

# 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, 12 dicembre 2008

A TUTTI I  
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

---

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

### **CIRCOLARE N. 32/2008**

**Oggetto: Imposta Comunale sugli Immobili (I.C.I.) - Versamento della seconda rata a saldo per il 2008 - Termine ultimo martedì 16 dicembre 2008.**

1.	Premessa.....	2
2.	Modalità di computo del saldo I.C.I. per l'anno 2008.....	2
3.	Soggettività passiva ai fini del versamento.....	3
4.	Variazioni incidenti sul versamento dell'imposta.....	3
4.1	Variazioni intervenute nella base imponibile.....	4
4.2	Mutamento della qualificazione dell'immobile.....	6
4.3	Nuova esenzione ICI per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale.....	8
4.4	Fabbricati rurali.....	12
4.4.1	Requisiti di ruralità dei fabbricati.....	12
4.4.2	La questione dell'assoggettamento all'ICI dei fabbricati rurali.....	14
5.	Modalità di versamento del saldo I.C.I.....	17
5.1	Versamento minimo.....	19
5.2	Versamento mediante il modello "F24".....	20
5.3	Versamento mediante il modello "F24 predeterminato".....	22
5.4	Versamento mediante conto corrente postale.....	23
6.	Sanzioni e ravvedimento.....	24
6.1	Ravvedimento operoso.....	25
6.2	Errori ed omissioni non incidenti sull'ammontare dell'imposta.....	26
7.	Rimborsi.....	27
8.	Trattamento fiscale dell'I.C.I. ai fini della imposizione diretta e dell'IRAP.....	28
9.	Trattamento ai fini IVA dell'I.C.I. rimborsata dal locatario finanziario.....	28

# STUDIO ANTONELLI

## 1. Premessa.

Facendo seguito alla Circolare n. 21/2008 dello scrivente Studio con la quale sono stati ricordati i lineamenti dell'Imposta Comunale sugli Immobili (cui si rinvia per l'analisi dei soggetti passivi, della base imponibile, delle riduzioni dell'imponibile o dell'imposta, delle detrazioni, ecc.), si forniscono, di seguito, alcuni chiarimenti in ordine al versamento del saldo dell'imposta dovuta per l'anno 2008.

## 2. Modalità di computo del saldo I.C.I. per l'anno 2008.

Come noto, a decorrere dall'anno 2001, per effetto della modifica apportata all'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992 dall'art. 18, comma 2, della Legge n. 388/2000 il versamento dell'I.C.I. deve essere effettuato in due rate delle quali:

- la prima, a titolo d'acconto, da versare entro il 16 giugno di ciascun anno, determinata in misura pari al 50% dell'imposta dovuta, da calcolarsi sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente ed utilizzando quale base imponibile il valore attribuito all'immobile nell'anno di riferimento;
- la seconda, a titolo di saldo, da versare tra il 1° ed il 16 dicembre di ciascun anno, da calcolarsi ragguagliando l'imposta dovuta su base annua in base all'aliquota ed alle detrazioni in vigore per l'anno in corso alla quota ed ai mesi di possesso nel corso dell'intero anno, deducendo quanto eventualmente già corrisposto a titolo di acconto.

La modifica dei termini di versamento del tributo è stata introdotta dall'art. 37, comma 13, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, il quale, come noto, ha anticipato i termini suddetti al giorno 16 del mese di giugno e del mese di dicembre. Tale disposizione ha avuto effetto dal 1° maggio 2007.

In luogo del versamento rateale, è concessa la facoltà ai contribuenti di versare il tributo in un'unica soluzione entro il termine previsto per il versamento della prima rata, applicando, in tale ipotesi, le aliquote e le detrazioni in vigore nell'anno in corso (e non nell'anno precedente).

Inoltre, il Comune può stabilire, con propria disposizione regolamentare, un diverso termine entro il quale il contribuente può effettuare il versamento in un'unica soluzione.

Si ricorda infine che le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato possono avvalersi dell'ulteriore facoltà, loro riconosciuta dall'art. 1, comma 4 bis, del D.L. n. 16, del 23/1/1993, convertito con modificazioni nella Legge n. 75 del 24/3/1993, di effettuare il versamento dell'imposta dovuta in un'unica soluzione dal 1° al 16 dicembre (per il 2007 si intende il 17 dicembre) di ciascun anno, con applicazione degli interessi nella misura del 3%.

Ciò premesso, entro il prossimo 16 dicembre 2008 occorrerà procedere al versamento della seconda rata, a titolo di saldo, dell'imposta comunale sugli immobili dovuta per l'anno 2008, ragguagliando quanto dovuto su base annua in funzione delle aliquote e delle detrazioni in vigore per l'anno 2008 alla quota ed ai mesi di possesso nel corso dell'intero anno e deducendo quanto eventualmente già corrisposto in sede di acconto.

## STUDIO ANTONELLI

Le aliquote I.C.I. vevoli per l'anno 2008 possono essere consultate sui siti internet [www.ancinc.it](http://www.ancinc.it) e [www.finanze.it](http://www.finanze.it) (vedasi in particolare la seguente sezione del sito internet: <http://www.finanze.it/dipartimentopolitichefiscali/ici/delibere/sceltaanno.htm> ).

### **3. Soggettività passiva ai fini del versamento.**

Per effettuare correttamente il computo del versamento del saldo I.C.I. è necessario analizzare, dapprima, il titolo in base al quale si ha il possesso dei beni immobili rilevanti ai fini dell'imposta e la conseguente soggettività passiva.

Sono infatti soggetti passivi ai fini del versamento dell'imposta i contribuenti titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento quali usufrutto, uso o abitazione, superficie ed enfiteusi, su fabbricati, aree fabbricabili o terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati.

Sono inoltre soggetti passivi I.C.I., anche i locatari finanziari per gli immobili concessi in leasing, a decorrere dalla data di stipulazione del contratto di leasing ovvero, per i fabbricati appartenenti al gruppo catastale "D" non iscritti in catasto ovvero iscritti in catasto senza attribuzione di rendita (valutati al valore contabile) posseduti da imprese in base ad un contratto di leasing, a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo a quello nel corso del quale è stato stipulato il contratto di locazione finanziaria.

A tale riguardo si ricorda che la stipulazione del contratto di locazione finanziaria va assunta come perfezionata al momento della consegna dell'immobile oggetto di leasing. Pertanto, sino a quando l'immobile non è stato consegnato al locatario soggetto passivo ai fini del versamento rimarrà il locatore finanziario.

Si ricorda, inoltre, che, dal 1° gennaio 2001, a seguito delle modifiche apportate all'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, dall'art. 18, comma 3, della Legge n. 388/2000, sono compresi tra i soggetti passivi anche i concessionari su aree demaniali, ovvero l'intestatario della concessione possessore di immobili insistenti sul territorio demaniale.

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 di cui sopra; 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.

### **4. Variazioni incidenti sul versamento dell'imposta.**

L'imposta da versare per il corrente anno 2008 dovrà essere quantificata dal contribuente sulla base dell'evolversi della situazione di possesso nel corso dello stesso anno 2008 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. differente qualificazione dell'immobile, ultimazione del fabbricato in caso di costruzione o ristrutturazione nonché suo utilizzo, mutamento di destinazione dei terreni, ecc.) che si ripercuotono sull'ammontare del debito di imposta.

## 4.1 Variazioni intervenute nella base imponibile.

Ai fini del computo del saldo I.C.I. occorre tenere conto delle variazioni intervenute nella base imponibile, quali:

- compravendite od altri eventi (costituzione di diritti reali di godimento quali usufrutto, uso, abitazione, ... successioni e donazioni) intervenuti durante l'anno che abbiano modificato la base imponibile. Al riguardo si ricorda che le variazioni intervenute successivamente al pagamento del saldo (vale a dire dopo il 16 dicembre e fino al 31 dicembre 2008) non rilevano ai fini dell'imposta dovuta per lo stesso anno così come non rilevano le variazioni intervenute a partire dal 18 dicembre 2008, essendo necessario che il possesso degli immobili, ai fini del tributo, si protragga per oltre 14 giorni nell'arco di un mese (cfr., da ultimo, Circolare del Ministero delle Finanze n. 118/E del 7/6/2000);
- aumenti della base imponibile a seguito di immobili acquistati nel corso del 2008 che, pur non essendo stati inseriti nella dichiarazione I.C.I. già presentata nel corrente anno e relativa alle variazioni intervenute nel corso del 2007, concorrono alla formazione della base imponibile su cui dovrà essere calcolata l'imposta dovuta per l'anno 2008 proporzionalmente ai mesi di possesso.

Si ricorda inoltre che:

- eventuali costi incrementativi su immobili di categoria catastale "D" interamente posseduti da imprese e sprovvisti di rendita catastale sostenuti nel 2008 e portati ad aumento del costo dei beni stessi concorrono a formare il valore imponibile ai fini I.C.I. per il 2009 (rilevando, ai fini del versamento dell'I.C.I. dovuta per il 2008, i soli costi incrementativi contabilizzati a tutto il 31 dicembre 2007);
- l'attribuzione di rendita nel corso del 2008 agli immobili di categoria catastale "D" interamente posseduti da imprese influenzerà l'imponibile su cui calcolare l'I.C.I. a partire dal 2009.

Per maggiore chiarezza si precisa che per i fabbricati in esame il criterio di rivalutazione dei costi contabilizzati si applica "... fino all'anno (compreso - n.d.a.) nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita". A tale fine occorre considerare 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. "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 2007 è stata attribuita ovvero proposta secondo i criteri suddetti la rendita catastale la stessa dovrà essere assunta ai fini del computo dell'imponibile I.C.I. per il 2008 (rendita catastale aumentata del 5% moltiplicata per 50). Al contrario, qualora la rendita venga proposta/notificata nel 2008, il valore su cui calcolare l'I.C.I. per il 2008 continua ad essere ottenuto mediante la rivalutazione dei costi contabilizzati a tutto il 31 dicembre 2007.

Ne consegue che, ove dalla "visura" degli atti catastali la "rendita proposta" risulti già annotata al 1° gennaio 2008, l'imponibile I.C.I. per il 2008 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 2008 risulti annotata una rendita attribuita dall'ufficio del Territorio, occorrerà verificare preliminarmente la data di attribuzione della medesima:

## STUDIO ANTONELLI

- se la rendita risulta attribuita antecedentemente al 31 dicembre 1999, il valore risultante dalla visura ha validità e dovrà essere utilizzato per il versamento del saldo 2007 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.

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, ancorchè, per effetto dei predetti eventi, la rendita stessa non possa più considerarsi aggiornata.

Si ricorda inoltre che, 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.

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

Sempre in materia di variazioni intervenute nella base imponibile, occorre evidenziare che L'agenzia del territorio con Circolare n.11/T del 26 ottobre 2005 è intervenuta sul tema della efficacia temporale delle variazioni di classamento catastale operate dall'Agenzia stessa d'ufficio ovvero su istanza di parte.

Al riguardo, è stato precisato che ove il riesame dell'accertamento catastale sia posto in essere nell'ambito dell'esercizio della potestà di autotutela, la nuova rendita, ossia la rendita rettificata, avrà efficacia retroattiva cioè a decorrere dalla data dell'originario classamento, indipendentemente dalla data di notifica della nuova rendita.

Detta efficacia retroattiva è limitata tuttavia ai soli casi di "autotutela". A tale proposito l'Avvocatura Generale dello Stato con Nota protocollo n. 67515 del 14 maggio 2005 ha precisato che in materia catastale l'autotutela va intesa come potestà di annullamento di un pregresso provvedimento, che essa può essere esercitata tanto d'ufficio che su istanza di parte, nel limite invalicabile dell'eventuale formazione di un giudicato sostanziale ed in particolare che nella *subiecta materia* l'esercizio dell'autotutela non può che mirare alla eliminazione di errori di inserimento dei dati, ovvero di applicazione delle regole tecniche d'estimo catastale in relazione ad un immutato contesto.

Nella sostanza, sulla base di tale orientamento interpretativo:

- rientra nel concetto di autotutela il riesame, effettuato d'ufficio o su segnalazione del contribuente, finalizzato ad eliminare incongruenze derivanti da semplici errori di inserimento dati oppure da erronee applicazioni delle regole tecniche d'estimo catastale; in tal caso l'eventuale rettifica dei dati catastali esplicherà effetto retroattivo (efficacia *ex tunc*);
- non rientra in tale concetto il riesame effettuato a seguito di apposita istanza del contribuente con cui lo stesso sottopone all'Amministrazione fatti, circostanze o elementi

## STUDIO ANTONELLI

nuovi, non presenti e, quindi, non valutabili, al momento dell'originario accertamento; in tale ipotesi l'eventuale rettifica dei dati catastali produce effetti solo a seguito della notifica della nuova rendita agli intestatari della partita catastale, ai sensi dell'art. 74 della Legge n. 342 del 21 novembre 2000 (efficacia ex nunc).

Si ricorda infine che l'art. 1, commi 336 della 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 che trovano applicazione 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. In tali ipotesi, i Comuni hanno facoltà di richiedere ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate l'aggiornamento dei dati mediante apposita denuncia catastale (cfr. Circolare n. 20/2005, par. 3.5. dello scrivente Studio).

In particolare, la Legge Finanziaria per il 2005 prevede che le rendite catastali notificate o attribuite ai sensi delle disposizioni *de qua* producono effetto fiscale a decorrere:

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

Per quanto riguarda i fabbricati non accatastati, l'art. 1, c. 173, della L. 27 dicembre 2006 n. 296 ha abrogato l'art. 5, c. 4, del D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504 il quale disponeva che "Per i fabbricati, diversi da quelli indicati nel comma 3, non iscritti in catasto, nonché per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita di fabbricati similari già iscritti."

Essendo quindi cessata la possibilità di indicare la rendita provvisoria, il possessore è tenuto a denunciare l'immobile in catasto e richiedere l'attribuzione di rendita o seguire la procedura denominata "Docfa" consistente nel classamento a cura del possessore stesso.

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

Qualora nel corso dell'anno 2008 sia mutata 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 nonché di precedente utilizzo), determinandosi una modificazione della situazione patrimoniale del contribuente, si dovrà operare come se nel corso dell'anno si fossero posseduti, per i rispettivi periodi, due immobili distinti.

Così, ad esempio, in caso di immobile sul quale erano in corso lavori di ristrutturazione ai sensi dell'art. 31, 1° comma, lett. c) e d), della Legge n. 457/1978, terminati il 30 settembre 2008, il pagamento del saldo I.C.I. dovrà avvenire considerando:

- dal 1° gennaio al 30 settembre 2008 il valore venale dell'area sui cui insiste il fabbricato;
- dal 1° ottobre al 31 dicembre 2008 il valore del fabbricato.

A tale riguardo, si evidenzia che il Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 153 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248 del

## STUDIO ANTONELLI

4 agosto 2006, ha precisato la portata che la locuzione “area fabbricabile” deve assumere ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, dell’imposta di registro, delle imposte sui redditi e dell’imposta comunale sugli immobili. 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 I.C.I. (valore venale per le aree edificabili, reddito dominicale moltiplicato per settantacinque per i terreni agricoli).

L’art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 dispone infatti che *“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 (a tale riguardo, vedasi la Circolare n. 23/2006 dello scrivente Studio, paragrafo 3.2.1.);
- 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.

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. Tale principio è stato recentemente confermato anche dalla pronuncia della Corte di Cassazione n. 16712 del 22 maggio 2007, depositata il 27 luglio 2007.

## STUDIO ANTONELLI

Alcune precisazioni devono essere effettuate con riferimento alle seguenti due fattispecie riguardanti:

- la nuova esenzione ICI introdotta a decorrere dall'anno 2008 per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale;
- i fabbricati rurali.

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

Come noto, 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 trovano nelle condizioni previste dalla norma di favore, di seguito illustrate, non sono 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 principale, 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:

- ⇒ 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.

#### 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.

## STUDIO ANTONELLI

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.

### 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.

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 Circolare n. 12/DF del 5 giugno 2008 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.

### 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. 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,

## STUDIO ANTONELLI

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.

### 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.

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;

## STUDIO ANTONELLI

- 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.

### 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.

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.

### 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.

## STUDIO ANTONELLI

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.

### 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 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.

## **4.4 Fabbricati rurali**

### **4.4.1 Requisiti di ruralità dei fabbricati**

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.

## STUDIO ANTONELLI

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 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.

Si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sul terreno cui è asservito, purché, ferme restando le sopramenzionate caratteristiche di ruralità il fabbricato ed il terreno risultino ubicati nella stesso comune o in comuni limitrofi.

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;

## STUDIO ANTONELLI

- 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 in conformità a quanto previsto dalla Legge n. 96 del 20 febbraio 2006;
- 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.

### **4.4.2 La questione dell'assoggettamento all'ICI dei fabbricati rurali**

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 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

## STUDIO ANTONELLI

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 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 re-inquadramento 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;
- 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

## STUDIO ANTONELLI

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 i 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 espresso le seguenti considerazioni:

- 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;
- per quanto attiene all'ICI dovuta per il 2008, si ritiene che sia possibile permettere al contribuente di corrispondere l'intero importo a saldo, in quanto la presenza di una dichiarazione ICI che considera esenti i fabbricati rurali, legittima il ricorso all'art. 10, comma 2 della legge n. 212/2000 che permette di non richiedere interessi e non irrogare sanzioni
- per quanto attiene al recupero dell'ICI sui fabbricati rurali, in presenza di un quadro giurisprudenziale ormai definito, il Comuni potrebbero attivarsi per effettuare i recuperi quantomeno per le annualità in decadenza al 31 dicembre 2008 e ciò perché l'assoluta certezza che i fabbricati rurali siano soggetti ad ICI, sia per la giurisprudenza che per il legislatore, la si avrà solo dopo l'approvazione della finanziaria per il 2009, giacché in tale occasione il legislatore potrà confermare, tacitamente o espressamente, quanto già deciso dai giudici di legittimità, oppure aggiungere un'ulteriore tassello prevedendo espressamente l'esenzione ICI per i fabbricati rurali.

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

## STUDIO ANTONELLI

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 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 dicembre 2008 al versamento dell'imposta ICI.

### **5. Modalità di versamento del saldo I.C.I..**

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'I.C.I. in forza della previsione generale di

## STUDIO ANTONELLI

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 di maggior rilievo in termini di modalità di pagamento, introdotta già dal 2007, 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, Ires, 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 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.

## STUDIO ANTONELLI

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 della sua superficie.

Nell'ipotesi di contitolarità di un diritto reale su un immobile (ad esempio comproprietà, cossufrutto 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.

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.

### **5.1 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'I.C.I., 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.

## STUDIO ANTONELLI

Per effetto di tali disposizioni:

- il versamento dell'I.C.I. 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'I.C.I. dovuta per il 2007 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.

### **5.2 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 I.C.I. 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.

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 I.C.I. 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. 29/2006, 34/2006 e 36/2006 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'I.C.I. 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:

# STUDIO ANTONELLI

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 I.C.I. 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 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;

## STUDIO ANTONELLI

- 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 “2008”);
- 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 I.C.I. abitazione principale”;
- 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. L’art. 1, c. 167, della L. 296 del 27 dicembre 2006 prevede che gli enti locali dovranno disciplinare con proprio regolamento le modalità di compensazione di crediti e debiti tributari di spettanza dei Comuni stessi.

Si segnala che con Provvedimento del 23 ottobre 2007 l’Agenzia delle Entrate ha approvato un nuovo modello F24, che risulta variato sia nel frontespizio che nel testo delle avvertenze rispetto a quello previgente. In particolare, è stato inserito nella sezione “Contribuente” un campo dove è possibile indicare il codice fiscale dell’erede, genitore, tutore o curatore fallimentare e il relativo codice identificativo.

### **5.3 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’I.C.I., può essere utilizzato:

- esclusivamente per il versamento dell’I.C.I. dovuta ai Comuni;
- qualora il contribuente effettui il solo versamento dell’I.C.I., 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.

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

I pagamenti dell’I.C.I. mediante conto corrente postale devono essere effettuati utilizzando il modello approvato con il Decreto del Ministero dell’economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell’Interno, in data 10 dicembre 2001 (pubblicato sul S.O. n. 272 alla Gazzetta Ufficiale n. 293 del 18 dicembre 2001).

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:

- 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 (concessionario 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.

## STUDIO ANTONELLI

- 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).

### 6. 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).

## STUDIO ANTONELLI

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. gg. 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 di qua, fissandolo nel giorno in cui le somme sono divenute esigibili.

### **6.1 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 1/8, e dunque al 3,75 per cento, se la regolarizzazione avviene entro 30 giorni dalla data di scadenza del termine previsto per il versamento;
- ad 1/5, e dunque al 6 per cento, se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Al riguardo si evidenzia che il D.L. n. 185/2008 il quale ha approvato il cd. pacchetto anticrisi (vedi Circolare n. 30/2008 dello scrivente Studio) è intervenuto tra l'altro sulla entità della sanzione ridotta dovuta ai sensi dell'art. 13 del citato D.Lgs. n. 472/1997. A seguito dell'intervento normativo de qua, dunque le sanzioni minime vengono ridotte:

- ad 1/12, se la regolarizzazione si perfeziona entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa;
- ad 1/10, 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.

Tenuto conto del principio di legalità di cui all'art. 3, comma 3, del D. Lgs. n. 472/1997 la nuova misura di riduzione delle sanzioni dovrebbe applicarsi ai ravvedimenti operosi effettuati a decorrere dal 29 novembre 2008, anche in relazione a violazioni commesse anteriormente. Ne consegue che in ipotesi di omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'ICI, sanzionato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 con applicazione della sanzione amministrativa del 30 per cento, il ravvedimento operoso comporta l'applicazione delle seguenti sanzioni così ridotte:

## STUDIO ANTONELLI

- ad 1/12, ossia 2,5%, se la regolarizzazione si perfeziona entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa (in caso, ad esempio, di omesso o insufficiente versamento del saldo I.C.I. per il 2008, il versamento dovrà avvenire entro il 16 gennaio 2009);
- ad 1/10, ossia 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 (dunque, nel caso di omesso versamento del saldo I.C.I. per il 2008, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa allo stesso anno 2008, da presentare nel 2009).

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 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.

### **6.2 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.

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.

### **7. Rimborsi.**

L'art. 1, c. 167, della L. 296 del 27 dicembre 2006 prevede che gli enti locali dovranno disciplinare con proprio regolamento le modalità di compensazione di crediti e debiti tributari di spettanza dei Comuni stessi.

Salvo ove diversamente deliberato dal Comune, la maggiore I.C.I. indebitamente versata non potrà essere compensata con le somme da versare nel 2008 ma potrà essere recuperata soltanto proponendo apposita istanza di rimborso al Comune al quale è stata versata l'imposta, entro il termine di cinque anni dal giorno del pagamento o da quello in cui è stato definitivamente accertato

## STUDIO ANTONELLI

il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Al riguardo si evidenzia che il suddetto termine è stato elevato a cinque anni in seguito all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 164, della L. 296 del 2006 (Finanziaria per il 2007).

Si segnala inoltre 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. 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).

### **8. 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 /IRES).

Diversamente, si rileva che, in base al previgente art. 11-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 (introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 505), fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/2007 l'ICI era considerata una imposta deducibile dalla base imponibile IRAP, trovando collocazione, tra l'altro, nella voce "B14" del Conto Economico. Con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007 trova invece applicazione una nuova regola che prevede espressamente l'ineducibilità dell'ICI dalla base imponibile IRAP (così nuovo art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997).

### **9. 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