art. 3 del D.P.R. 6/6/2001, n. 380 (già art. 31 della Legge n. 457 del 5/8/1978) divengono tassabili come tali dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero, ovvero, se antecedente, dalla data in cui gli stessi sono comunque utilizzati.

Come noto, l'art. 3, commi 48 e 51, della Legge n. 662/1996 (provvedimento collegato alla “Finanziaria 1997”) ha previsto che, ai fini dell'I.C.I., “a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996” le rendite catastali sono rivalutate del 5%.

Ne consegue che, anche per il 2009, la base imponibile dei fabbricati si ottiene moltiplicando la rendita catastale attribuita o attribuibile (c.d. “rendita presunta”), risultante in catasto dal 1° gennaio 2009, aumentata del 5%:

- per 140 se si tratta di fabbricati classificati nei gruppi catastali B (collegi, convitti, ecc.). A tale proposito si segnala che l'attuale misura del moltiplicatore è dovuta alle modifiche apportate dall'art. 2, comma 45 del D.L. n. 262 del 3 ottobre 2006, convertito con modificazioni, dalla Legge n. 286 del 24 novembre 2006 il quale ha disposto la rivalutazione del 40 per cento del moltiplicatore previsto dall'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 131/1986, originariamente pari a 100, da applicare alle rendite catastali dei fabbricati classificati nel gruppo catastale B;
- per 100, se si tratta di fabbricati classificati nei gruppi catastali A (abitazioni) e C (magazzini, depositi, laboratori, stabilimenti balneari, ecc.) con esclusione delle categorie A/10 (uffici e studi privati) e C/1 (negozi e botteghe);
- per 50, se si tratta di fabbricati classificati nel gruppo catastale D (opifici, alberghi, teatri, banche, ecc.) e nella categoria A/10 (uffici e studi privati);
- per 34, se si tratta di fabbricati classificati nella categoria C/1 (negozi e botteghe).

Si segnala che, ai fini I.C.I., rileva la rendita catastale e non il reddito, per cui non si tiene conto degli aumenti o delle riduzioni di rendita previsti agli effetti della imposizione sul reddito, né il reddito effettivo.

Si segnala, inoltre, che i moltiplicatori rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile I.C.I. non sono stati interessati:

- nè dalla rivalutazione del 10 per cento che è stata disposta, con decorrenza dal 1° gennaio 2004, ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali dall'articolo 2, comma 63, della Legge n. 350 del 24 dicembre 2003 (Legge finanziaria per il 2004);
- né dalla ulteriore rivalutazione del 10 per cento disposta, con decorrenza dal 1° agosto 2004, dall'art. 1-bis, comma 7, del D.L. n. 168 del 12 luglio 2004, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 191 del 30 luglio 2004, limitatamente ai beni immobili diversi dalla prima casa di abitazione.

## STUDIO ANTONELLI

Entrambe le rivalutazioni, infatti, producono effetto, per espressa previsione normativa ai soli fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali. Si rinvia, al riguardo, alle Circolari n. 10/2004 e 26/2004 dello scrivente Studio.

Si ricorda, infine, che i fabbricati classificati nella categoria catastale E (da E/1 ad E/9, stazioni, ponti, immobili speciali ecc.) sono esenti dal tributo ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 504/1992. A tale proposito, l'art. 2, comma 40 e ss. gg. del D.L. n. 262 del 3 ottobre 2006, convertito con modificazioni, dalla Legge n. 286 del 24 novembre 2006 ha disposto che:

- nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale;
- le unità immobiliari che per effetto del criterio richiamato al punto precedente richiedono una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 262/2006 (e quindi entro il 3 luglio 2007);
- in caso di inadempienza da parte dei soggetti obbligati, decorso il suddetto termine del 3 luglio 2007, gli uffici provinciali dell'Agenzia del Territorio provvedono all'aggiornamento d'ufficio con oneri a carico degli interessati ed applicazione delle sanzioni di cui all'art. 31 del R.D. n. 652/1939;
- le rendite catastali dichiarate ovvero attribuite ai sensi dei commi precedenti producono effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio 2007.

Le modalità applicative delle disposizioni sin qui richiamate per i fabbricati della categoria catastale E, sono state definite con provvedimento dell'Agenzia del territorio del 2 gennaio 2007 e sono state oggetto di chiarimenti nella Circolare n. 4/T del 13 aprile 2007.

Da ultimo si segnala che la recente Risoluzione 6 novembre 2008 n. 3/T dell'Agenzia del territorio ha chiarito le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici collocati in aree sottratte alla produzione agricola, c.d. "parchi fotovoltaici" la cui produzione di energia è immessa nel mercato per il tramite della rete elettrica nazionale, devono essere accertate nella categoria " D/1 - opifici " e che nella determinazione della relativa rendita catastale devono essere inclusi i pannelli fotovoltaici, in analogia con la prassi, ormai consolidata, adottata in merito alle turbine delle centrali elettriche.

Di contro, la stessa Risoluzione precisa che non hanno autonoma rilevanza catastale e costituiscono semplici pertinenze delle unità immobiliari le porzioni di fabbricato ospitanti gli impianti di produzione di energia aventi modesta potenza e destinati prevalentemente ai consumi domestici.

### **3.1.1 Disciplina degli atti dell'ufficio del territorio adottati dal 1° gennaio 2000.**

In tema di efficacia delle rendite catastali per terreni e fabbricati ricordiamo le disposizioni contenute nel primo comma dell'art. 74 della Legge n. 342/2000.

La disposizione citata prevede che gli atti dell'ufficio del territorio attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati adottati dal 1° gennaio 2000 sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del Territorio competente ai soggetti intestatari della partita. Dell'avvenuta notificazione l'ufficio deve darne tempestiva comunicazione ai comuni interessati.

## STUDIO ANTONELLI

In conseguenza della disposizione in argomento, l'efficacia della rendita viene subordinata pertanto al rituale della notifica da parte dell'ufficio del Territorio competente (e non del Comune) ai soggetti intestatari della partita catastale.

La procedura di notificazione disposta dall'art. 74, comma 1, della Legge n. 342/2000 prevede che tale adempimento debba avvenire nei confronti del soggetto intestatario della partita catastale interessato alla ridefinizione della rendita.

In via amministrativa, la C.M. n. 4/FL del 13 marzo 2001 osserva che poiché l'intestatario della partita catastale può non coincidere con il possessore dell'immobile, soggetto legittimato a proporre ricorso innanzi alle Commissioni tributarie, è necessario che la notificazione dell'atto avvenga anche nei confronti del possessore del bene.

In conseguenza delle nuove previsioni, a partire dal 1° gennaio 2000 non assume più alcun rilievo giuridico la notifica mediante pubblicazione nell'Albo pretorio degli atti attributivi o modificativi di rendita dell'ufficio del Territorio.

Nell'ambito dell'interpretazione del primo comma dell'art. 74 della Legge n. 342/2000 il Ministero delle Finanze ha altresì precisato che poiché gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali assumono rilevanza giuridica solo al momento della loro notificazione, fino a tale data, il comune non può richiedere al soggetto passivo dell'I.C.I.:

- l'imposta relativa alle annualità precedenti alla notificazione, risultante dalla differenza fra quanto versato dal contribuente e quanto dovuto in base alla rendita attribuita, per il fatto che, fino a quando non viene legalmente resa nota all'interessato, la rendita è considerata giuridicamente inesistente;
- le sanzioni, poiché nessuna violazione può essere imputata al contribuente che abbia versato il tributo in base a quanto dichiarato;
- gli interessi, in quanto non vi è alcun recupero di imposta.

In conseguenza dell'operatività di tali nuove disposizioni, la C.M. n. 4/FL del 13 marzo 2001 riconosce implicitamente abrogato il comma 4 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992 che, in materia di base imponibile, stabilisce che il valore degli immobili per i fabbricati non iscritti in catasto, nonché per quelli per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati similari già iscritti.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria dal 1° gennaio 2001 nessuna rilevanza giuridica può essere riconosciuta ad una rendita presunta poiché l'obbligazione tributaria ai fini dell'I.C.I. può essere assolta solo attraverso la rendita proposta ovvero la rendita ritualmente notificata in base alle nuove disposizioni.

### **3.1.2 Disciplina delle rendite proposte secondo la procedura DOC-FA.**

La disciplina appena descritta al paragrafo precedente in tema di notificazione degli atti attributivi o modificativi di rendita non si applica agli atti impositivi riferiti a rendite proposte secondo la procedura DOC-FA di cui al D.M. n. 701/1994 poiché si tratta, come precisato dalla C.M. n. 4/FL del 2001, di rendite giuridicamente conosciute dal dichiarante.

## STUDIO ANTONELLI

Si ricorda che, in base a quanto disposto dal comma 1, ultimo periodo, dell'art. 11 del D.Lgs. n. 504/1992, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è avvenuta la notificazione, il comune, sulla base della rendita attribuita con la considerata metodologia, provvede:

- alla liquidazione della maggiore imposta dovuta e dei relativi interessi senza applicazione di sanzioni, qualora lo scostamento tra la rendita dichiarata e quella attribuita non superi il 30%;
- a disporre il rimborso delle somme versate in eccedenza e dei relativi interessi;
- ad applicare all'imposta dovuta una maggiorazione del 20% ove la rendita attribuita superi di oltre il 30% quella dichiarata.

La natura di dichiarazioni di parte, non annoverabili tra gli atti che comportano la modificazione o l'attribuzione di rendite catastali, porta alla conseguenza, così come chiarito dalla C.M. n. 207/E del 16 novembre 2000, che alle rendite proposte secondo la procedura DOC-FA non si renderanno neppure applicabili le disposizioni di cui all'art. 74, commi 2 e 3, della Legge n. 342/2000 concernenti la non debenza di sanzioni ed interessi sugli atti dell'ufficio del territorio adottati entro il 31 dicembre 1999.

### **3.1.3 Fabbricati di categoria catastale D sprovvisti di rendita catastale interamente posseduti da imprese.**

Per i fabbricati classificabili nel gruppo D, non iscritti in catasto ovvero già iscritti in catasto ma senza attribuzione di rendita - se interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati - e fino al termine dell'anno nel corso del quale il fabbricato viene fornito di rendita (attribuita ovvero proposta - cfr. paragrafo 3.1.2), il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare, vale a dire al 1° gennaio (ovvero alla data di acquisizione, se successiva) secondo i criteri previsti dall'art. 7, comma 3, del D.L. n. 333/1992, applicando i coefficienti aggiornati, da ultimo, con D.M. 23 marzo 2009 (pubblicato nella G.U. n. 75 del 31 marzo 2009).

Il criterio in questione consiste nell'individuazione del valore costituito dall'ammontare, al lordo delle quote di ammortamento, che risulta dalle scritture contabili applicando per ciascun anno di formazione i seguenti coefficienti:

ANNO	COEFFICIENTE
PER L'ANNO 2009	1,04
PER L'ANNO 2008	1,09
PER L'ANNO 2007	1,12
PER L'ANNO 2006	1,16
PER L'ANNO 2005	1,19
PER L'ANNO 2004	1,26
PER L'ANNO 2003	1,30
PER L'ANNO 2002	1,35
PER L'ANNO 2001	1,38
PER L'ANNO 2000	1,43
PER L'ANNO 1999	1,45
PER L'ANNO 1998	1,47
PER L'ANNO 1997	1,50
PER L'ANNO 1996	1,55
PER L'ANNO 1995	1,60
PER L'ANNO 1994	1,65

## STUDIO ANTONELLI

PER L'ANNO 1993	1,68
PER L'ANNO 1992	1,70
PER L'ANNO 1991	1,73
PER L'ANNO 1990	1,81
PER L'ANNO 1989	1,90
PER L'ANNO 1988	1,98
PER L'ANNO 1987	2,14
PER L'ANNO 1986	2,31
PER L'ANNO 1985	2,47
PER L'ANNO 1984	2,64
PER L'ANNO 1983	2,80
PER L'ANNO 1982 E ANNI PRECEDENTI	2,97

Si evidenzia al riguardo, che la Corte Costituzionale, con Sentenza n. 67 del 24 febbraio 2006, ha confermato la legittimità dell'applicazione dell'ICI, secondo il valore di acquisto contabilizzato in bilancio, per gli immobili a destinazione speciale della categoria catastale D, privi di rendita ed interamente posseduti da imprese.

Si precisa, inoltre, che:

- relativamente all'I.C.I. dovuta per il 2009 influiscono sull'ammontare del valore i costi incrementativi, aggiuntivi rispetto a quello di acquisizione, contabilizzati a tutto il 31/12/2008, comprensivi anche i maggiori valori iscritti per effetto dell'applicazione della disciplina della rivalutazione (artt. 10 e 15 della Legge n. 342/2000 nonché art. 3, commi da 1 a 3 della Legge n. 448/2001, art. 2, comma 25, della Legge n. 350/2003, art. 1, comma 469 e ss. gg. della Legge n. 266/2005 e, da ultimo, art. 15, commi 16 e ss. gg., del D.L. n. 185/2008, convertito con modificazioni dalla Legge n. 2/2009<sup>3</sup>);
- viceversa, costi incrementativi contabilizzati nel corso del 2009 ovvero attribuzione di rendita avvenuta nel corso dello stesso anno 2009 influenzeranno l'imponibile su cui calcolare l'I.C.I. dovuta per il 2010;
- in ordine all'applicazione dei coefficienti di attualizzazione occorre assumere il coefficiente relativo all'anno nel corso del quale il costo di acquisizione o i costi incrementativi sono stati contabilizzati;
- i fabbricati per i quali le uniche variazioni intervenute nel corso dell'anno 2008 sono costituite dalla attribuzione o dalla proposta della rendita catastale ovvero dalla contabilizzazione di costi incrementativi non devono essere indicati nella dichiarazione I.C.I. relativa all'anno 2008, ma tali variazioni vanno tenute in considerazione ai fini del versamento in acconto per il 2009, essendo destinate a influire sulla determinazione del valore solo a decorrere dal 1° gennaio 2009.

Il predetto criterio di rivalutazione dei costi di acquisizione, di costruzione ed incrementativi previsto per i soli fabbricati classificabili nel gruppo D, posseduti interamente nell'esercizio di imprese sprovvisti di rendita, si applica anche nel caso in cui il fabbricato sia di interesse storico artistico.

Per quanto riguarda il lasso temporale in cui trova applicazione per i fabbricati in esame il criterio di rivalutazione dei costi contabilizzati, si precisa che lo stesso si applica "... fino all'anno (compreso - n.d.a.) nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita". A tale fine occorrerà considerare, come si è fatto cenno in precedenza, che l'attribuzione della rendita da parte dell'ufficio del Territorio ha effetto dall'anno successivo a quello della notifica, mentre l'attribuzione della c.d.

<sup>3</sup> In riferimento a quest'ultima legge di rivalutazione, che consente di effettuare la rivalutazione anche ai soli effetti civili si ritiene che il maggior valore contabilizzato per effetto della rivalutazione sia sempre da considerare ai fini della determinazione della base imponibile ICI, anche se non rilevante fiscalmente.

## STUDIO ANTONELLI

“rendita proposta” in base alla procedura di cui al Regolamento adottato con D.M. n. 701 del 19/4/1994 (cfr. R.M. n. 35/E del 1° marzo 1999) ha effetto dall’anno successivo a quello della denuncia. Pertanto, se nel 2008 è stata attribuita secondo i criteri suddetti la rendita catastale la stessa dovrà essere assunta ai fini del computo dell’imponibile I.C.I. per il 2009 mediante capitalizzazione della rendita (rendita catastale aumentata del 5% moltiplicata per 50). Al contrario, qualora la rendita venga attribuita/notificata nel 2009, il valore su cui calcolare l’I.C.I. per il 2009 continua ad essere ottenuto mediante la rivalutazione dei costi contabilizzati.

Ne consegue che, ove dalla “visura” degli atti catastali di cui sopra la “rendita proposta” risulti già annotata al 1° gennaio 2009, l’imponibile I.C.I. per il 2009 potrà già essere rideterminato sulla base dei criteri catastali, vale a dire mediante la seguente formula:

$$(\text{RENDITA CATASTALE} \times 1,05) \times 50$$

Viceversa nell’ipotesi in cui alla data del 1° gennaio 2009 risulti annotata una rendita attribuita dall’ufficio del Territorio, occorrerà verificare preliminarmente la data di attribuzione della medesima:

- se la rendita risulta attribuita antecedentemente al 31 dicembre 1999, il valore risultante dalla visura ha validità e dovrà essere utilizzato per il versamento dell’acconto 2009 sulla base della formula sopra indicata;
- se la rendita risulta attribuita dopo il 31 dicembre 1999, della medesima se ne dovrà tener conto solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello della sua notificazione ai sensi delle disposizioni contenute nell’art. 74 della Legge n. 342/2000.

Si rileva inoltre che, una volta in possesso della rendita catastale (attribuita o proposta), il fabbricato di categoria “D” non potrà più essere considerato in base al valore contabile, ancorché, per effetto dei predetti eventi, la rendita stessa non possa più considerarsi aggiornata.

Come già accennato, in forza dell’art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997, anche il locatario finanziario ha diritto di esperire la procedura di cui al D.M. n. 701/1994, per la proposizione della rendita dell’immobile ricevuto in locazione finanziaria. In mancanza di rendita il valore deve essere quantificato sulla base delle scritture contabili del locatore il quale è obbligato a fornire tempestivamente al locatario/soggetto passivo tutti i dati necessari al calcolo dell’imposta.

Quanto al requisito della “distinta contabilizzazione” si ritiene che esso riguardi la possibilità di non sottoporre a tassazione le parti impiantistiche degli stabilimenti, normalmente tenute separate dai fabbricati per motivi riconnessi principalmente al diverso tasso di ammortamento.

### **3.1.4 Fabbricati che hanno perso il requisito della ruralità.**

Tra i fabbricati assoggettabili all’I.C.I. rientrano anche le costruzioni o porzioni di costruzioni attualmente iscritte al nuovo catasto terreni come rurali e destinate ad uso non agricolo. Per questi immobili l’art. 9, comma 8, del D.L. n. 557 del 30/12/1993 aveva previsto l’obbligo di iscrizione nel catasto edilizio urbano entro il 31 dicembre 1995; tale termine è stato più volte prorogato fino al 31 dicembre 2001 dalla Legge n. 388/2000 (art. 64, comma 4 della Legge n. 388/2000).

Il Legislatore è quindi nuovamente intervenuto sul tema dei fabbricati rurali con l’art. 2, comma 36 e ss. gg. del D.L. n. 262 del 3 ottobre 2006, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 286 del 24 novembre 2006. Tale disposizione:

- ha modificato le condizioni affinché un fabbricato possa essere considerato rurale ai fini fiscali, i cui all’art. 9, comma 3, lettera a), del D.L. n. 557 del 30 dicembre 1993, convertito, con

## STUDIO ANTONELLI

modificazioni, dalla L. n. 133 del 26 febbraio 1994, attribuendo rilevanza alla qualifica di imprenditore agricolo regolarmente iscritto nel Registro delle imprese, del soggetto proprietario od affittuario o conduttore del terreno cui l'immobile è asservito;

- ha attribuito all'Agenzia del Territorio, anche sulla base delle informazioni fornite dall'Agea, il compito di individuare i fabbricati iscritti al Catasto dei terreni per i quali siano venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, nonché quelli che non risultano dichiarati al Catasto
- ha previsto che i fabbricati per i quali sono venuti meno i requisiti per il riconoscimento della ruralità, a seguito della modifica del requisito soggettivo (qualifica di imprenditore agricolo, regolarmente iscritto nel Registro delle imprese), devono essere dichiarati dai titolari di diritti reali al Catasto edilizio urbano entro il termine del 30 giugno 2007;
- analogo obbligo di dichiarazione al catasto edilizio urbano riguarda gli immobili che non risultano dichiarati in tutto o in parte al catasto ovvero i fabbricati iscritti al catasto terreni che hanno perso i requisiti di ruralità per motivi diversi da quelli di cui al punto precedente;
- in mancanza dell'adempimento di parte il provvedimento dell'Agenzia del territorio del 9 febbraio 2007 prevede l'aggiornamento d'ufficio con oneri a carico degli interessati ed applicazioni delle sanzioni di cui all'art. 31 del R.D. n. 653/1939.

Il D.L. 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 novembre 2007, n. 222, ha apportato alcune rilevanti modifiche alla disciplina dei fabbricati definiti "rurali" contenuta nell'art. 9 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, a decorrere dal 1° dicembre 2007.

Ai sensi dell'art.9, comma 3, del D.L. n. 557 del 1993, ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni:

- a) il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:
  1. dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;
  2. dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;
  3. dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai numeri 1 e 2 risultanti dalle certificazioni anagrafiche o da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali;
  4. da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;
  5. da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'art. 2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale;
- b) i soggetti di cui ai numeri 1, 2 e 5 devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti nel registro delle imprese di cui all'art. 8 della Legge 29 dicembre 1993, n. 580;
- c) il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno sia ubicato in Comune considerato montano ai sensi dell'art. 1, comma 3, della Legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;
- d) il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Qualora il terreno

## STUDIO ANTONELLI

sia ubicato in Comune considerato montano ai sensi dell'art. 1, comma 3, della Legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite si considera pari ad un quarto del reddito complessivo;

- e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'art. 13 della Legge 2 luglio 1949 n. 408 e pubblicato nella G. U. n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali.

Ai sensi dell'art. 9, comma 3-bis, ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;
- e) all'agriturismo;
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a 100, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuata da cooperative e loro consorzi di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs 18 maggio 2001, n. 228;
- j) all'esercizio di attività agricola in maso chiuso.

Secondo l'orientamento interpretativo fino ad oggi prevalente, i fabbricati destinati ad edilizia abitativa ovvero le costruzioni strumentali definibili "rurali" ai sensi delle norme richiamate, prescindendo dalla loro classificazione catastale, non dovevano essere assoggettati ad imposta comunale sugli immobili in quanto il reddito dominicale del terreno a cui tali fabbricati sono asserviti esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempreché tali costruzioni fossero strumentalmente funzionali alle necessità del fondo (Circolare Ministeriale n. 50 del 20 marzo 2000).

Si segnala tuttavia come in base ad un più recente orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione (vedasi per tutte, la Sentenza n. 15321 del 15 maggio 2008, depositata il 10 giugno 2008 e la Sentenza n. 23596 del 15 maggio 2008, depositata il 15 settembre 2008) l'assoggettamento all'ICI dipenderebbe dalla mera iscrivibilità degli immobili al catasto fabbricati, indipendentemente dalla natura rurale dei medesimi.

Tale orientamento risulta condiviso ed efficacemente riassunto dalla Circolare del 24 novembre 2008, protocollo n. 141/DS/SS/FP dell'Ifel – Fondazione Anci, nella quale si ribadisce che i fabbricati rurali sono soggetti al pagamento dell'ICI in quanto non esiste nella normativa che regola tale imposta, alcuna legge che li esoneri dal pagamento del tributo. In particolare, le caratteristiche della ruralità e l'obbligo di accatastamento dei fabbricati da un lato, ed i requisiti

## STUDIO ANTONELLI

in base ai quali sono definite tassativamente ed esplicitamente le esclusioni/esenzioni ICI in base all'articolo 7 del decreto legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992, sono due filoni normativi del tutto autonomi che non hanno nell'attuale assetto normativo interazioni tali da poter concludere a favore della non assoggettabilità all'ICI dei fabbricati rurali.

Infatti, secondo la ricostruzione interpretativa contenuta nella citata Circolare dell'Ifel:

- i requisiti di ruralità previsti dall'articolo 3 bis della Legge n.133/94 così come modificata dall'articolo 42 bis della Legge n. 222 del 29/11/2007 di conversione del Decreto Legge n. 159/2007 (collegato alla Legge finanziaria 2008), riconosciuti alle cooperative agricole, non hanno alcun effetto in tema di esenzioni ICI perché ampliano solamente i casi in cui può essere riconosciuta la ruralità ad un fabbricato che, ad avviso dell'ANCI ed alla luce delle citate sentenze, ha come conseguenza diretta solo la modalità di accatastamento dei fabbricati;
- il regime dell'ICI e delle relative esenzioni è una normativa speciale, che come tale può essere desunta solo e soltanto dalla disciplina ICI apposita e non da altre disposizioni tributarie (essenzialmente nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi) che considerano rilevante, ai propri specifici fini impositivi, la natura rurale dei fabbricati.

Considerato che secondo il citato orientamento tutti i fabbricati rurali sono soggetti al pagamento dell'ICI, pare utile ricordare che essi si possono trovare in diverse condizioni ai fini dell'accatastamento. Si elencano di seguito le diverse fattispecie:

- fabbricati già rurali con obbligo di accatastamento al Catasto fabbricati, più volte prorogato e poi inclusi nel dispositivo di accertamento catastale del Decreto Legge 262 del 3 ottobre 2006 (cosiddetto decreto Visco- Bersani) convertito nella Legge n. 286 del 24 novembre 2006;
- fabbricati rurali con obbligo "naturale" di accatastamento a cura del proprietario, in quanto realizzati dopo il mese di marzo 1998, con il DPR n. 139 del 23 marzo 1998 (avvio del nuovo "catasto fabbricati");
- fabbricati rurali realizzati anteriormente, per i quali non vi è alcun obbligo a carico del proprietario, ma che dovrebbero essere accertati d'ufficio dall'Agenzia del Territorio ai sensi dell'articolo 9, comma 1 del decreto legge 30 dicembre 1993 n.557, convertito nella legge 133/1994. Tali fabbricati, si ricorda, sono iscritti temporaneamente al Catasto terreni.

Secondo l'Ifel, tutti questi fabbricati, alla luce delle considerazioni sopra esposte e del reinquadramento sistematico della materia operato dalla Corte, devono dunque essere assoggettati ad ICI; costituirebbe infatti motivo di discriminazione l'assoggettamento ad ICI dei fabbricati costruiti dopo il 1998 e non anche di quelli costruiti antecedentemente. Vale per i proprietari l'obbligo della denuncia e del pagamento ai fini ICI e vale per i Comuni l'obbligo di accertamento, in presenza di sufficienti elementi di conoscenza.

Secondo l'Ifel, l'assoggettamento ad ICI dovrebbe avvenire in base alle seguenti modalità:

- a) per i **fabbricati iscritti in catasto**, il valore imponibile è determinato applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'art. 52, ultimo comma, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;

## STUDIO ANTONELLI

- b) relativamente ai **fabbricati non ancora iscritti in catasto**, l'acquisizione dell'ICI può essere condotta sulla base del calcolo del valore venale in comune commercio, come nel caso delle aree fabbricabili, ovvero del valore iscritto nei libri contabili della persona giuridica soggetto passivo, ovvero, più ragionevolmente, trattandosi di fabbricati iscrivibili in catasto, sulla base di una valutazione comparativa di immobili simili per caratteristiche intrinseche e posizionali, analogamente a quanto è dovuto nell'ambito dei classamenti catastali, con riferimento ad una rendita ipoteticamente attribuibile una volta espletate le procedure (dovute o facoltative) di accatastamento. Quest'ultima modalità, peraltro, non va confusa con una sorta di ripristino dell'istituto della "rendita presunta" (abrogato con la legge finanziaria per il 2007) – istituto che traeva la sua motivazione sostanziale dall'esistenza di milioni di fabbricati che al momento dell'istituzione dell'ICI (1993) erano sottoposti a richiesta di accertamento catastale e risultavano di fatto privi di rendita – bensì quale modalità tecnica di determinazione della base imponibile da parte del contribuente, in sede di autodichiarazione

Sull'argomento si segnalano inoltre i seguenti due contributi interpretativi.

*i) Nota del Direttore dell'Anci- Emilia Romagna, prot. n. 117 del 24 settembre 2008*

Nella Nota si prende atto del chiarimento fornito dalla Corte di Cassazione circa l'assoggettamento ad ICI di tutti i fabbricati iscritti o da iscrivere in catasto. Quindi, con riferimento al problema dell'assoggettabilità dei fabbricati rurali non ancora iscritti al catasto fabbricati, l'Anci ritiene che:

- tutti i fabbricati rurali, iscritti o da iscrivere, debbono corrispondere l'ICI, indipendentemente dal fatto che il titolare del fabbricato rurale non sia ancora oggi obbligato a presentare l'accatastamento, dovendo provvedervi, ai sensi dell'art. 9, comma 1 del D.L. n.557/1993, direttamente l'Agenzia del Territorio, in quanto si tratta di fabbricati che, proprio per la norma appena citata, sono da iscrivere al catasto fabbricati, a nulla rilevando il soggetto cui compete l'obbligo di effettuare l'iscrizione;
- da un punto di vista pratico, pur essendo stato abrogato il criterio della rendita presunta, la quantificazione della base imponibile dovrebbe avvenire, in presenza di una lacuna tecnica nella parte procedimentale dell'ICI, sulla scorta di una rendita presunta auto-calcolata dal contribuente, o dal Comune in caso di accertamento.

Inoltre, con riferimento all'attività di recupero dell'ICI da parte dei Comuni, l'Anci ha evidenziato che in caso di contenzioso pendente in materia di ruralità, ad avviso dell'Anci, i Comuni potrebbero esperire un tentativo di definizione del contenzioso abbandonando la pretesa sanzionatoria. Stante l'incertezza delle norme, evidenziata anche da un'inversione di rotta della stessa Corte di Cassazione, dalle presenze di circolari ministeriali, da istruzioni alla dichiarazioni ICI che danno per scontato la sussistenza dell'esenzione, si ritiene che sia legittimo disapplicare le sanzioni per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa ICI ai sensi dell'art. 6, comma 2 del D.Lgs. n.472/1997 e dell'art. 10, comma 3 della legge n.212/2000.

*ii) Interrogazione e risposta parlamentare n. 3-00163 del 7 ottobre 2008*

Da ultimo si segnala che il Governo è stato appositamente interpellato al fine di chiarire il trattamento dei fabbricati rurali ai fini dall'applicazione dell'ICI, segnalando da un lato la gravità e l'assenza di fondamento giuridico ed economico della posizione dell'Anci favorevole

## STUDIO ANTONELLI

all'assoggettamento ad ICI di tutti i fabbricati rurali, dall'altro evidenziando il dissenso manifestato rispetto a tale posizione da altre associazioni di categoria quali la Confagricoltura-

La risposta del Ministro per l'attuazione del programma di Governo, Gianfranco Rotondi all'interrogazione presentata dall'on. Siegfried Brugger contiene le seguenti due importanti precisazioni:

1. il Governo e in particolare il Ministro delle politiche agricole, alimentari e forestali non possono che auspicare un chiarimento in materia di non assoggettamento a ICI dei fabbricati rurali, tenuto conto anche di prese di posizione come quella dell'ANCI Emilia-Romagna, che pur non avendo rilevanza giuridica prefigurano un'interpretazione della normativa fiscale fortemente penalizzante per gli imprenditori agricoli; un'interpretazione che ribalterebbe un'applicazione pluriennale della norma sull'ICI;
2. per quanto espresso dallo stesso Ministero, è da condividere quanto chiarito dall'Agenzia del territorio con circolare n. 7 del 2007, secondo cui l'attribuzione di una rendita catastale ad un fabbricato rurale assume rilevanza fiscale solo se il fabbricato perde il carattere di ruralità. Va evidenziato che nell'estimo per il calcolo del reddito dominicale dei terreni è già compresa la rendita dei fabbricati rurali. Tassare autonomamente il fabbricato rurale implicherebbe una duplicazione della tassazione, pertanto il Governo si adopera per la soluzione della problematica.

Alla luce di tale ulteriore intervento si segnala che la conclusione definitiva della questione si potrà avere solo con un intervento delle Sezioni Unite della corte di Cassazione, ovvero con un intervento legislativo. Nell'attesa di tale soluzione si segnala la possibilità che i Comuni procedano all'accertamento ed al recupero dell'ICI sui fabbricati rurali in relazione ai quali non si provveda entro il prossimo 16 giugno 2009 al versamento dell'imposta ICI.

### **3.2 Aree fabbricabili.**

Le aree fabbricabili vengono definite, ai fini del tributo in esame, come aree utilizzabili "a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità". Si segnala in proposito che, in base ad espressa disposizione legislativa, i comuni, su richiesta dei contribuenti, sono chiamati ad attestare se un'area è o meno fabbricabile in base ai criteri sopra indicati.

A decorrere dal 1° gennaio 2003, l'art. 31, comma 20, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (c.d. Finanziaria 2003) ha previsto che quando i comuni attribuiscono ad un terreno la natura di area fabbricabile, ne devono dare comunicazione al proprietario a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantirne l'effettiva conoscenza da parte del contribuente.

La base imponibile ai fini dell'I.C.I. per le aree fabbricabili è costituita dal valore venale in comune commercio determinato con riferimento alla data del primo gennaio dell'anno di imposizione, per cui non assumono rilievo le oscillazioni di mercato in più o in meno che si verificano in corso d'anno né assume rilievo la circostanza che l'area fabbricabile sia acquistata in corso d'anno ad un prezzo diverso dal valore attribuibile all'area stessa alla data del primo gennaio.

Al fine di permettere l'individuazione del valore, la norma fa riferimento "alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato

## STUDIO ANTONELLI

della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche”. Nei casi di maggiore incertezza appare opportuno che le valutazioni operate siano supportate da relazioni peritali da parte di esperti.

Si osserva infine che la base imponibile è costituita dal valore venale dell'area non solo in presenza di un fabbricato in corso di costruzione, ma anche in ipotesi di demolizione dei fabbricati ovvero di assoggettamento degli stessi ad interventi di recupero a norma dell'art. 3, lett. c), d) ed e) del D.P.R. n. 380/2001 (già art. 31 della Legge n. 457/1978), sino alla data di ultimazione dei lavori, ovvero, se antecedente, sino alla data in cui gli stessi sono comunque utilizzati.

Ne consegue che se l'ultimazione dei lavori o comunque l'utilizzo del fabbricato si verifica prima della chiusura dell'anno di imposizione, la base imponibile della imposta va calcolata secondo i criteri valevoli per le aree per la frazione di periodo ricompresa tra il 1° gennaio e la data di ultimazione dei lavori (o di utilizzo) e secondo i criteri valevoli per i fabbricati per la residua frazione di anno.

Nell'ambito del potere regolamentare attribuito ai Comuni, ai sensi della lettera g) dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, i Comuni possono determinare, periodicamente e per zone omogenee, i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato, secondo criteri improntati al perseguimento dello scopo di ridurre al massimo l'insorgenza di contenzioso.

Il Ministero delle Finanze, nella Circolare n. 296/E del 31/12/1998 e nella Circolare n. 120/E del 27/5/1999, ha precisato al riguardo che la fissazione da parte del Comune dei valori delle aree fabbricabili, ai sensi della predetta lett. g) dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, non può avere altro effetto che quello di autolimitare il potere di accertamento I.C.I., nel senso di obbligarsi a ritenere congruo il valore delle aree fabbricabili laddove esso sia stato dichiarato dal contribuente in misura non inferiore a quella stabilita con regolamento comunale. Resta ferma, ai sensi del comma 5 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, la facoltà del contribuente di dichiarare un valore inferiore a quello stabilito nel regolamento che, in sede di accertamento, il Comune potrà ritenere congruo, in quanto corrispondente al valore di mercato, o meno, accertando un maggiore valore con riferimento ai valori di mercato e quindi con riferimento a valori che non necessariamente corrispondono a quelli indicati nel Regolamento Comunale.

Quanto alle aree fabbricabili soggette ad esproprio, l'art. 16 del D.Lgs. n. 504/1992 prevede che:

- l'indennizzo (calcolato con i criteri di cui all'art. 5 bis della Legge n. 359 dell'8/8/1992) non può superare il valore dell'area dichiarato agli effetti dell'I.C.I. (non vale naturalmente la regola inversa);
- nell'ipotesi di espropriazione per pubblica utilità è dovuta, oltre all'indennità, una eventuale maggiorazione pari alla differenza tra l'importo dell'imposta pagata dall'espropriato o dal suo dante causa per il medesimo bene negli ultimi cinque anni e quello risultante dal computo dell'imposta effettuato sulla base dell'indennità.

### **3.2.1 Novità introdotte in materia di individuazione ai fini ICI delle aree fabbricabili.**

Nell'ambito della manovra fiscale per l'anno 2006, l'art. 11-quaterdecies, comma 16, del D.L. n. 203 del 30 settembre 2005, introdotto dalla Legge di conversione n. 248 del 30 novembre 2005, prevede che ai fini dell'ICI la disposizione di cui all'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992 “si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”.

## STUDIO ANTONELLI

Al riguardo si ricorda che ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 504/1992 si considera area fabbricabile "l'area utilizzabile a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi". Tale formulazione aveva lasciato spazio a due diverse interpretazioni giurisprudenziali della Corte di Cassazione: la prima riteneva sufficiente l'esistenza di uno strumento urbanistico generale (piano regolatore generale), la seconda richiedeva invece la sussistenza di strumenti particolareggiati (ad esempio, i piani di lottizzazione), esecutivi dello strumento generale e che rendano attuale la potenzialità edificatoria. In presenza di tale contrasto la Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 10062 dell'8 marzo 2005 aveva rimesso la questione alle Sezioni Unite al fine di addivenire ad un orientamento univoco.

La questione assume una notevole rilevanza in quanto la qualificazione o meno di un'area come edificabile comporta un diverso criterio di tassazione ai fini ICI (valore venale per le aree edificabili, reddito dominicale moltiplicato per settancinque per i terreni agricoli).

L'art. 11-quaterdecies del D.L. n. 203/2005 ha chiarito che un'area deve intendersi edificabile in presenza di uno strumento urbanistico generale che ne preveda l'utilizzabilità edificatoria. Dunque, l'area considerata edificabile da un piano regolatore generale regolarmente approvato dovrà essere assoggettata a tassazione sulla base del valore venale, indipendentemente dal fatto che siano stati o meno adottati strumenti attuativi.

La suddetta disposizione non chiariva, tuttavia, se potesse ritenersi sufficiente anche uno strumento urbanistico generale che fosse stato semplicemente adottato dal Comune, ma che non fosse ancora in vigore né approvato dai competenti organi regionali.

Sul punto è intervenuto nuovamente il Legislatore con l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni dalla legge n. 262 del 3 ottobre 2006, precisando che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell'imposta comunale sugli immobili "un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 ha chiarito che:

- la previsione di cui all'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 estende alle imposte sui redditi, all'IVA e al registro il concetto di area fabbricabile contenuto nell'art. 11-quaterdecies, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 il cui ambito applicativo era riservato alla sola imposta comunale sugli immobili. Si ricorda che tale ultima disposizione aveva chiarito, con valenza interpretativa, che "un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". Il D.L. n. 203/2005 non aveva chiarito, tuttavia, se potesse ritenersi sufficiente anche uno strumento urbanistico generale che fosse stato semplicemente "adottato" dal Comune, ma non ancora in vigore né approvato dai competenti organi regionali;
- secondo il D.L. n. 223/2006 un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, a prescindere dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo. A tale riguardo si evidenzia che, in sostanza, la disposizione di cui al D.L. n. 223/2006 rispetto a quella di cui al precedente D.L. 203/2005, chiarisce definitivamente l'irrelevanza ai fini de qua della approvazione da parte della Regione dello strumento urbanistico generale, ritenendo sufficiente la mera adozione dello stesso da parte del Comune;
- la norma di cui all'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 ha natura interpretativa.

## STUDIO ANTONELLI

Si evidenzia, da ultimo che la rilevanza della mera adozione dello strumento generale da parte del comune ai fini della qualificazione ai fini ICI dell'area quale fabbricabile ha trovato conferma da parte della Corte di Cassazione, nella recente Sentenza n. 25506 del 28 settembre 2006, depositata il 30 novembre 2006. Al riguardo, tuttavia, i giudici di legittimità hanno precisato che in presenza del solo provvedimento di adozione da parte del comune l'edificabilità dell'area è solo potenziale in quanto la concreta possibilità di edificare dipende dal rilascio della concessione edilizia che è a sua volta subordinata alla successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi.

Secondo la Cassazione, in sostanza, ai fini della corretta determinazione del valore venale dell'area si dovrà tener conto "anche di quanto sia effettiva e prossima la utilizzabilità a scopo edificatorio del suolo, e di quanto possano incidere gli ulteriori eventuali oneri di urbanizzazione", con la conseguenza che, a parità di altre condizioni, il valore venale di un'area per la quale sia intervenuta la mera adozione del piano regolatore generale dovrebbe risultare in linea di principio inferiore a quello di un'area analoga per la quale siano già approvati gli strumenti attuativi.

I suddetti principi sono stati recentemente confermati anche dalle seguenti pronunce:

- Sentenza della Corte di Cassazione n. 16712 del 22 maggio 2007, depositata il 27 luglio 2007;
- Sentenza della Corte di Cassazione n. 1861 del 6 dicembre 2007, depositata il 28 gennaio 2008 secondo la quale deve ritenersi edificabile l'area che tale sia qualificata ai sensi degli strumenti urbanistici adottati dal Comune, ancorché imperfetti sotto il profilo dell'iter amministrativo, essendo sufficiente tale inserzione ai fini dell'incremento di valore venale del cespite e della relativa base imponibile ICI;
- Ordinanza della Corte Costituzionale n. 41 del 25 febbraio 2008, depositata il 27 febbraio 2008 la quale ha rigettato la questione di legittimità costituzionale sollevata in merito alle norme richiamate (art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006), non ostando l'art. 2 della L. 27 luglio 2000, n. 212 all'adozione di disposizioni di interpretazione autentica prive di manifesta qualificazione in tal senso e costituendo la potenzialità edificatoria dell'area, ancorché accordata da strumenti urbanistici il cui iter non sia stato perfezionato, elemento suscettibile di attribuire un incremento del valore venale all'immobile.

Qui giunti occorre evidenziare due recenti chiarimenti interpretativi resi dalla Amministrazione finanziaria il primo in relazione alla tassazione ai fini dell'IRPEF come redditi diversi delle plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, il secondo in relazione alla rivalutazione dei beni d'impresa:

- a) la Risoluzione n. 395/E del 22 ottobre 2008, relativa alla cessione da parte di persone fisiche di fabbricati insistenti su aree comprese in un "piano di recupero" approvato in via definitiva dal Comune, che consente di sviluppare in termini di incremento delle cubature esistenti. In tale occasione l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che oggetto della compravendita non possano più essere considerati i fabbricati ormai privi di effettivo valore economico, ma l'area riqualeficata in relazione alle potenzialità edificatorie in corso di definizione;
- b) la Circolare n. 22/E del 6 maggio 2009, in materia di rivalutazione di beni immobili posseduti dalle imprese. Premesso che per espressa previsione normativa le aree fabbricabili non potevano essere oggetto di rivalutazione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "l'area si considera edificabile e, quindi non rivalutabile, se entro la data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2008 (data in cui devono essere iscritti i maggiori valori sui beni) è qualificata tale dallo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, sempreché alla stessa data non sia stata riqualeficata come non edificabile dallo strumento urbanistico regionale".

Ai fine di fugare ogni possibile incertezza sull'estensione di tali principi ai fini del ritenere una area edificabile o meno ai fini dell'ICI, si ricorda comunque che i comuni, su richiesta dei contribuenti,

## STUDIO ANTONELLI

sono chiamati ad attestare se un'area è o meno fabbricabile in base ai criteri di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992. Tuttavia, considerata la variegata tipologia di strumenti di pianificazione urbanistica che possono essere adottati dai comuni<sup>4</sup>, anche tale attestazione potrebbe riservare qualche incertezza<sup>5</sup>.

### 3.3 Terreni agricoli.

L'ultima categoria di immobili assoggettabili ad I.C.I. è quella dei terreni agricoli, definiti come terreni adibiti all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del Codice Civile (coltivazione del fondo, allevamento del bestiame, silvicoltura, attività connesse). Per effetto di tale definizione può dirsi, in via di principio, che nella nozione di terreno agricolo rientrano tutti gli immobili che figurano inclusi nel catasto terreni con attribuzione di rendita. Conseguentemente, devono ritenersi esclusi da tale ambito gli immobili per i quali, in base alla legge catastale, non si procede alla stima fondiaria (es. cave, torbiere, ecc.).

La Legge n. 662/1996 ha previsto, al comma 51 dell'art. 3, che, ai fini dell'I.C.I., a decorrere dall'anno 1997 fino alla data di entrata in vigore delle nuove tariffe d'estimo, i redditi dominicali sono rivalutati del 25%.

La base imponibile ai fini dell'I.C.I. nel 2009 per i terreni agricoli è quindi costituita dal reddito dominicale, risultante in catasto e vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25% e moltiplicato per 75, vale a dire, secondo la seguente formula:

$$(\text{REDDITO DOMINICALE} \times 1,25) \times 75.$$

Non hanno invece rilevanza ai fini I.C.I. le rivalutazioni dei redditi dominicali previste ai soli fini delle imposte sui redditi dagli artt. 31 della Legge n. 724/1994 e 3, comma 50, della Legge n. 662/1996.

Anche con riferimento ai terreni agricoli occorre segnalare alcune novità introdotte dalla manovra fiscale di fine anno. In particolare, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 2, comma 33 e ss. gg. del D.L. n. 262 del 3 ottobre 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 286 del 24 novembre 2006, l'Agenzia del territorio ha provveduto ad aggiornare la banca dati del catasto terreni sulla base dei dati messi a disposizione dall'Agea. Nello specifico:

- l'Agenzia ha aggiornato i redditi dominicali dei terreni agricoli oggetto di variazioni colturali;
- i comuni catastali per i quali sono state completate le operazioni di aggiornamento della banca dati catastale in relazione alle variazioni colturali sono stati resi noti con apposito comunicato del 2 aprile 2007, pubblicato nel S.O. n. 93 alla Gazzetta Ufficiale n. 77 del 2 aprile 2007;
- i nuovi redditi attribuiti sono pubblicizzati per i sessanta giorni successivi alla pubblicazione del predetto comunicato, presso ciascun comune interessato, presso i competenti uffici provinciali

---

<sup>4</sup> **Piano regolatore generale** (cd. "Prg", adottato dal consiglio comunale e che deve essere trasmesso alla Regione ai fini della sua approvazione); **Programma pluriennale di attuazione** (strumento di pianificazione temporale delle disposizioni contenute nel Prg) e **Piano urbanistico esecutivo** (strumento di pianificazione con il quale viene data concreta attuazione a quanto previsto dal Prg, nel rispetto delle tempistiche dettate dal programma pluriennale di attuazione che viene periodicamente aggiornato). Nella prassi operativa di molti comuni, tuttavia, il Prg risulta sovente sostituito da due distinti strumenti: il "**piano strutturale**" (adottato a tempo indeterminato, nell'ambito del quale ci si limita a suddividere il territorio comunale tra aree agricole e aree urbanizzate o urbanizzabili) ed il "**piano operativo**" con un orizzonte temporale di cinque anni, nell'ambito del quale vengono individuate quali aree urbanizzabili del piano strutturale saranno in concreto oggetto di pianificazione urbanistica.

<sup>5</sup> Come evidenziato dalla dottrina, infatti, i certificati di destinazione urbanistica rilasciati dai comuni con riferimento alle aree comprese nel "piano strutturale", ma non contemplate nel "piano operativo", vengono qualificate come agricole e non come edificabili.

## STUDIO ANTONELLI

dell'Agenzia del territorio e sul sito Internet della stessa Agenzia, alla pagina <http://www.agenziaterritorio.gov.it>

- per esplicita previsione normativa, i nuovi redditi attribuiti producono effetti fiscali dal 1° gennaio 2006.

In relazione a tale ultimo aspetto, il Dipartimento per le Politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze con Circolare n. 1/DPF del 5 giugno 2007 ha precisato che la data di decorrenza degli effetti fiscali dei nuovi redditi dominicali ai fini dell'ICI non può essere riferita al 1° gennaio 2006 bensì va fissata al 1° gennaio 2007. La decorrenza dal 1° gennaio 2006, prevista dalla norma di legge, rilevarebbe infatti solo ai fini dell'IRPEF.

### **3.4. Aree demaniali.**

In tema di tassazione delle aree demaniali, il Dipartimento delle politiche fiscali, con Risoluzione n. 1/DPF del 6 marzo 2003, ha chiarito che, ai fini dell'esatta determinazione della base imponibile I.C.I., stante il disposto dell'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, che identifica quale oggetto del tributo i fabbricati, le aree fabbricabili ed i terreni agricoli, in caso di concessione di aree demaniali, occorre assoggettare esclusivamente ad imposizione i fabbricati esistenti sulle aree in questione, dovendosi escludere l'applicazione dell'I.C.I. alle aree demaniali "nude". Infatti, qualora si dovesse considerare come base imponibile l'area, ad esempio l'arenile, non si avrebbe alcun valore di riferimento nell'ipotesi in cui dette aree non fossero né accatastate né accatastabili, con la conseguente inapplicabilità della norma in esame. Alle medesime conclusioni si arriva nel caso di fabbricati non stabilmente infissi al suolo che per loro natura non rientrano nella tipologia di fabbricati assoggettabili ad imposizione, in quanto non risultano né accatastati né accatastabili.

Diversamente, per alcuni beni in concessione quali, ad esempio, gli stabilimenti balneari, che risultano iscritti in catasto (ed inseriti nella categoria catastale "D/12") occorrerà fare riferimento alla rendita catastale regolarmente attribuita. Qualora, invece, il fabbricato in questione fosse sfornito di rendita, troverà applicazione la disposizione di cui all'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992 in base alla quale per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore viene determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare, ovvero, alla data di acquisizione, sulla base delle scritture contabili, applicando i coefficienti di rivalutazione. In alternativa, il soggetto passivo può esperire la procedura DOC-FA di cui al D.M. 19 aprile 1994 n. 701 per l'attribuzione della rendita proposta.

### **3.5. Aggiornamento del classamento catastale per intervenute variazioni edilizie.**

La Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (cd. "Legge Finanziaria per l'anno 2005") ha introdotto alcune disposizioni volte a garantire l'adeguamento delle rendite catastali ai valori di mercato delle abitazioni e a contrastare l'evasione di imposta ai fini dell'ICI.

In particolare l'art. 1, commi 336 della Legge n. 311/2004 in presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto o di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie attribuisce ai Comuni la facoltà di richiedere ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate, l'aggiornamento dei dati mediante apposita denuncia catastale.

La richiesta del Comune contenente gli elementi constatati tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata agli interessati e comunicata con gli estremi di notificazione all'Agenzia del Territorio. Se i soggetti interessati non provvedono

## STUDIO ANTONELLI

entro novanta giorni dalla richiesta a presentare la denuncia catastale *de qua*, gli Uffici dell'Agenzia del Territorio provvedono, con oneri a carico degli interessati, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita. Si evidenzia, inoltre che, ai sensi del successivo comma 338, l'omessa denuncia di variazione catastale è punita con la sanzione compresa tra un minimo di euro 258 ed un massimo di euro 2.066.

La Legge Finanziaria per il 2005 ha previsto altresì che le rendite catastali notificate o attribuite ai sensi delle disposizioni sopra menzionate producono effetto fiscale a decorrere:

- dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale
- ovvero, in mancanza della suddetta indicazione dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del comune.

#### **4. Nuova esenzione ICI per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale.**

Come evidenziato in premessa, numerose sono le novità che hanno riguardato la determinazione dell'ICI per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale. Infatti:

- in un primo momento, l'art. 1, comma 5, della Legge n. 244/2007 (cd. Legge Finanziaria per l'anno 2008) aveva introdotto una ulteriore detrazione d'imposta l'abitazione principale, determinata in misura pari all'1,33 per mille della base imponibile;
- successivamente il Legislatore è intervenuto nuovamente sulla materia, mediante l' art. 1 del Decreto Legge n. 93 del 27 maggio 2008, introducendo una più generale previsione di esenzione dell'ICI sulla prima casa.

Sebbene la normativa in commento riguarda più in generale il tema delle esenzioni che verrà affrontato nel successivo paragrafo 7. Tuttavia, considerata la novità della materia e la sua rilevanza, anche ai fini dell'applicazione delle riduzioni della base imponibile e dell'imposta di cui al successivo paragrafo 5, si ritiene opportuno, per chiarezza di esposizione anticiparne la trattazione nel presente paragrafo.

#### **4.1. Condizioni per il riconoscimento dell'esenzione.**

L'art. 1, del D.L. n. 93 del 27 maggio 2008, ha disposto l'esenzione dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. In base a detta disposizione i contribuenti che si trovavano nelle condizioni previste dalla norma di favore, di seguito illustrate, non erano tenuti a corrispondere l'ICI sull'abitazione principale già a decorrere dal versamento in acconto per l'anno 2008.

L'esenzione deve essere riconosciuta a tutte le tipologie di immobili destinati ad abitazioni principali, ad eccezione di quelli appartenenti alle seguenti categorie catastali:

- A/1: abitazioni di tipo signorile;
- A/8: ville;
- A/9: castelli e palazzi eminenti.

Per il riconoscimento dell'esenzione è necessario, quindi, che ricorrano, in linea generale, le seguenti condizioni:

## STUDIO ANTONELLI

- ⇒ la sussistenza della soggettività passiva in capo ad una persona fisica che possiede un immobile a titolo di proprietà o altro diritto reale;
- ⇒ l'iscrizione dell'immobile in una categoria catastale diversa da A/1, A/8 ed A/9;
- ⇒ la concreta destinazione dell'unità immobiliare ad abitazione principale da parte dello stesso soggetto.

Al riguardo, la Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 ha precisato che, in linea generale, le suddette condizioni debbono coesistere, in quanto la norma richiede che un particolare immobile si collochi in una posizione che lo relazioni da un lato ad un determinato soggetto e dall'altro ad un particolare scopo. Tuttavia nella stessa Circolare è stato evidenziato che, in virtù di specifiche previsioni della norma in esame, il regime di favore è stato esteso anche a fattispecie che prescindono dalla sussistenza di alcune delle condizioni innanzi elencate.

### **4.2. Individuazione dell'abitazione principale ai fini dell'esenzione.**

Per la definizione di abitazione principale il D.L. n. 93/2008 rinvia alle disposizioni generali in materia di ICI, per cui occorre fare riferimento all'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 504/1992, il quale stabilisce che per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, ed i suoi familiari dimorano abitualmente e che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 173, lettera b), della Legge n. 296/2007, si identifica, salvo prova contraria, con quella di residenza anagrafica.

Quest'ultima norma ha introdotto, infatti, una presunzione relativa che legittima l'equiparazione tra dimora abituale e residenza anagrafica, a condizione che venga dato spazio alla prova contraria, che deve essere fornita dallo stesso contribuente, il quale deve dimostrare di aver fissato la propria abitazione principale in un immobile diverso da quello di residenza anagrafica.

Il rinvio generalizzato alle disposizioni concernenti l'abitazione principale, come disciplinato dal D.Lgs. n. 504/1992 comporta che l'applicazione in toto della disciplina ivi prevista in base alla quale l'esenzione deve essere riconosciuta nei limiti in cui l'unità immobiliare è effettivamente destinata ad abitazione principale.

Di conseguenza, la Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 ha chiarito che :

- se l'immobile è adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi, l'esenzione spetta a ciascuno di essi;
- se invece l'immobile è di proprietà di tre soggetti, ma solamente due di essi lo hanno adibito ad abitazione principale, l'ICI continua ad essere dovuta da colui che non lo ha destinato a tale uso;
- nel caso in cui il contribuente trasferisca la propria abitazione principale nel corso dell'anno in un altro immobile, l'esenzione deve essere riconosciuta a ciascuna unità immobiliare proporzionalmente al periodo dell'anno in cui si protrae tale destinazione.

### **4.3. Applicazione dell'esenzione alle pertinenze dell'abitazione principale.**

Il D.L. n. 93/2008 non menziona le pertinenze dell'abitazione principale, vale a dire gli immobili che, a norma dell'art. 817 del codice civile, sono destinati, dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla stessa, in modo durevole a suo servizio od ornamento. Per tale ragione si pone la questione dell'applicazione dell'esenzione alle pertinenze dell'abitazione principale, questione peraltro affrontata espressamente nella Circolare n. 12/DF del 5 giugno 2008.

## STUDIO ANTONELLI

Secondo l'Amministrazione finanziaria infatti, in linea di principio il silenzio della legge è significativo, in quanto legittima di per sé l'estensione dell'esenzione in esame alle eventuali pertinenze dell'abitazione principale, anche se distintamente iscritte in catasto, dal momento che, in base all'art. 818 del codice civile, "gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto".

Tuttavia la v chiarisce che le pertinenze sono esenti nei limiti eventualmente stabiliti nel regolamento comunale, poiché la possibilità per i comuni di introdurre norme integrative o anche eventualmente derogatorie rispetto alle disposizioni generali del codice civile non si pone affatto in contraddizione con le stesse.

In sostanza, l'esenzione ICI per le pertinenze dell'abitazione principale deve essere verificato a livello locale, in quanto il numero delle pertinenze e le relative tipologie catastali a cui si applica il beneficio fiscale è stabilito dalle singole amministrazioni comunali.

#### **4.4. Applicazione dell'esenzione agli immobili assimilati all'abitazione principale.**

Per espressa previsione normativa, l'esenzione ICI va, inoltre, riconosciuta, a tutte le unità immobiliari che il comune, con regolamento vigente alla data di entrata in vigore del Decreto Legge n. 93 del 2008.

In relazione a tale previsione la Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 ha fornito i seguenti importanti chiarimenti:

- nel concetto di "assimilazione" vanno ricomprese tutte le ipotesi in cui il comune, indipendentemente dalla dizione utilizzata, ha inteso estendere i benefici previsti per le abitazioni principali. La disposizione di favore opera dunque indipendentemente dalla circostanza che il comune abbia assimilato dette abitazioni ai soli fini della detrazione e/o dell'aliquota agevolata, poiché il D.L. n. 93/2008 non effettua alcuna distinzione al riguardo, ma si sofferma esclusivamente sulla scelta adottata dal comune in ordine all'equiparazione delle unità immobiliari in questione alle abitazioni principali;
- l'assimilazione deve essere contenuta nel regolamento comunale vigente alla data di entrata in vigore del Decreto Legge e cioè il 29 maggio 2008. Pertanto, sono esclusi dal beneficio in parola quegli immobili che sono stati oggetto di assimilazione all'abitazione principale con regolamento divenuto esecutivo, ai sensi dell'art. 134 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, successivamente a detta data, indipendentemente dal fatto che, in virtù di quanto stabilito dal combinato disposto del comma 16 dell'art. 53 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e del comma 169 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, gli effetti di tali provvedimenti retroagiscono alla data del 1° gennaio dell'anno di riferimento;
- data la chiara finalità della norma di esenzione in commento, i comuni con regolamenti successivi alla data del 29 maggio 2008, non possono restringere le fattispecie di assimilazione già riconosciute nei precedenti regolamenti, poichè ciò contrasterebbe con la lettera della norma e comporterebbe un'illegittima limitazione di un diritto ormai acquisito dai soggetti passivi delle unità immobiliari assimilate all'abitazione principale di cui al comma 2 dell'art. 1 in esame.

Al riguardo occorre segnalare come alcune incertezze interpretative si sono poste con riferimento alla unità immobiliari locate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzano come abitazione principale. Infatti, una parte considerevole dei proprietari di unità immobiliari locate de qua non hanno provveduto al versamento della imposta ICI, in quanto hanno ritenuto di essere esentati dal pagamento.

## STUDIO ANTONELLI

Il Ministero dell'Economia e della finanze è quindi intervenuto nuovamente sul tema con la Risoluzione n. 1/DF del 4 marzo 2009 per definire meglio il perimetro di applicazione dell'esenzione di cui al D.L. n. 93/2008 che opera solamente nei casi di assimilazione stabiliti da specifiche disposizioni di Legge.

In particolare, è stato definitivamente chiarito che le ipotesi di assimilazione in discorso sono riconducibili esclusivamente a quelle previste da:

- a) l'art. 3, comma 56, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che permette di considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata;
- b) l'art. 59, comma 1, lettera e), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che attribuisce ai comuni la possibilità di considerare abitazioni principali, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione per queste previste, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela.

Il Ministero ha precisato altresì che è in ogni caso necessario che il comune nel proprio regolamento o deliberazione abbia espresso la volontà di effettuare l'assimilazione all'abitazione principale anche mediante l'applicazione:

- della medesima aliquota e detrazione per i soggetti residenti in istituti di ricovero, di cui alla lettera a);
- della medesima aliquota e/o detrazione per i casi di abitazioni concesse in uso gratuito, di cui alla lettera b)

Inoltre, per quanto concerne il recupero nei confronti dei contribuenti che non hanno versato l'ICI relativa all'anno 2008, il Ministero ha espressamente escluso l'applicazione di sanzione ed interessi<sup>6</sup>.

### **4.5. Applicazione dell'esenzione all'ex casa coniugale.**

L'art. 1, comma 3, del D.L. n. 93/2008 prevede espressamente che l'esenzione dall'ICI è riconosciuta anche al caso previsto dall'art. 6, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 504/1992, concernente la disciplina della ex casa coniugale.

Si ricorda che il comma 3-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 504/1992, introdotto dalla Legge n. 244/2007, stabilisce che *“il soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale, determina l'imposta dovuta applicando l'aliquota deliberata dal comune per l'abitazione principale e le detrazioni di cui all'articolo 8, commi 2 e 2-bis, calcolate in proporzione alla quota posseduta. Le disposizioni del presente comma si applicano a condizione che il soggetto passivo non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale”*.

Al riguardo, la Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 ha innanzitutto precisato che la richiamata disposizione deve essere inquadrata nel contesto del nuovo regime di favore recato dalla norma in oggetto che estende esplicitamente al coniuge non assegnatario della ex casa coniugale il medesimo beneficio previsto per l'abitazione principale.

---

<sup>6</sup> Tale orientamento è stato altresì confermato nella risposta fornita alla Interrogazione Parlamentare n. 5-01382 del 6 maggio 2009.

## STUDIO ANTONELLI

Anche in questo caso nella Circolare sono stati forniti importanti chiarimenti che vengono di seguito riepilogati:

- l'esenzione dall'ICI opera solo ove ricorrano le condizioni prescritte dal comma 3-bis dell'art. 6, del D. Lgs. n. 504 del 1992, e cioè che il coniuge non assegnatario della casa coniugale "non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale";
- a tale proposito è stato precisato che, in base ad un'attenta lettura della norma ed all'analisi della sua *ratio* ispiratrice, risulta che, pur in assenza di un esplicito riferimento, il legislatore, nel parlare di "immobile destinato ad abitazione", ha inteso richiamarsi esclusivamente a quello utilizzato dal soggetto passivo come abitazione principale. Pertanto, se il coniuge non assegnatario possiede nello stesso comune di ubicazione dell'ex casa coniugale un'altra abitazione che ha, ad esempio, locato, e non può, quindi, utilizzarla come abitazione principale, l'esenzione ICI per la ex casa coniugale si rende comunque applicabile;
- il coniuge non assegnatario dell'ex casa coniugale può godere dell'esenzione dall'ICI per detta unità immobiliare anche nel caso in cui adibisca ad abitazione principale un immobile di cui è proprietario o sul quale esercita un altro diritto reale situato in un comune diverso da quello in cui è ubicata l'ex casa coniugale, giacché l'unica condizione posta a suo carico per usufruire del beneficio in questione è che egli non possieda un'abitazione principale "nello stesso comune ove è ubicata la casa coniugale". In sostanza, al coniuge non assegnatario dell'ex casa coniugale deve essere accordata l'esenzione sia per quest'ultima e sia per l'unità immobiliare dove ha la sua residenza anagrafica, situata in un comune diverso da quello in cui è ubicata la ex casa coniugale;
- l'esenzione deve essere riconosciuta anche nel caso in cui il soggetto non assegnatario della casa coniugale abbia la propria abitazione principale presso un immobile, ubicato nello stesso comune ove è situata l'ex casa coniugale, di proprietà esclusiva di un familiare che glielo ha concesso in uso gratuito. In siffatta ipotesi, invero, si delineano due distinte situazioni giuridico - soggettive rilevanti ai fini dell'applicazione dell'ICI che devono essere valutate attentamente ai fini del riconoscimento dell'esenzione. Infatti, il coniuge non assegnatario dell'ex casa coniugale si trova nelle condizioni richieste dall'art. 6, comma 3-bis, del D. Lgs. n. 504 del 1992, in quanto l'immobile adibito ad abitazione principale non è di sua proprietà, nè su di esso vanta alcun diritto reale e può, pertanto, godere dell'esenzione dall'ICI per l'ex casa coniugale. Il familiare che gli ha concesso l'immobile in uso gratuito, invece, può a sua volta godere per detto immobile dell'esenzione dall'ICI ma soltanto nel caso in cui il comune, con regolamento vigente alla data del 29 maggio 2008, ha disposto l'assimilazione all'abitazione principale per gli immobili concessi in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, ai sensi dell'art. 59, comma 1, lettera e), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; nel caso contrario è tenuto al pagamento del tributo;
- l'esenzione dall'ICI non può essere riconosciuta nell'ipotesi in cui la ex casa coniugale appartenga ad una delle categorie catastali A1, A8 e A9.

#### **4.6. Applicazione dell'esenzione agli immobili delle cooperative edilizie e degli IACP.**

L'art. 1, comma 3, del D.L. n. 93/2008 prevede espressamente che l'esenzione dall'ICI è riconosciuta anche ai casi previsti dall'art. 8, comma 4, del D. Lgs. n. 504/1992, che disciplina le fattispecie relative:

- alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- agli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari – IACP.

## STUDIO ANTONELLI

Secondo quanto chiarito dalla Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008, la disposizione in commento deve intendersi applicabile anche agli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D.P.R. n. 616 del 24 luglio 1977.

### **4.7. I casi di esclusione dall'esenzione.**

La Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 individua anche i casi in cui l'esenzione dall'ICI non trova applicazione. Trattasi in particolare delle seguenti fattispecie:

- a) abitazioni di categoria catastale A1, A8 E A9;
- b) immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero.

In merito alla fattispecie di cui alla precedente lettera a), si ricorda che, come già evidenziato, il comma 2 dell'art. 1 del D.L. n. 93 del 2008, nell'individuare la nozione di abitazione principale, ne esclude quelle appartenenti alle categorie catastali A1, A8 e A9. A tale proposito è stato chiarito che:

- le unità immobiliari di categoria catastale A1, A8 E A9 sono escluse solo dall'esenzione dall'ICI, mentre, secondo quanto precisato dalla medesima norma a dette unità immobiliari continua, comunque, ad essere riconosciuta la detrazione di base di cui all'art. 8, commi 2 e 3 del D. Lgs. n. 504 del 1992 (cd. detrazione per abitazione principale);
- ai fini dell'esclusione dell'esenzione è sufficiente la semplice appartenenza dell'immobile ad una delle suddette categorie catastali, a nulla rilevando la sussistenza o meno delle "Caratteristiche delle abitazioni di lusso" individuate con decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969.

Per quanto concerne, invece, gli immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero, la Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 chiarisce che la norma ha espressamente individuato gli immobili a cui deve essere riconosciuta l'esenzione in discorso e tra questi non sono ricomprese le unità immobiliari possedute dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, per cui si deve ritenere che detti immobili siano esclusi dal beneficio in questione.

Con riferimento alla presente fattispecie è stato altresì precisato che;

- alle unità immobiliari possedute in Italia a titolo di proprietà o di usufrutto, dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, continua ad essere riconosciuta la detrazione di base di cui all'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992, a condizione che non risultino locate, come si evince anche dalla relazione illustrativa al D.L. n. 93/2008;
- tali unità immobiliari possono godere dell'esenzione dall'ICI nel caso in cui i regolamenti comunali, vigenti alla data del 29 maggio 2008, ne abbiano espressamente previsto l'assimilazione all'abitazione principale.

### **4.7. I rimborsi ai contribuenti.**

La Risoluzione n. 12/DF del 5 giugno 2008 ha chiarito che i contribuenti che hanno già provveduto ad effettuare il versamento dell'ICI relativa ad immobili per i quali il D.L. n. 93/2008 ha disposto l'esenzione dal tributo hanno diritto al rimborso dell'importo versato che deve essere disposto d'ufficio dai comuni, in applicazione dei principi di affidamento e di buona fede, contenuti nell'art. 10, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

In ogni caso, il contribuente può, comunque, a norma del comma 164 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, presentare l'istanza di rimborso al comune di ubicazione degli immobili entro cinque anni

## STUDIO ANTONELLI

dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione, a meno che il comune non abbia, ai sensi dell'art. 1, comma 167, della legge n. 296 del 2006, disciplinato le modalità di compensazione per i tributi di propria competenza. Lo stesso discorso vale anche per i contribuenti che, attraverso la compilazione del quadro I del modello 730/2008, hanno utilizzato il credito IRPEF in compensazione dell'ICI dovuta per l'abitazione principale.

### **5. Riduzioni della base imponibile e dell'imposta.**

#### **5.1 Detrazione per l'abitazione principale.**

La Legge n. 662/1996 ha elevato, a decorrere dall'anno di imposta 1997, la misura della detrazione spettante per l'unità immobiliare adibita a dimora abituale del contribuente (anche se unico dimorante) che la possiede a titolo di proprietà ovvero di diritto reale di usufrutto, uso od abitazione, ad euro 103,29 (detrazione ordinaria) annue da riportare ai mesi durante i quali sussiste siffatta destinazione.

Alla luce del nuovo regime di esenzione delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale di cui al precedente paragrafo 4, preme evidenziare che la detrazione de qua compete limitatamente a quegli immobili che non godono dell'esenzione dall'ICI, quali, ad esempio, le abitazioni di categoria catastale A1, A8 E A9, gli immobili posseduti dai cittadini italiani non residenti nello Stato a condizione che l'unità immobiliare dagli stessi posseduta in Italia non sia locata a terzi.

Ciò premesso, si ricorda che la R.M. n. 6/DPF del 7 maggio 2002 ha precisato che, nel caso di abitazione principale costituita da due unità immobiliari accatastate separatamente, solo una di esse può essere assoggettata ad I.C.I. come abitazione principale usufruendo dell'aliquota ridotta e della specifica detrazione. Viceversa, l'altra unità andrà considerata come seconda abitazione, con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal comune per tali tipologie di fabbricati.

La detrazione per abitazione principale compete anche ai cittadini italiani non residenti nello Stato (c.d. "emigrati") a condizione che l'unità immobiliare dagli stessi posseduta in Italia non sia locata a terzi.

Come ricorda, da ultimo, la Circolare Ministeriale n. 118/E del 2000 condizione essenziale affinché possa spettare tale detrazione è che ci sia identità tra soggetto obbligato al pagamento dell'I.C.I. per l'unità immobiliare e soggetto dimorante abitualmente nell'unità immobiliare medesima. La detrazione non compete dunque in linea generale per l'unità immobiliare data in locazione, ancorché il proprietario a sua volta dimori in una casa diversa come locatario, né per l'unità immobiliare concessa dal proprietario in uso gratuito a un proprio familiare.

Come chiarito dal Ministero delle Finanze nella Circolare n. 247/E del 1999, i comuni possono inoltre considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata, venendo, in tal caso estese a questa tipologia di immobili tutte le agevolazioni previste per le unità adibite ad abitazione principale.

La regola generale sopra esposta può subire variazioni in conseguenza della potestà regolamentare stabilita dall'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, qualora il Comune in cui è ubicata l'abitazione principale abbia deliberato di considerare abitazione principale anche quella concessa in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, entro un determinato grado.

## STUDIO ANTONELLI

Rimangono altresì valide le disposizioni dettate dal D.Lgs. n. 504/1992 e riprese, da ultimo nella citata C.M. n. 118/E del 2000, secondo cui la detrazione:

- deve essere rapportata al periodo di destinazione dell'immobile ad abitazione principale computandosi, anche a tal fine, come mese intero la frazione di mese eccedente i 14 giorni;
- deve essere suddivisa, in caso di più dimoranti, in parti uguali, non rilevando a tal fine la percentuale di proprietà o di altro diritto reale sull'immobile;
- deve essere computata fino a concorrenza dell'I.C.I. relativa all'abitazione principale gravante sul contribuente che vi dimora, senza possibilità di portare l'eventuale eccedenza di detrazione non goduta su altro soggetto passivo anch'esso dimorante nell'immobile.

Il provvedimento collegato alla “Finanziaria 1997” (Legge n. 662/1996), sostituendo integralmente l'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992, ha consentito, inoltre, alle amministrazioni comunali la possibilità, per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale, alternativamente:

- di elevare fino ad euro 258,23 la misura della detrazione (detrazione maggiorata), in luogo della misura ordinaria, rendendosi in tal caso applicabili alla maggiore detrazione tutte le regole previste per la detrazione ordinaria sopraesposte;
- di ridurre l'imposta dovuta per l'abitazione principale fino al 50%. In caso il comune adotti tale scelta, la percentuale di riduzione va calcolata sull'importo dell'imposta già al netto della detrazione di euro 103,29 annue.

Inoltre, ai sensi del comma 3 dell'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997, la predetta detrazione per l'abitazione principale può essere stabilita dal Comune anche in misura superiore ad euro 258,23 e fino a concorrenza dell'imposta dovuta. In tale caso, tuttavia, il Comune non può stabilire una aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione del contribuente.

Così, ad esempio, se è stata deliberata la riduzione alla metà dell'imposta per l'abitazione principale e se la corrispondente imposta, al lordo della detrazione, è di euro 953,29, l'imposta annua da versare sarà pari ad euro 425 ( $953,29 \text{ meno } 103,29 = 850/2 = 425$ ).

Il potere di cui sopra (maggiorazione della detrazione o riduzione dell'imposta) è stato previsto anche con riferimento alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP), nonché con riferimento a categorie di soggetti in situazione di particolare disagio economico o sociale (fattispecie aggiunta dall'art. 3 del D.L. n. 50 dell'11/3/1997).

Tra le riduzioni dell'imposta applicabili alle abitazioni principali si ricorda che, anche per il 20065, i Comuni possono aver deliberato, per tale tipologia di immobili, l'applicazione di un'aliquota ridotta (si veda in proposito il successivo paragrafo 7.1).

### **5.2. Pertinenze dell'abitazione principale.**

La disciplina delle pertinenze ha trovato una propria definizione con l'art. 18 della Legge n. 388/2000 in base al quale dal 1° gennaio 2001 alle pertinenze deve essere riservato lo stesso trattamento fiscale dell'abitazione principale, indipendentemente dal fatto che il comune abbia deliberato l'estensione della riduzione dell'aliquota anche alle pertinenze.

La definizione delle pertinenze ai fini I.C.I. si riconduce ora alla nozione civilistica di cui all'art. 817 del C.C. in base al quale sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad

## STUDIO ANTONELLI

ornamento di un'altra cosa, su volontà del proprietario della cosa principale o di chi ha sulla stessa un diritto reale di godimento. La pertinenza dovrà quindi considerarsi tale ai fini dell'applicazione alla medesima della disciplina prevista per l'abitazione principale prevista per l'abitazione principale semprechè sussistano congiuntamente:

- l'elemento oggettivo del rapporto funzionale corrente tra il bene principale (unità abitativa) e la relativa pertinenza;
- l'elemento soggettivo della volontà del proprietario dell'unità immobiliare principale o chi vi abbia un diritto reale di godimento sulla stessa di destinare durevolmente la pertinenza a detta finalità.

Poiché il beneficio riservato alle pertinenze riguarda esclusivamente la riduzione dell'aliquota, nella C.M. n. 114/E del 25 maggio 1999 e nella C.M. n. 23/E dell'11 febbraio 2000 il Ministero delle Finanze ha precisato che l'ammontare della detrazione per l'abitazione principale che non trova capienza nell'imposta dovuta per l'abitazione principale, può essere computato, per la parte residua, in diminuzione dell'imposta dovuta per le pertinenze dell'abitazione principale medesima, appartenenti al titolare di questa.

### **5.3. Fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili.**

L'imposta, ferma la liquidazione sulla base imponibile ordinariamente determinata, è ridotta del 50 per cento per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni (art. 8, 1° comma, D.Lgs. n. 504/1992).

L'inagibilità o inabitabilità deve essere accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che deve allegare idonea documentazione alla dichiarazione ovvero, alternativamente, mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, presentata dal contribuente ai sensi del D.P.R. n. 445/2000. Tale autodichiarazione sostituisce sia l'attestazione comunale sia la perizia dell'ufficio tecnico, fermo restando il potere di accertamento da parte del comune. Al riguardo si ricorda che il comune nell'ambito della propria potestà regolamentare può disciplinare le caratteristiche di fatiscenza sopravvenuta del fabbricato, non superabile con interventi di manutenzione, agli effetti dell'applicazione della riduzione alla metà dell'imposta prevista dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992 per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati.

### **5.4. Immobili di interesse storico-artistico.**

L'art. 2, comma 5, del D.L. n. 16/1993 ha esteso all'I.C.I. l'agevolazione vigente agli effetti delle imposte sui redditi per gli immobili di interesse storico-artistico di cui all'art. 6, comma 1, del D.Lgs. 29 ottobre 1999 n. 490.

Per il calcolo della base imponibile di questi immobili andrà dunque assunta la rendita determinabile in base alla tariffa di estimo di minore ammontare tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è sito il fabbricato. La determinazione dell'imponibile in base alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona censuaria in cui è collocato il fabbricato, ritenuta criterio esaustivo ed esclusivo per i predetti fabbricati, ai fini delle imposte sui redditi, anche da una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 2178/2005) pronunciata in merito alla tassazione dei fabbricati riconosciuti di interesse storico e artistico nel caso in cui gli stessi siano soggetti a locazione, è stata recepita dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare del 17 gennaio 2006, n. 2.

## STUDIO ANTONELLI

La rendita determinata come sopra va moltiplicata in ogni caso per 100 (anche se il fabbricato è catastalmente classificato nella categoria A10, C1, ovvero D in quanto i fabbricati in questione sono assimilati alle abitazioni (C.M. n. 65/E del 21/5/1994, C.M. n. 151/E del 24/5/1995, C.M. n. 144/E del 26/5/1997, C.M. n. 136/E del 28/5/1998, C.M. 120/E del 27/5/1999 e, da ultimo, la C.M. 118/E del 7 giugno 2000).

### **5.5 Terreni agricoli condotti direttamente.**

L'art. 9 del D.Lgs. n. 504/1992 dispone che i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 25.822,84 e con le seguenti riduzioni:

- a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 25.822,84 e fino ad euro 61.974,83;
- b) del 50 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente euro 61.974,83 e fino ad euro 103.291,38;
- c) del 25 per cento di quella gravante sulla parte di valore eccedente euro 103.291,38 e fino ad euro 129.114,22.

Occorre peraltro ricordare che, ai sensi dell'art. 58, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997 si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'art. 11 della Legge n. 9/1963 e soggetti al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia. La cancellazione dei citati elenchi ha effetto, ai fini della perdita delle agevolazioni I.C.I., dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è avvenuta la cancellazione stessa.

Il valore di cui sopra si determina con riferimento ai terreni condotti dal soggetto passivo, anche se ubicati sul territorio di più comuni. L'importo della detrazione e quelli sui quali si applicano le riduzioni sono ripartiti proporzionalmente ai valori dei singoli terreni e sono rapportati "al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte ed alle quote di possesso".

Si segnala da ultimo che i comuni possono stabilire ulteriori condizioni ai fini della qualifica di terreni non fabbricabili, anche con riferimento alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei coltivatori diretti od imprenditori agricoli, iscritti negli appositi elenchi comunali, e del proprio nucleo familiare;

### **6. Variazioni della situazione imponibile.**

In sede di applicazione pratica del tributo possono verificarsi diverse ipotesi di variazione della situazione imponibile, successivamente al 1° gennaio del 2008.

#### **6.1 Mutamento della qualificazione dell'immobile.**

Nel caso in cui nel corso dell'anno venga a mutare la qualificazione di un immobile agli effetti dell'I.C.I. (da terreno agricolo ad area fabbricabile ovvero da area fabbricabile a fabbricato, per effetto della ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione ovvero di precedente utilizzo) si determina una modificazione della situazione patrimoniale del contribuente che dovrà operare come se nel corso dell'anno avesse posseduto per i rispettivi periodi due immobili distinti.

## STUDIO ANTONELLI

Per quanto concerne in particolare l'agevolazione dell'immobile in caso di costituzione di un diritto di superficie sul suolo, la Circolare del Ministero delle Finanze n. 172/E del 14/6/1995 ha precisato che durante il periodo che va dalla data di costituzione del diritto di superficie fino alla data di ultimazione della costruzione, e quindi anche nel corso dei lavori di costruzione, la base imponibile ai fini I.C.I. è costituita soltanto dal valore venale in comune commercio del suolo sul quale è in corso di costruzione il fabbricato (considerandosi area fabbricabile). Soggetto passivo I.C.I. nel corso di tale periodo, come specificato al precedente paragrafo 2.2, è, a decorrere dal 1° gennaio 1998, il superficiario e non il proprietario del suolo (che in passato aveva diritto di rivalsa sul superficiario).

Nel periodo successivo, cioè dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione ovvero, se antecedente, dalla data di utilizzo dell'immobile, la base imponibile I.C.I. è costituita dal valore del fabbricato. In tale caso, soggetto passivo I.C.I., a decorrere da tale data, è il proprietario del fabbricato mentre il superficiario non avrà più alcun obbligo ai fini I.C.I. in quanto il suolo su cui grava il diritto di superficie ha perso le caratteristiche di area edificabile (essendo ultimati i lavori di costruzione) e, allo stesso tempo, non può essere considerato terreno agricolo.

Viceversa se, nel corso del 2009, intervengono variazioni all'interno della stessa categoria di immobili, ad esempio per il classamento di un fabbricato da A10 ad A3, il valore per il calcolo dell'I.C.I. sarà comunque riferito alla rendita esistente al 1° gennaio 2008.

### **7. Esclusioni ed esenzioni.**

Risultano oggettivamente esclusi da imposizione, come chiarito dal Ministero delle Finanze con C.M. n. 9 del 14/6/1993 e come confermato dalle istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione, i terreni, diversi dalle aree fabbricabili, sui quali non vengono esercitate le attività agricole intese nel senso civilistico (art. 2135 C.C.), quelli non pertinenziali di fabbricati utilizzati per attività diverse da quelle agricole (es. attività industriali non edificatorie) nonché infine i terreni sui quali le attività agricole sono esercitate in forma non imprenditoriale, quali i piccoli appezzamenti di terreno (c.d. "orticelli") coltivati occasionalmente senza struttura organizzativa. Se non sono classificate aree fabbricabili, sono altresì oggettivamente esclusi dall'imposizione I.C.I. anche i c.d. "terreni incolti".

L'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992 individua, con elencazione tassativa, gli immobili esenti dall'imposta, per i quali l'esenzione spetta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte. Trattasi dei seguenti:

- a) gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle Unità Sanitarie Locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'art. 41 della Legge n. 833 del 23 dicembre 1978, dalle Camere di Commercio, Industria, Artigianato ed Agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si segnala, a questo proposito, che per quanto riguarda gli immobili di proprietà di comuni, l'art. 4, 1° comma, del D.Lgs. n. 504/1992 dispone altresì che l'imposta non si applica per gli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso. Si segnala, inoltre, che l'art. 31, comma 18, della Legge n. 289 del 27 dicembre 2002 ha previsto, con effetto dal 1° gennaio 2003, che l'esenzione degli immobili in esame posseduti da consorzi si deve intendere applicabile anche ai consorzi tra enti territoriali ed altri enti che siano individualmente esenti ai sensi della presente disposizione;
- b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;
- c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5 bis del D.P.R. n. 601/1973 e successive modificazioni (immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei,

## STUDIO ANTONELLI

biblioteche, archivi, ecc. quando al possessore non derivi alcun reddito dalla utilizzazione dell'immobile);

- d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
- e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense;
- f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- g) i fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla Legge n. 104 del 5 febbraio 1992. Trattasi degli edifici nei quali siano state realizzate opere edilizie conformi alle norme in materia di accessibilità e di superamento delle barriere architettoniche risultanti dal certificato di agibilità e di abitabilità al fine di essere destinati alle attività di cui alla citata Legge n. 104 - legge quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale ed i diritti delle persone handicappate), limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette;
- h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della Legge n. 984 del 27 dicembre 1977 (ed individuati dalla C.M. n. 9/249 del 14 giugno 1993, pubblicato sulla G.U. n. 144 del 18/6/1993);
- i) gli immobili utilizzati da enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o culto di cui all'articolo 16, lettera a), della Legge n. 222 del 20 maggio 1985. Il riferimento letterale agli immobili "utilizzati" per gli scopi anzidetti da parte di enti non commerciali lascia intendere che l'esenzione dovrebbe spettare anche nel caso in cui gli immobili non siano di proprietà dell'ente utilizzatore ma di un soggetto diverso.

Con riferimento all'esenzione ICI dei fabbricati degli enti non commerciali si evidenzia che:

- l'art. 7, comma 2, bis del D.L. n. 203/2005 aveva previsto che relativamente ai suddetti immobili, l'esenzione dall'ICI trovava applicazione a prescindere dal fatto che l'attività svolta nei suddetti locali fosse o meno commerciale;
- successivamente, l'art. 1, comma 133, della Legge n. 266 del 23 dicembre 2005 (Legge Finanziaria per l'anno 2006) aveva escluso la possibilità di chiedere a rimborso l'ICI versata in relazione ai suddetti immobili anteriormente all'entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. n. 223/2005 (3 dicembre 2005);
- il D.L. n. 223/2006 ha eliminato il riferimento al fatto che l'attività svolta nei predetti locali possa essere anche commerciale e conseguentemente, la parte relativa al divieto di richiedere il rimborso per le imposte già corrisposte.

Alla luce di tale ultima modifica, dovrebbe essere ripristinata la situazione ante D.L. n. 203/2005 in base alla quale l'esenzione dall'ICI degli immobili utilizzati dagli enti non commerciali spetta solo se le attività vengono svolte in forma non commerciale.

Le condizioni per usufruire dell'esenzione ICI degli immobili utilizzati dagli enti non commerciali è stata oggetto di approfondimento nella recente Circolare n. 2/DF del 26 gennaio 2009. In tale occasione il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha chiarito che la suddetta esenzione deve essere riconosciuta quando ricorrono contemporaneamente:

## STUDIO ANTONELLI

- un requisito di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale di cui all'art. 73 (ex art. 87), comma 1, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR);
- un requisito di carattere oggettivo, in base al quale gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma e dette attività non devono avere esclusivamente natura commerciale.

Ai fini del riconoscimento dell'esenzione non rileva l'attività indicata nello statuto dell'ente, anche se rientrante tra quelle agevolate, ma l'attività effettivamente svolta negli immobili. Infatti, la lettera della norma implica che l'esenzione può essere riconosciuta solo se correlata all'esercizio, effettivo e concreto, nell'immobile di una delle attività indicate nella norma agevolativa. Occorre, inoltre, verificare che ogni immobile sia utilizzato totalmente per lo svolgimento delle particolari attività richiamate dalla norma di esenzione. Ciò comporta che l'esenzione non può essere riconosciuta nei casi in cui l'immobile sia destinato, oltre che ad una delle attività agevolate, anche ad altri usi.

Alla luce di tali principi di ordine generale, il Ministero ha analizzato le varie tipologie di attività previste dalla norma di esenzione, indicando per ciascuna di esse quando la stessa può intendersi svolta con modalità non esclusivamente commerciali, con conseguente riconoscimento del diritto all'esenzione dall'ICI.

Si ricorda infine che, a seguito delle disposizioni introdotte dall'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997, in materia di potestà regolamentare in materia di I.C.I., i Comuni possono, tramite apposito provvedimento:

- a) disporre l'esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dagli altri comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle aziende unità sanitarie locali, ancorché non destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;
- b) limitare l'esenzione degli immobili utilizzati da enti non commerciali ai soli fabbricati ed a condizione che gli stessi siano posseduti dall'ente utilizzatore.

### 8. Aliquote.

L'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, stabilisce che l'aliquota deve essere deliberata in misura non inferiore al 4 per mille né superiore al 7 per mille. Al fine di verificare l'ammissibilità di aliquote inferiori o superiori al limite del 4 o del 7 per mille, con R.M. n. 1/FL del 19 febbraio 2001, è stato chiarito che, in base alle disposizioni contenute nell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, gli enti locali possono:

- deliberare aliquote non superiori a quelle massime stabilite dalla legge statale. Tale aliquota, nella generalità dei casi non potrà essere superiore al 7 per mille o al 9 per mille limitatamente ad immobili non locati per i quali non risultino essere registrati contratti di locazione da almeno due anni, come previsto dall'art. 2, comma 4, della Legge n. 413/1998;
- deliberare legittimamente aliquote inferiori alla soglia minima del 4 per mille previa verifica della compatibilità del minor gettito con le previsioni di bilancio. Tale facoltà risulta quindi di generale applicazione, potendo il comune scegliere di diminuire il carico fiscale dell'I.C.I.;
- deliberare aliquote inferiori al 4 per mille, ai sensi dell'art. 1, comma 5, della Legge n. 449/1997, a favore di proprietari che eseguono interventi volti al recupero di unità immobiliari inagibili o inabitabili o interventi finalizzati al recupero di immobili di interesse artistico o architettonico localizzati nei centri storici, ovvero volti alla realizzazione di autorimesse o posti auto anche pertinenziali oppure all'utilizzo di sottotetti. Si ritiene che l'aliquota agevolata

## STUDIO ANTONELLI

eventualmente deliberata in conformità a tale previsione legislativa sia applicata, a prescindere dalle previsioni di bilancio, limitatamente alle unità immobiliari oggetto degli interventi sopra evidenziati e per la durata massima di tre anni dall'inizio dei lavori;

- deliberare, a decorrere dall'anno di imposta 2009, un'aliquota agevolata ICI inferiore al 4 per mille per i soggetti passivi che installino impianti a fonte rinnovabile per la produzione di energia elettrica o termica per uso domestico, limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata massima di tre anni per gli impianti termici solari e di cinque anni per tutte le altre tipologie di fonti rinnovabili (art. 6, comma 2bis, del D.Lgs. n. 504/1992, introdotto dall'art. 1, comma 6, della Legge n. 244/2007).

In ordine all'adozione delle delibere del comune in materia di aliquote I.C.I., si segnala che l'art. 1, comma 1, lett. u), del D.Lgs. n. 506/1999 ha soppresso il comma 4 dell'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997 il quale prevedeva la pubblicazione per estratto nella Gazzetta Ufficiale delle deliberazioni concernenti l'aliquota dell'imposta comunale sugli immobili adottata dai comuni annualmente. Contestualmente, nella lett. s) della medesima norma, alla disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, la quale stabilisce che la pubblicazione degli atti regolamentari e delle tariffe degli enti locali deve essere effettuata mediante avviso, è stato aggiunto un periodo in base al quale, con decreto dei ministeri delle finanze e della giustizia è definito il modello al quale i comuni devono attenersi per la trasmissione, anche in via telematica, dei dati occorrenti alla pubblicazione per estratto nella Gazzetta Ufficiale dei regolamenti sulle entrate tributarie, nonché ogni altra deliberazione concernente le variazioni delle aliquote e delle tariffe dei tributi.

Per effetto della suddetta modifica, tutte le deliberazioni relative alla adozione di aliquote, tariffe e regolamenti di natura tributaria dovrebbero essere pubblicate per estratto nella Gazzetta Ufficiale.

Il Ministero dell'economia e delle finanze, nella Circolare 16 aprile 2003, n. 3, rilevando come, in materia di I.C.I., la nuova modalità di pubblicazione coincide con quella a suo tempo introdotta dal soppresso comma 4 dell'art. 58 del D.Lgs. n. 446/1997 ha rilevato che, in considerazione delle difficoltà operative ai fini della pubblicazione per estratto delle deliberazioni tariffarie ed i regolamenti tributari in materia di I.C.I., d'intesa con il Ministero di giustizia, si è convenuto di continuare ad effettuare la pubblicazione degli atti deliberativi in argomento secondo le previgenti disposizioni. In sostanza, al fine di adempiere agli obblighi di legge, contenuti nell'art. 1, comma 1, lett. s) del D.Lgs. n. 446/1997, il Ministero ha ritenuto di adottare una diversa forma di pubblicità, consistente nella pubblicazione di dette deliberazioni sul sito Internet del Dipartimento delle politiche fiscali e, per maggiore completezza di informazione, nella predisposizione di appositi avvisi sintetici, riportanti il nome del comune, la data ed il numero della deliberazione, nonché l'oggetto della medesima, che verranno trasmessi periodicamente all'Ufficio pubblicazione leggi e decreti, affinché venga data notizia sulla Gazzetta ufficiale dell'avvenuta adozione delle aliquote I.C.I.

Tale forma di pubblicità introdotta dal Ministero dell'economia e delle finanze, d'accordo con il Ministero di giustizia, non ha alcuna rilevanza giuridica e non è sostitutiva delle forme legali di pubblicazione proprie delle deliberazioni comunali, avendo mera funzione notiziale. Pertanto le informazioni sul contenuto integrale delle delibere annunciate in Gazzetta potranno essere assunte, oltre che presso i Comuni interessati, direttamente sul sito [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it) del Dipartimento delle politiche fiscali.

### **8.1 Aliquota ridotta per l'abitazione principale.**

Si evidenzia in via preliminare che alla luce del nuovo regime di esenzione delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale di cui al precedente paragrafo 4, l'aliquota ridotta de qua trova

## STUDIO ANTONELLI

applicazione limitatamente a quegli immobili che non godono dell'esenzione dall'ICI, quali, ad esempio, le abitazioni di categoria catastale A1, A8 E A9, gli immobili posseduti dai cittadini italiani non residenti nello Stato a condizione che l'unità immobiliare dagli stessi posseduta in Italia non sia locata a terzi<sup>7</sup>.

L'art. 4, primo comma, del D.L. n. 437 dell'8/8/1996, convertito nella Legge n. 556 del 24/10/1996, ha stabilito che ai fini dell'Imposta Comunale sugli Immobili i comuni possono deliberare, ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 504 del 30/12/1992, una aliquota ridotta:

- a) per l'unità immobiliare direttamente adibita ad abitazione principale delle persone fisiche soggetti passivi e dei soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa, residenti nel comune nonchè;
- b) per le unità immobiliari locate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale;

a condizione che il gettito complessivo previsto sia almeno pari all'ultimo gettito annuale realizzato.

Con Circolare n. 96/E del 4/4/1997, il Ministero delle Finanze ha precisato che i Comuni hanno il potere di stabilire due aliquote ridotte, di diversa misura, l'una per le unità immobiliari di cui alla precedente lettera a), l'altra per quelle di cui alla lettera b) e che la riduzione non compete se il fabbricato è utilizzato a titolo gratuito da ascendenti (es. genitori) o discendenti (es. figli) di primo grado.

Ai fini della applicazione della aliquota ridotta, il Ministero delle Finanze, con la Circolare n. 138/E del 25/5/1996, ha precisato che:

- a) per abitazione principale va intesa la dimora abituale del contribuente che la possiede (a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale di godimento), a condizione che il contribuente stesso abbia la residenza anagrafica nel medesimo Comune ove abitualmente dimora (analoghe condizioni valgono per i soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa);
- b) in caso di variazione della residenza anagrafica nel corso dell'anno di imposizione per il quale stata deliberata dal Comune l'aliquota ridotta, tale aliquota si applica limitatamente ai mesi durante i quali c'è stata siffatta residenza, assumendo come intero il mese in cui la residenza medesima si è protratta per almeno 15 giorni;
- c) in caso di contitolarità di possesso dell'abitazione principale, l'aliquota ridotta deve essere applicata sulla quota di valore spettante al possessore che dimora e ha la residenza anagrafica nel Comune che ha deliberato la riduzione.

Come visto, per quanto concerne il problema della applicabilità o meno dell'aliquota I.C.I. ridotta anche alle pertinenze dell'abitazione principale, la disposizione di cui al comma 12 dell'art. 30 della L. n. 488/1999, nel testo risultante a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 18 della legge n. 388/2000, estende, a partire dal 2001, tale riduzione anche ai box, alle autorimesse, ai posti auto, alle soffitte ed alle cantine, se destinati a servizio delle abitazioni principali. Per tali unità immobiliari

---

<sup>7</sup> L'aliquota ridotta in commento potrà essere fruita anche dai proprietari delle unità immobiliari locate con contratto registrato ad un soggetto che le utilizzi come abitazione principale, posto che detti soggetti non possono usufruire della esenzione dall'ICI per abitazione principale. Infatti, come già evidenziato, il Ministero dell'Economia e della finanze con la Risoluzione n. 1/DF del 4 marzo 2009 ha definitivamente chiarito che l'esenzione dall'ICI per l'abitazione principale di cui al D.L. n. 93/2008 opera solamente per le abitazioni concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, per le quali il comune nel proprio regolamento o deliberazione abbia espresso la volontà di effettuare l'assimilazione all'abitazione principale anche mediante l'applicazione della medesima aliquota e/o detrazione prevista, appunto per l'abitazione principale.

## STUDIO ANTONELLI

pertinenziali si rende pertanto dovuta l'aliquota I.C.I. ridotta, fermo restando il potere del Comune, ai sensi dell'art. 59, 1° comma, lett. e), della Legge n. 446/1997, di regolamentarne l'applicazione.

### **8.2 Aliquote diversificate (non superiori al 7 per mille).**

Come preannunciato, è previsto che le amministrazioni comunali adottino (oltre che per le abitazioni principali) un'aliquota diversificata, seppure non superiore al 7 per mille con riferimento:

- agli immobili diversi dalle abitazioni;
- agli immobili posseduti in aggiunta all'abitazione principale;
- agli alloggi non locati.

Inoltre, può essere deliberata un'aliquota agevolata in rapporto alle diverse tipologie degli enti senza scopo di lucro.

Infine, può essere stabilita dai comuni l'aliquota nella misura del 4 per mille, per un periodo comunque non superiore a tre anni, relativamente ai fabbricati realizzati per la vendita e non venduti dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o prevalente dell'attività la costruzione e l'alienazione di immobili.

### **9. Periodo di imposta.**

L'I.C.I., in quanto imposta annuale, è dovuta proporzionalmente ai mesi dell'anno solare durante i quali si è protratta la titolarità dei diritti reali indicati al precedente punto 4.; il mese nel quale la titolarità si è protratta solo in parte è computato per intero in capo al soggetto che ha posseduto il bene per almeno 15 giorni, mentre non è computato in capo al soggetto che ha posseduto l'immobile per meno di 15 giorni.

L'imposta da versare per il corrente anno 2009 dovrà essere quantificata dal contribuente sulla base dell'evolversi della situazione di possesso nel corso dello stesso anno 2009 e ciò non solo con riferimento alla titolarità del diritto reale sull'immobile, ma altresì avendo riguardo alle eventuali modificazioni intervenute in corso d'anno (es. qualificazione dell'immobile, ultimazione del fabbricato in caso di costruzione o ristrutturazione ovvero suo utilizzo, mutamento di destinazione dei terreni, ecc.) che si ripercuotono sull'ammontare del debito di imposta.

Si ribadisce al riguardo che, in caso di locazione finanziaria di un fabbricato il cui valore deve essere calcolato sulla base delle scritture contabili (si tratta, come visto, dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati), se il contratto di locazione finanziaria è stato stipulato nel corso dell'anno 2009 e l'immobile è stato consegnato nello stesso anno, l'imposta dovuta per l'anno 2009 deve essere corrisposta dal locatore (società di leasing), con diritto di rivalsa sul locatario, in quanto quest'ultimo assumerà la qualifica di soggetto passivo a decorrere dal 1° gennaio 2010, con conseguente obbligo di versamento dell'imposta a decorrere dal primo acconto da versarsi entro il 16 giugno del 2010.

**10. Liquidazione dell'imposta.**

**10.1 Suddivisione del versamento in due rate e parametri di riferimento.**

L'art. 10, comma 2, del Decreto Legislativo n. 504/1992, a seguito delle modifiche disposte dall'art. 18 della Legge n. 388/2000, prevede che il versamento dell'imposta complessivamente dovuta, per l'anno 2007, sia effettuato in due rate delle quali la prima in acconto e la seconda a saldo.

Come noto, l'art. 37 commi 10 e ss. gg. del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006 ha modificato i termini di versamento dell'ICI, anticipando al 16 giugno il termine di versamento della prima rata d'acconto ed al 16 dicembre il termine della seconda rata. Nella seguente tabella sono riepilogati i termini di versamento in vigore nel 2009:

TERMINI DI VERSAMENTO PER L'ANNO 2009	
I RATA	16 GIUGNO 2009
II RATA	16 DICEMBRE 2009

Anche a seguito delle suddette modifiche dei termini di versamento, continua inoltre ad essere ammessa la facoltà del contribuente di effettuare il versamento dell'imposta relativa al 2009 in un'unica soluzione entro il termine di versamento della prima rata, quest'anno in scadenza il 16 giugno 2009, secondo quanto espressamente confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (paragrafo 51).

Ricordiamo infine che per i soggetti non residenti sussiste inoltre la possibilità di effettuare il pagamento dell'I.C.I. in un'unica soluzione entro il termine per il versamento del saldo, quest'anno in scadenza il 16 dicembre 2009, con applicazione degli interessi del 3%.

I soggetti che scelgono invece il versamento tramite il sistema di acconto e saldo dovranno tenere conto che:

- la rata a titolo d'acconto dovrà essere determinata in misura pari al 50% dell'imposta dovuta per l'intero anno, calcolata sulla base delle aliquote e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente (quelle cioè applicate nel 2008) utilizzando quale base imponibile il valore dell'immobile nel 2009. Tale ultimo valore, se il possesso si è verificato per tutto il periodo per il quale risulta dovuto l'acconto ed a parità di rendita catastale, risulta essere il medesimo di quello utilizzato per il calcolo dell'I.C.I. 2008. La rata in acconto dovrà essere versata entro il 16 giugno 2009;
- la rata a titolo di saldo sarà pari alla differenza fra l'imposta dovuta per l'intero anno calcolata sulla base delle aliquote e delle detrazioni in vigore per lo stesso anno (2009), utilizzando il valore dell'immobile riferito alla stessa annualità, e quanto versato a titolo di prima rata. Il versamento, previa deduzione di quanto eventualmente già corrisposto come acconto, deve essere effettuato, per l'anno 2009, nel periodo compreso tra il 1° ed il 16 dicembre.

Ad esempio, nell'ipotesi di un immobile accatastato A/2, con rendita pari ad euro 2.500, alla data del 1° gennaio 2009, posseduto per tutto il 2008, non destinato ad abitazione principale e il cui possesso si sia protratto per il primo semestre 2009, la prima rata da versare sarà pari a:

# STUDIO ANTONELLI

## DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE:

EURO 2.500 X 1.05 = EURO 2.625	BASE IMPONIBILE PER IL 2009
EURO 2.625 X 100 = EURO 262.500	VALORE "AUTOMATICO" DEL FABBRICATO

## DETERMINAZIONE DELL'ALIQUOTA

L'ALIQUOTA DA APPLICARE ALLA BASE IMPONIBILE 2009 È QUELLA FISSATA DAL COMUNE PER IL 2008 (AD ESEMPIO, 5 PER MILLE);	
262.500 X 5 PER MILLE = EURO 1.312,5	IMPOSTA SU BASE ANNUA

## DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO

EURO 1.312,5*50% = EURO 656,25
--------------------------------

## DETERMINAZIONE DEL SALDO

SUPPONENDO CHE L'ALIQUOTA 2009 NON RISULTI VARIATA, LA SECONDA RATA DA VERSARE A SALDO SARÀ PARI A AD EURO 656,25
---

### 10.2 Deroghe alle disposizioni generali di determinazione dell'acconto.

La suddetta modalità di determinazione dell'acconto viene derogata quando nel 2009 l'imposta viene calcolata secondo parametri diversi rispetto a quelli utilizzati per versare l'imposta nel 2008.

Con la C.M. 3/FL del 7 marzo 2001, vengono prese in considerazione due fattispecie.

Una prima ipotesi riguarda il caso in cui, rispetto all'anno 2008, l'immobile cambi qualificazione ovvero venga acquistato nel corso del predetto anno solare (2008).

In merito all'ipotesi di cambiamento di qualifica, la C.M. n. 3/FL del 7 marzo 2001 riporta l'esempio di un terreno considerato agricolo fino all'anno d'imposta precedente che diventa edificabile nell'anno successivo (esempio 2009). Ricorrendo tale fattispecie, l'acconto per il 2009 dovrà essere pari al 50% dell'imposta commisurata ai 12 mesi dell'anno 2008 assumendo il valore venale dell'area al 1° gennaio 2008, ma le aliquote applicabili all'area edificabile in vigore per l'anno 2008.

Qualora invece l'immobile posseduto al 16 giugno 2009 risulti acquistato nel corso del 2008 (possesso per una sola parte dell'anno 2008), la base imponibile per il calcolo dell'acconto dovrà essere rideterminata in base ai dodici mesi dell'anno precedente, indipendentemente dal fatto che nel corso del 2008 il possesso si sia verificato per una sola parte dell'anno.

Una seconda fattispecie è invece relativa all'ipotesi in cui nel corso dei primi sei mesi dell'anno 2009 il soggetto passivo I.C.I. non abbia avuto ovvero abbia acquistato il possesso dell'immobile per una sola parte del semestre.

## STUDIO ANTONELLI

Venendo ad esaminare tale caso, la C.M. n. 3/FL del 7 marzo 2001 precisa che in tutte le ipotesi in cui il soggetto passivo ai fini I.C.I. non ha avuto il possesso dell'immobile per tutti i primi sei mesi dell'anno nel quale deve effettuare il pagamento, l'imposta deve essere raggugliata ai dodicesimi dell'importo calcolato sulla base dell'aliquota e detrazioni in vigore per il 2008. Tale ragguglio deve essere operato sia quando la base imponibile si riduce per effetto di cessioni avvenute nel corso del primo semestre 2009, sia quando la base imponibile aumenti per effetto di acquisti fatti nel primo semestre 2009.

Allo stesso modo si dovrà operare in quei casi in cui la soggettività passiva venga acquisita o persa nel corso del primo semestre 2009, come ad esempio si verifica nel caso del locatario finanziario che, per effetto della consegna dell'immobile, diventa soggetto passivo nel corso del primo semestre.

### **10.3 Modalità di versamento.**

Ai sensi dell'art. 10, 3° comma, D.Lgs. n. 504/1992 l'imposta dovuta, in acconto ed a saldo, deve essere corrisposta "mediante versamento diretto al concessionario della riscossione nella cui circoscrizione è compreso il comune sul cui territorio insistono gli immobili oggetto di tassazione, ovvero su apposito c/c postale intestato al predetto concessionario". Il versamento può essere effettuato anche avvalendosi delle aziende di credito convenzionate con i concessionari.

Inoltre, il Comune, ai sensi dell'art. 59, 1° comma, lettera n), D.Lgs. n. 446/1997, ha la facoltà di intervenire sulle modalità di esecuzione dei versamenti, sia in autotassazione che a seguito di accertamenti, "prevedendo, in aggiunta o in sostituzione del pagamento tramite il concessionario della riscossione, il versamento sul conto corrente postale intestato alla tesoreria del comune e quello direttamente presso la tesoreria medesima, nonché il pagamento tramite sistema bancario".

Al riguardo, si precisa che sebbene l'art. 59, comma 1, lett. n), del citato D.Lgs. n. 446/1997 sia stato formalmente abrogato dall'art. 1, comma 175, della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (Legge Finanziaria per l'anno 2007) i comuni mantengono comunque potestà regolamentare nell'individuazione delle modalità di riscossione dell'ICI in forza della previsione generale di cui all'art. 52 del medesimo D.Lgs. n. 44/1997. In tal senso si è espressa peraltro l'Amministrazione Finanziaria con la Nota n. 1184 DPF del 31 gennaio 2007, sottolineando che l'unica limitazione alla potestà regolamentare dei Comuni consiste nella impossibilità per tali enti di eliminare la modalità di versamento tramite Modello F24 di recente introduzione.

La novità introdotta già dallo scorso anno in termini di modalità di pagamento consiste nella possibilità introdotta dall'art. 55 del D.L. n. 223/2006 di liquidare l'ICI in sede di dichiarazione dei redditi e di effettuare il relativo versamento con le modalità del capo III del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, ossia mediante modello F24. Si ricorda a tale proposito che già in passato era possibile utilizzare il modello F24 per il versamento dell'ICI, ma soltanto con riferimento ai comuni che avessero sottoscritto apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate (cfr. Provvedimento del 20 giugno 2002 dell'Agenzia delle entrate, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 147 del 25 giugno 2002)

L'importanza dell'estensione generalizzata di tale modalità di versamento consiste nel fatto che la stessa consente di accedere all'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del Decreto legislativo n. 241 del 9 luglio 1997, compensando il debito ICI con eventuali crediti vantati dal contribuente (ad esempio, a titolo di Irpef, Irpeg, IVA, Irap, ecc.).

Inoltre, come precisato dalla C.M. n. 2/DPF del 7 giugno 2004, il pagamento dell'I.C.I. attraverso il Modello F24 può essere effettuato anche per via telematica da parte dei soggetti titolari del codice PIN fornito dall'Agenzia delle Entrate o dal soggetto dotato di chiave e password di accesso ai

## STUDIO ANTONELLI

servizi forniti via Entratel, seguendo le nuove specifiche tecniche approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2004.

Con Provvedimento del 14 giugno 2004 Prot. 2004/105469 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è stato altresì predisposto un nuovo modello di pagamento per il versamento dell'I.C.I. denominato "F24 predeterminato". Trattasi in sostanza di un modello di pagamento semplificato in quanto dedicato esclusivamente al pagamento dell'I.C.I., non potendosi utilizzare, a differenza del modello F24 ordinario, per il versamento di altri tributi o imposte. Per la stessa ragione, detto modello può essere utilizzato esclusivamente dai contribuenti che effettuino il pagamento dell'I.C.I. senza avvalersi della facoltà di compensazione con altre imposte o tributi prevista dal D.Lgs. n. 241/1997.

Il "Modello F24 predeterminato" prevede l'intervento da parte del contribuente nella compilazione manuale dei campi per il versamento ICI e risponde alla duplice esigenza di agevolare gli adempimenti dei contribuenti che devono effettuare il solo versamento ICI, utilizzando un modulo semplificato e dedicato esclusivamente a tal fine, e di ottimizzare l'attività di riscossione da parte degli intermediari, anche ai fini del contenimento dei relativi costi.

Inoltre, in un'ottica di crescente semplificazione, con Provvedimento del 9 giugno 2005 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è stato approvato il "Modello F24 predeterminato generalizzato", anch'esso riservato ai soli contribuenti che non intendano avvalersi della facoltà di compensazione di altri crediti di imposta con il debito ICI, il quale si distingue dal precedente "Modello F24 predeterminato" in quanto:

- è inviato al contribuente già compilato in ogni sua parte;
- può essere acquisito dagli intermediari con modalità automatiche, mediante lettura ottica di code line o codice a barre.

Si precisa infine che, ai sensi dell'art. 1, comma 4, del Decreto 10 dicembre 2001, il contribuente può effettuare il versamento dell'imposta anche tramite servizio telematico gestito da Poste Italiane S.p.A.. In tal caso, il contribuente riceve la conferma dell'avvenuta operazione mediante una comunicazione presso la propria casella postale elettronica, nella quale è contenuta l'immagine virtuale del bollettino conforme al modello approvato con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 10 dicembre 2001.

Qualunque sia la modalità di versamento adottata, lo stesso deve essere unico per tutti gli immobili (terreni e fabbricati) posseduti in uno stesso comune. Se gli immobili sono ubicati in più comuni, i versamenti dovranno essere tanti quanti i comuni, anche se il concessionario è unico. Nel caso, invero non molto frequente, in cui l'immobile sia ubicato sul territorio di più comuni, questo si considera situato interamente nel comune sul cui territorio ricade la prevalenza delle sua superficie.

Nell'ipotesi di contitolarità di un diritto reale su un immobile (ad esempio comproprietà, cusufrutto ovvero proprietà piena per una quota ed usufrutto per la restante quota), ognuno dei titolari dovrà versare l'imposta di propria competenza in proporzione alla quota di titolarità posseduta (e ciò anche nel caso di presentazione di dichiarazione congiunta). Si ricorda tuttavia che, in base al potere regolamentare attribuito ai Comuni dall'art. 59, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997, gli stessi possono ritenere regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un contitolare anche per conto di altri.

## STUDIO ANTONELLI

Tuttavia, con riferimento ai versamenti cumulativi, il Ministero delle Finanze ha affermato, nella R.M. n. 95/E del 30/7/1998 e nella C.M. n. 296/E del 31/12/1998, che l'eventuale deliberazione assunta in tal senso dal Comune ai sensi del primo comma dell'art. 59, lett. i), del D.Lgs. n. 446/1997, non può derogare al principio generale in base al quale ciascun contitolare risponde in ogni caso limitatamente alla propria quota di possesso. Conseguentemente, eventuali recuperi di imposta, sia in sede di liquidazione sulla base della dichiarazione che in sede di accertamento, devono continuare ad essere emessi nei confronti di ciascun contitolare per la sua quota di possesso.

### **10.3.1 Versamento minimo.**

La Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (Legge Finanziaria per l'anno 2007) ha introdotto alcune disposizioni in materia di versamento dei tributi locali che producono effetto anche ai fini dell'ICI, prevedendo, in particolare, che:

- il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore o pari a 49 centesimi, oppure per eccesso se la frazione è inferiore a tale importo (art. 1, comma 166);
- gli enti locali stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti né rimborsabili. In caso di inottemperanza si applica la disciplina prevista dall'art. 25 della L. n. 289/2002, il cui ultimo periodo del comma 4 prevede che l'importo minimo dei versamenti non può essere inferiore a 12 euro (art. 1, comma 168).

A tale riguardo, il Ministero dell'Economia e delle Finanze con Nota n. 6372/DPF del 20 aprile 2007 ha precisato che l'importo minimo di 12 euro è una misura derogabile dagli enti locali con norma regolamentare.

Per effetto di tali disposizioni:

- il versamento dell'ICI deve essere effettuato con arrotondamento all'unità di euro, anziché al centesimo di euro come avveniva in passato;
- non si fa luogo al pagamento se l'imposta da versare è uguale o inferiore ad euro 12, salvo che il Comune abbia deliberato un importo minimo di versamento inferiore a detta somma. Il limite dovrebbe intendersi riferito al debito complessivo, per cui se l'ICI dovuta per il 2009 è pari ad esempio a 20 euro, il contribuente non effettuerà alcun versamento a titolo di acconto in quanto l'importo risulta inferiore alla predetta soglia di 12 euro, ma dovrebbe versare l'intero importo (20 euro) a saldo.

### **10.3.2 Versamento mediante il modello "F24".**

Come anticipato, la possibilità di utilizzare il modello "F24", con conseguente accesso alla compensazione, è stata estesa alla generalità dei contribuenti a prescindere dall'eventuale sottoscrizione di una apposita convenzione tra Comune e Agenzia delle entrate.

Tale possibilità:

- consente di effettuare il pagamento del debito ICI utilizzando anche crediti di imposta relativi a tipologie impositive ammesse in compensazione;
- riguarda tutti i contribuenti, anche non titolari di partita IVA, quali, ad esempio, i contribuenti che assolvono gli obblighi dichiarativi mediante presentazione del Modello 730.

## STUDIO ANTONELLI

In relazione a tale categoria di contribuenti specifiche istruzioni sono state fornite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2007/1336 del 26 aprile 2007 e nella Circolare n. 17/E del 23 marzo 2007. In tali occasioni è stato infatti precisato che:

- se il Modello 730 viene presentato tramite il sostituto di imposta il contribuente provvede autonomamente al versamento delle somme dovute a titolo di ICI anche tramite un intermediario abilitato convenzionato con l'Agenzia delle entrate;
- se il modello 730 viene presentato avvalendosi dell'assistenza fiscale di un soggetto diverso dal sostituto di imposta, il contribuente può autorizzare lo stesso soggetto, qualora intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998 e aderente alla convenzione a provvedere al versamento in nome e per conto del contribuente stesso, dell'imposta dovuta in acconto e a saldo, anche utilizzando eventuali crediti in compensazione, con le modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

In relazione alle concrete modalità di versamento si evidenzia che a decorrere dal 1° gennaio 2007 tutti i contribuenti titolari di partita IVA sono obbligati ad effettuare i versamenti di imposte, tributi e contributi esclusivamente con modalità telematiche (cfr. Circolare n. 29, 34 e 36 dello scrivente Studio). A tale riguardo il Provvedimento n. 2007/1336 del 26 aprile 2007 ha precisato i contribuenti titolari di partita IVA che intendono avvalersi della facoltà di compensazione dell'ICI con altri tributi tramite modello F24 devono effettuare i versamenti esclusivamente con modalità telematiche.

Ai fini del versamento dell'I.C.I. con il modello "F24", con Risoluzione del 19 giugno 2002, n. 201/E, dell'Agenzia delle entrate, integrata dalla successiva Risoluzione del 2 marzo 2004, n. 32, sono stati introdotti i seguenti nuovi codici tributo:

TABELLA 1

<b>3901</b>	Denominato: imposta comunale sugli immobili (ICI) per l'abitazione principale
<b>3902</b>	Denominato: imposta comunale sugli immobili (ICI) per terreni agricoli
<b>3903</b>	Denominato: imposta comunale sugli immobili (ICI) per le aree fabbricabili;
<b>3904</b>	Denominato: imposta comunale sugli immobili (ICI) per gli altri fabbricati
<b>3905 (*)</b>	Denominato: imposta comunale sugli immobili (ICI) credito ICI
<b>3906</b>	Denominato: imposta comunale sugli immobili (ICI) interessi
<b>3907</b>	Denominato: imposta comunale sugli immobili (ICI) sanzioni
<i>(*) Codice tributo soppresso</i>	

Al riguardo, si segnala che con Risoluzione n. 76/E del 20 aprile 2007 il codice tributo 3905 è stato soppresso, con efficacia dal quinto giorno lavorativo successivo al 20 aprile, proprio in considerazione delle novità introdotte dal D.L. n. 223/2006 che ha esteso la possibilità di compensare il debito ICI con crediti di imposte e contributi.

Si segnala altresì che il codice tributo 3900 "ulteriore detrazione ICI per abitazione principale a carico del bilancio dello Stato, prevista dall'articolo 1, comma 5, della legge 24 dicembre

## STUDIO ANTONELLI

2007, n. 244”, istituito con Risoluzione n. 154/E del 15 aprile 2008, è stato successivamente soppresso con Risoluzione n. 239/E dell’11 giugno 2008. Si ricorda, al riguardo, che il suddetto codice tributo era stato introdotto per consentire ai contribuenti di usufruire della ulteriore detrazione ICI per l’abitazione principale che era stata introdotta dalla Legge Finanziaria per l’anno 2008. La soppressione è dovuta alla successiva previsione normativa di cui all’art. 1, comma 1, del D.L. n. 93 del 27 maggio 2008, il quale, come noto ha stabilito che a decorrere dall’anno 2008 le unità immobiliari adibite ad abitazione principale, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, sono escluse dall’imposta comunale sugli immobili.

Quanto alle modalità di compilazione del modello “F24” per il versamento dell’I.C.I. deve essere utilizzata l’apposita sezione “ICI ed altri tributi locali”, seguendo, per ogni riga, le seguenti avvertenze:

- nello spazio “codice ente/codice comune” andrà indicato il codice catastale del Comune nel cui territorio sono situati gli immobili, costituito da 4 caratteri (cfr. tabella 1 sopra riportata);
- la casella “Immob. Variati” dovrà essere barrata qualora siano intervenuti variazioni per uno o più immobili che richiedono la presentazione della dichiarazione di variazione;
- le caselle “acc” e “saldo” dovranno essere barrate in base al tipo di versamento effettuato, in acconto ovvero a saldo. In caso di versamento in unica soluzione, occorrerà barrare entrambe le caselle;
- nello spazio “numero immobili” occorre indicare il numero degli immobili, per i quali si versa l’imposta con riferimento al comune indicato;
- nello spazio “codice tributo” andrà indicato il codice relativo all’immobile cui si riferisce il versamento, istituito con R.M. n. 201/E del 19 giugno 2002 (cfr. tabella 1 sopra riportata);
- lo spazio “rateazione” non deve essere compilato, non essendo ammessa, per il versamento dell’I.C.I. tale modalità di versamento;
- nello spazio “anno di riferimento” occorre indicare l’anno di imposta cui si riferisce il versamento espresso nella forma “AAAA” (nella fattispecie “2009”);
- nello spazio “importi a debito versati”, occorre indicare l’importo a debito dovuto, espresso in euro con le prime due cifre decimali, anche se pari a zero, arrotondando la seconda cifra decimale ai sensi dell’art. 5, del Regolamento CE n. 1103/97. Nel caso in cui il versamento si riferisca all’immobile adibito ad abitazione principale, occorrerà indicare l’imposta al netto della detrazione principale, il cui ammontare complessivo verrà esposto nell’apposita casella “detrazione ICI abitazione principale”. A tale riguardo, si ricorda che, a seguito della esclusione dall’ICI per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale di cui al D.L. n. 93/2008, la detrazione ICI per l’abitazione principale riguarderà essenzialmente le abitazioni principali escluse da tale ultima previsione, quali, ad esempio, quelle di categoria catastale A1, A8 e A9;
- nello spazio “importi a credito compensati” potrà essere indicato l’importo del credito da utilizzare in compensazione con gli importi a debito delle imposte relative allo stesso Comune, solo nei Comuni che prevedono tale possibilità. L’importo a credito da compensare, ancorché riferito allo stesso comune, non può mai essere indicato nella stessa riga dell’importo a debito versato.

### **10.3.3 Versamento mediante il modello “F24 predeterminato”.**

Come già anticipato, dal 2004 è disponibile un ulteriore modello di versamento semplificato denominato modello “F24 predeterminato” approvato con Provvedimento del 14 giugno 2004 Prot. 2004/105469 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 2004.

Come chiarito dallo stesso provvedimento di approvazione, il modello “F24 predeterminato”, che rappresenta una versione semplificata del modello F24 dedicato esclusivamente al solo versamento dell’ICI, può essere utilizzato:

- esclusivamente per il versamento dell’I.C.I. dovuta ai Comuni convenzionati con l’Agenzia delle Entrate;
- qualora il contribuente effettui il solo versamento dell’ICI, non avvalendosi della facoltà di compensazione di cui al D.Lgs. n 241/1997.

Per quanto concerne le modalità di compilazione del modello, si segnala che l’unica differenza consiste nella presenza nel modello F24 predeterminato di un apposito campo per l’indicazione della detrazione per l’abitazione principale. Le istruzioni al modello specificano infatti che nello spazio “importi a debito versati” deve essere indicato l’I.C.I. dovuta al netto della detrazione da esporre nell’apposita casella. A tale riguardo, si ricorda che, a seguito della esclusione dall’ICI per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale di cui al D.L. n. 93/2008, la detrazione ICI per l’abitazione principale riguarderà essenzialmente le abitazioni principali escluse da tale ultima previsione, quali, ad esempio, quelle di categoria catastale A1, A8 e A9.

Il modello “F24 predeterminato” dovrà essere, per ora, compilato manualmente dal contribuente. Tuttavia esso è stato appositamente predisposto in modo da poter essere in futuro precompilato dall’ente impositore (Comune) ed incassato da parte dell’intermediario (es. banca) con l’ausilio di sistemi di acquisizione automatici, quali la lettura di codici a barre o code line.

### **10.3.4 Versamento mediante conto corrente postale.**

I pagamenti dell’I.C.I. mediante conto corrente postale devono essere effettuati utilizzando il modello approvato con Decreto del Ministero dell’economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell’Interno. Al riguardo si evidenzia che con Decreto del 25 marzo 2009 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 74 del 30 marzo 2009) è stato approvato il nuovo modello di bollettino di conto corrente postale per il versamento dell’imposta comunale sugli immobili.

Il bollettino di conto corrente postale deve essere utilizzato per i versamenti a favore:

- del concessionario della riscossione (su conto corrente intestato al concessionario);
- del Comune che abbia optato per la riscossione diretta ai sensi del predetto art. 59, comma 1, lett. h) del D.Lgs. n. 446/1997;
- dal comune che si avvalga dei servizi accessori al conto corrente postale.

Lo stesso bollettino dovrà essere utilizzato anche quando il versamento venga effettuato presso le aziende di credito convenzionate con il concessionario della riscossione. In tale caso, la prova del pagamento e del giorno in cui è eseguito è dato da quietanza apposta sul bollettino stesso.

Il modello si compone di due parti, entrambe da compilare:

## STUDIO ANTONELLI

- la ricevuta di versamento (sezione di sinistra), da conservarsi a cura del contribuente e che ha carattere liberatorio per lo stesso;
- la ricevuta di accredito, a lettura ottica, che viene ritirato dal soggetto destinatario del versamento (cessionario della riscossione, azienda di credito convenzionata con il concessionario, ufficio postale).

Quanto alle modalità di compilazione si precisa che:

- Importi: l'imposta complessivamente dovuta, sia nella sezione "ricevuta di versamento", sia nella "ricevuta di accredito" va suddivisa fra imposta sui:
  - a) terreni "agricoli";
  - b) "aree fabbricabili";
  - c) "abitazione principale";
  - d) "altri fabbricati" (garage, negozi, uffici, depositi, fabbricati artigianali, commerciali e industriali, ecc.).
- Importi (obbligo di indicazione): i singoli importi vanno indicati anche qualora il versamento si riferisca ad un solo immobile.
- Abitazione principale e pertinenze: l'importo da indicare in corrispondenza della "abitazione principale" è già al netto della quota di detrazione spettante, la quale va annotata poi, a parte, nell'apposito spazio ad essa riservato. Gli importi che si versano per le eventuali pertinenze dell'abitazione principale ovvero per i fabbricati ai quali è riconosciuto un trattamento di favore analogo a quello dell'abitazione principale, vanno indicati nelle caselle dedicate agli "altri fabbricati".
- Detrazione per abitazione principale: va indicato l'importo complessivo delle detrazioni d'imposta, anche se non riguardante o riguardante solo in parte la dimora abituale del contribuente; detto importo è quello risultante dalle disposizioni di legge vigenti o dalle deliberazioni del comune che riconoscono tale agevolazione. La C.M. n. 11/1993 ha chiarito definitivamente il concetto in base al quale prima di calcolare l'acconto va determinata l'imposta dovuta al netto della detrazione spettante per l'abitazione principale. La misura della detrazione spettante in sede di primo acconto da indicare nel modulo, senza arrotondamenti, dovrà essere determinata considerando la detrazione in vigore per il 2008 divisa per 2. L'importo della detrazione non va indicato se per l'abitazione principale non è stata versata alcuna imposta (caso in cui la detrazione è maggiore o uguale all'imposta lorda sull'abitazione). A tale riguardo, si ricorda che, a seguito della esclusione dall'ICI per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale di cui al D.L. n. 93/2008, la detrazione ICI per l'abitazione principale riguarderà essenzialmente le abitazioni principali escluse da tale ultima previsione, quali, ad esempio, quelle di categoria catastale A1, A8 e A9.
- Numero dei fabbricati: tale dato deve riferirsi a tutte le unità immobiliari iscritte o da iscriversi nel catasto edilizio urbano (con attribuzione di rendita) per le quali viene effettuato il versamento dell'I.C.I., comprendendo nel numero anche l'abitazione principale (se paga l'imposta - vedasi precedente punto) nonché il garage e la cantina cui sia stata attribuita o sia attribuibile un'autonoma rendita catastale.
- Versamenti in unica soluzione: se il versamento è effettuato in unica soluzione vanno barrate entrambe le caselle (acconto e saldo).

## **11. Sanzioni e ravvedimento.**

Per effetto del disposto dell'art. 13, 2° comma, del D.Lgs. n. 471/1997, in base al quale "... la sanzione prevista dal comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto", in caso di omesso o insufficiente versamento, alle prescritte scadenze, dell'I.C.I., in acconto o a saldo, si rende dovuta, ai sensi del predetto comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, la sanzione amministrativa del 30 per cento dell'importo non versato.

Ai sensi del 6° comma del nuovo art. 14 del D.Lgs. 504/1992, sulle somme dovute per imposta si applicano gli interessi moratori nella misura, ridotta ai sensi dell'art. 17 della Legge n. 146 dell'8/5/1998, del 2,5 per cento per ogni semestre compiuto. La nuova misura degli interessi (in luogo di quella precedentemente prevista pari al 7 per cento) si applica a decorrere dal primo giorno successivo al compimento del semestre in corso alla data del 15 maggio 1998.

Tuttavia, l'art. 13, comma 1, della Legge n. 133 del 13 maggio 1999 (in vigore dal 18 maggio 1999) ha previsto che la misura degli interessi per la riscossione ed i rimborsi di ogni tributo (dunque, si ritiene, anche per l'I.C.I. - n.d.a.) è determinata, con decreto del Ministero delle finanze, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse fissato ai sensi dell'art. 1284 del Codice Civile (tasso legale).

Il terzo comma del medesimo art. 13 ha altresì previsto che ciascun ente locale può provvedere per i propri tributi l'applicazione di tassi di interesse non superiori a quelli determinati in base al comma 1.

Al riguardo si evidenzia che la Legge Finanziaria per l'anno 2007 ha riformato la materia dei tassi di interesse applicabili ai tributi locali (cfr. art. 1, comma 165 e ss. della Legge n. 296/2006). In particolare, in base alle nuove disposizioni, in mancanza di specifica previsione regolamentare da parte di ciascun Comune, con riferimento alle somme dovute dal contribuente a seguito dell'attività di accertamento da parte dell'ente impositore trova applicazione il tasso di interesse del 2,5% annuo, con maturazione giorno per giorno.

A tale proposito, il Ministero dell'Economia e delle finanze nella Nota n. 646/DPF del 20 aprile 2007 ha altresì individuato il termine iniziale di decorrenza per il computo degli interessi de qua, fissandolo nel giorno in cui le somme sono divenute esigibili.

### **11.1. Ravvedimento operoso.**

Come noto, l'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, consente ai contribuenti di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, anche con riferimento alle violazioni concernenti i tributi indiretti ed i tributi locali e dunque anche con riferimento all'Imposta Comunale sugli Immobili.

Il contribuente potrà quindi, purché la violazione non sia già stata constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, sanare spontaneamente, con una sensibile riduzione delle sanzioni, l'omesso o insufficiente versamento dell'I.C.I.. La sanzione amministrativa del 30 per cento in caso di omesso versamento dell'I.C.I. potrà dunque essere ridotta:

- ad 1/12, pari al 2,5%, se la regolarizzazione si perfeziona entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa,;

## STUDIO ANTONELLI

- ad 1/10, pari al 3%, se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa.

La regolarizzazione deve avvenire versando, contestualmente, l'imposta omessa o insufficientemente versata, la sanzione nella misura ridotta e gli interessi moratori calcolati al tasso del 3% (2,5 per cento fino al 31 dicembre 2007) annuale con maturazione giorno per giorno.

Ai fini della sanatoria nei bollettini di versamento in conto corrente è stata inserita una casella dedicata al "ravvedimento". Pertanto, come chiarito nella C.M. n. 4/PDF del 30 maggio 2002 in caso di regolarizzazione della violazione ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 occorrerà:

- barrare la casella "ravvedimento" inserita nei nuovi bollettini di versamento;
- indicare l'imposta dovuta (senza maggiorazione degli interessi e della sanzione) nelle specifiche caselle cui la stessa si riferisce ("Terreni agricoli", "Abitazione principale", "Aree fabbricabili" oppure "Altri fabbricati");
- indicare l'importo complessivo da versare comprensivo della sanzione e degli interessi, nella ricevuta di versamento e di accredito.

Anche nel modello "F24" sezione "ICI ed altri tributi" è stata inserita la casella "Rav" che dovrà essere barrata qualora il versamento sia effettuato a seguito di ravvedimento. In tale caso l'anno di riferimento da indicare dovrà essere quello in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

### **11.2. Errori ed omissioni non incidenti sull'ammontare dell'imposta.**

L'art. 14, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992, così come modificato dall'art. 14 del D.Lgs. n. 473/1997, prevede che in caso di omissione o errore attinenti ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 51 ad euro 258.

Nonostante sino ad ora si fosse fatto riferimento alla predetta disposizione esclusivamente per errori ed omissioni relativi alla dichiarazione I.C.I., tale disposizione è stata richiamata dal Ministero delle Finanze nella C.M. n. 96/E del 29/4/1999 con riferimento agli errori formali attinenti le modalità di versamento dell'imposta (nel caso di errato utilizzo del bollettino di versamento).

Pur nella perplessità dell'affermazione ministeriale, non sembra dall'altro canto applicabile ai casi in esame il disposto dell'art. 15 del D.Lgs. n. 471/1997 che, con esclusivo riferimento ai documenti utilizzati per i versamenti diretti, prevede l'applicazione della sanzione amministrativa da 103 ad euro 516 qualora gli stessi non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata.

E', invece, sicuramente applicabile anche ai tributi comunali il disposto del 3° comma dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 (grazie al richiamo contenuto nel 2° comma dello stesso articolo), e la C.M. n. 118/E del 7 giugno 2000 ne dà conferma, in base al quale si considerano validi i versamenti tempestivi eseguiti ad un ufficio o concessionario diverso da quello competente e quindi non si applica la sanzione del 30 per cento per omesso o tardivo versamento.

In merito agli errori ed alle omissioni di carattere c.d "formale", si segnala che il Decreto Legislativo n. 32 del 26 gennaio 2001, emanato per recepire le norme in tema di Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000), ha modificato, tra l'altro il regime sanzionatorio delle violazioni di carattere formale.

## STUDIO ANTONELLI

Con l'integrazione dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 472/1997, sono ora comprese fra le cause di non punibilità le violazioni di disposizioni tributarie che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Il D.Lgs. n. 32/2001, inoltre, disponendo l'abrogazione espressa dell'art. 13, comma 4, del D.Lgs. 472/1997, concernente il ravvedimento a "costo zero" nei tre mesi successivi alla commissione della violazione, ha appunto modificato, in modo significativo, il regime delle violazioni di carattere formale.

Il nuovo comma 5-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997 richiede, al fine della non applicazione delle sanzioni, la presenza di due condizioni concorrenti:

- quella di non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e del versamento del tributo;
- quella di non portare pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Rispetto al regime previgente, in base al quale la non applicazione della sanzione era prevista unicamente qualora la violazione non incidesse sulla determinazione e sul pagamento del tributo e la medesima fosse stata rimossa entro tre mesi dalla commissione, il nuovo regime richiede invece, quale condizione essenziale per la non applicabilità della sanzione che la violazione non arrechi pregiudizio all'azione di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, sulla base della ulteriore condizione di non pregiudizio per l'azione di controllo non è stato ancora chiarito se tutte le violazioni che in passato sono state ritenute di natura formale possano ora beneficiare della nuova causa di non punibilità. In proposito, si segnala che con la C.M. n. 59/E del 18 giugno 2001 è stato chiarito che le violazioni formali alle quali applicare la nuova causa di non punibilità dovranno essere valutate dagli uffici, sulla base dei singoli casi specifici.

### **12. Rimborsi.**

Salvo ove diversamente deliberato dal Comune che ha stipulato apposita convenzione con l'Agenzia dell'entrate per l'utilizzo del mod. F24 ai fini dell'I.C.I., ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992, la maggiore I.C.I. indebitamente versata non potrà essere compensata con le somme da versare nel 2006 ma potrà essere recuperata soltanto proponendo apposita istanza di rimborso al comune al quale è stata versata l'imposta, entro il termine di tre anni dal giorno del pagamento o da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione. Non è infatti consentita alcuna forma di compensazione né interna né esterna, con altri tributi o contributi.

Come evidenziato nel precedente paragrafo 10, la Legge finanziaria per l'anno 2007 ha riformato la materia dei tassi di interesse applicabili ai tributi locali (cfr. art. 1, comma 165 e ss. gg. della Legge n. 296/2006).

A seguito di tale intervento, in mancanza di specifica previsione regolamentare da parte di ciascun Comune, sulle somme dovute al contribuente spettano gli interessi pari al 2,5% annuo, con maturazione giorno per giorno. Gli interessi sono computati a decorrere dalla data dell'eseguito versamento sia con riferimento ai rapporti futuri che ai rapporti pendenti (cfr. Nota n. 646/DPF del 20 aprile 2007).

**13. Trattamento fiscale dell'I.C.I. ai fini della imposizione diretta e dell'IRAP.**

Si ricorda infine che per espressa disposizione di legge (art. 17, 1° comma, D.Lgs. n. 504/1992) l'I.C.I. non è deducibile agli effetti delle imposte erariali sui redditi. Tale divieto riguarda sia i privati che le imprese e vale agli effetti dell'imposta personale (IRPEF o IRPEG/IRES).

Anche ai fini dell'IRAP, il nuovo art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, entrato in vigore con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, né prevede l'indeducibilità.

**14. Trattamento ai fini IVA dell'I.C.I. rimborsata dal locatario finanziario.**

L'art. 6, comma 12, della Legge 13 maggio 1999, n. 133 (c.d. collegato ordinamentale alla Finanziaria 1999), in vigore dal 18 maggio, stabilisce che dalla base imponibile IVA di cui all'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972 deve intendersi escluso l'ammontare dell'I.C.I. rimborsata alla società di leasing concedente dal locatario.

La norma, di contenuto interpretativo, tende ad uniformare il comportamento tenuto dalle società locatrici alcune delle quali addebitavano l'I.C.I. al locatario gravata di IVA mentre altre già non l'assoggettavano ad IVA. Stante il tenore della nuova disposizione sembrerebbe arguirsi che la stessa produca effetto anche per il passato ("... non deve intendersi compreso nella base imponibile ..."); tuttavia sul punto appare opportuno attendere un chiarimento ufficiale al riguardo.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli