

RISOLUZIONE N. 1/DPF



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**
DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE FISCALI

UFFICIO FEDERALISMO FISCALE

Roma, 31 gennaio 2008

Prot. 2015/2008/DPF/UFF

OGGETTO: Imposta comunale sugli immobili (ICI). Articolo 1, commi 5 e 7 della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Ulteriore detrazione per abitazione principale. Quesiti.

Con i quesiti in oggetto si chiedono chiarimenti in merito all'applicazione, in materia di imposta comunale sugli immobili (ICI), dell'ulteriore detrazione per l'abitazione principale prevista dal comma 2-bis dell'art. 8 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, introdotto dall'art. 1, comma 5, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Detta disposizione stabilisce che *“dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si detrae un ulteriore importo pari all'1,33 per mille della base imponibile di cui all'articolo 5. L'ulteriore detrazione, comunque non superiore a 200 euro, viene fruita fino a concorrenza del suo ammontare ed è rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae la destinazione di abitazione principale. Se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica”*.

In particolare, si vuole conoscere, preliminarmente, se la suddetta detrazione va ad aggiungersi alla sola detrazione, pari a euro 103,29, stabilita dall'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992 - il quale prevede che *“dalla imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, lire 200.000 rapportate al periodo*

dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione...” – o anche alle maggiori detrazioni deliberate dai comuni in luogo o in aggiunta a quella base di euro 103,29.

Si deve a questo proposito rammentare che i comuni, nell'esercizio della loro potestà regolamentare, possono stabilire detrazioni per l'abitazione principale di maggior entità, elevando, di conseguenza, l'importo della detrazione di euro 103,29.

Lo stesso art. 8, comma 3, del D. Lgs. n. 504 del 1992, consente di elevare l'importo della detrazione fino ad euro 258,23, oppure ridurre fino al 50% l'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Inoltre, l'art. 58, comma 3, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, prevede che, *“limitatamente all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, la detrazione di cui all'articolo 8, comma 3”* può essere stabilita in misura superiore a euro 258,23 e fino a concorrenza dell'imposta dovuta. In quest'ultimo caso, però, il comune che ha adottato detta deliberazione non può stabilire un'aliquota superiore a quella ordinaria per le unità immobiliari tenute a disposizione del contribuente.

Pertanto, sia nel caso in cui il comune abbia deliberato una detrazione di maggiore importo e sia nell'ipotesi in cui l'ente abbia deliberato una detrazione che va ad aggiungersi alla detrazione di base prevista dall'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992, la detrazione per abitazione principale da prendere in considerazione è quella che il comune riconosce di fatto al contribuente.

Nella prima ipotesi, infatti, la detrazione di euro 103,29 stabilita dalla legge viene assorbita da quella deliberata dal comune, mentre nel secondo caso quella deliberata va ad aggiungersi alla detrazione base prevista dall'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992 ed in tal modo la sostituisce completamente, costituendo, quindi, l'unica detrazione da utilizzare per il calcolo dell'imposta dovuta.

In ultima analisi ed a mero titolo esemplificativo, sia che il comune abbia deliberato una detrazione per abitazione principale elevando l'importo di quella di base ad euro 160 e sia che abbia deliberato una detrazione di euro 56,71 in aggiunta a quella di base di euro 103,29, la detrazione per abitazione principale di cui il contribuente può fruire è in entrambi i casi pari a euro 160.

Conseguentemente, l'ulteriore detrazione di cui al comma 2-*bis* dell'art. 8 in esame, va a sommarsi, a seconda che il comune abbia o meno esercitato la propria potestà regolamentare, o a quella risultante dall'applicazione della detrazione prevista

dal comma 2 del D. Lgs. n. 504 del 1992 o a quella che l'ente locale riconosce come detrazione per abitazione principale.

Non bisogna, infatti, prescindere dalla circostanza che la nuova ulteriore detrazione è assoggettata ad un regime del tutto autonomo, come si evince anche dal contenuto del successivo comma 2-ter, che esclude dal beneficio in parola le abitazioni classificate nelle categorie catastali A1, A8 ed A9. Il regime speciale di quest'agevolazione è rinvenibile anche dal fatto che la perdita di gettito che ne consegue è direttamente rimborsata dallo Stato con le modalità previste dall'art. 1, commi 7 e 287, della legge n. 244 del 2007.

Pertanto, dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale si deve sottrarre prima l'importo della detrazione che il comune ha riconosciuto complessivamente al contribuente per quella tipologia di immobile e, solo se si verificano le condizioni stabilite per l'applicazione dell'ulteriore detrazione statale, si deve sottrarre l'importo aggiuntivo pari all'1,33 per mille della base imponibile dell'unità immobiliare in esame, comunque entro il limite dei 200 euro.

Ai fini di una trattazione completa della disciplina innovativa introdotta dal comma 2-bis, è opportuno evidenziare che, in base a quanto disposto dal comma 4 dell'art. 8, del D. Lgs. n. 504 del 1992, l'ambito operativo dell'ulteriore detrazione in esame si estende, *ope legis*, anche alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché agli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari e dagli enti di edilizia residenziale pubblica aventi le stesse finalità, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616.

E' necessario, inoltre, ricordare che la lett. b), comma 6, dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, ha inserito il comma 3-bis nell'art. 6, del D. Lgs. n. 504 del 1992, per effetto del quale *"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"*. Quest'ultima norma, peraltro, contiene una diversa regolamentazione in ordine alle modalità di

applicazione della detrazione in questione, giacchè questa si applica in proporzione alla quota di possesso e non a quella per la quale si verifica la destinazione ad abitazione principale, come, invece, prevedono i commi 2 e 2-bis dell'art. 8 del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Occorre, altresì, precisare che nella determinazione della base imponibile dell'abitazione principale, sulla quale calcolare l'ulteriore detrazione a carico del bilancio statale, deve essere incluso anche il valore delle sue eventuali pertinenze, ancorché distintamente iscritte in catasto, in quanto, per loro stessa natura, come dispone l'art. 817 del Codice Civile, queste sono assoggettate allo stesso trattamento dell'abitazione principale. Si ricorda, inoltre, che tale principio è stato espressamente chiarito dall'art. 30, comma 12, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, che ha stabilito che fino all'anno di imposta 2000 compreso, l'aliquota ridotta deliberata dai comuni per gli immobili adibiti ad abitazione principale *“si applica soltanto agli immobili adibiti ad abitazione principale, con esclusione di quelli qualificabili come pertinenze, ai sensi dell'articolo 817 del codice civile”*.

In merito, poi, al computo della detrazione per le pertinenze, si richiama quanto illustrato nella circolare n. 23/E dell'11 febbraio 2000, nella parte in cui precisa che *“l'ammontare della detrazione se non trova totale capienza nell'imposta dovuta per l'abitazione principale deve essere computato, per la parte residua, sull'imposta dovuta per le pertinenze”*.

E' opportuno chiarire che le pertinenze da tenere in considerazione sono quelle che il regolamento comunale considera come tali ai fini ICI, poiché, come anche affermato dal Consiglio di Stato, nel parere n. 1279/98 del 24 novembre 1998, 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. Occorre, difatti, rilevare che l'art. 818 del Codice Civile nello stabilire che *“gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto”*, lascia spazio ad una specifica deroga al criterio generale fissato dal precedente art. 817 ad opera di una norma positiva.

Si chiede, inoltre, di conoscere se l'ulteriore detrazione statale stabilita dal comma 2-bis dell'art. 8 del D. Lgs. n. 504 del 1992, possa essere applicata anche alle abitazioni che il comune può assimilare alle quelle principali, in base:

- all'art. 3, comma 56, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che permette di assimilare all'abitazione principale l'unità immobiliare posseduta, a titolo di proprietà o di usufrutto, da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata;
- all'art. 59, comma 1, lettera e), del D. Lgs. n. 446 del 1997, che attribuisce agli enti locali la possibilità di assimilare all'abitazione principale dell'immobile quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela.

Al riguardo, si precisa che la *ratio* dell'intervento legislativo in esame non consente di ricomprendere tra "*l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo*", anche le suddette tipologie di abitazioni che sono assimilate dal comune a quelle principali.

L'intento perseguito dal legislatore, infatti, è quello di ridurre la pressione fiscale relativa all'ICI gravante sul soggetto passivo titolare di abitazione principale da lui stesso "*adibita*" a tale funzione specifica, mentre l'assimilazione rappresenta un processo posto in essere dal comune nell'ambito della propria politica tariffaria, che risulta del tutto ininfluyente ai fini dell'applicazione della norma in esame. Pertanto, rientrano nell'ambito dell'applicazione dell'ulteriore detrazione solo quelle unità immobiliari per le quali il legislatore ha espressamente esteso la disciplina dell'abitazione principale, vale a dire quelle contemplate dall'art. 8, comma 4, e dall'art. 6, comma 3-*bis*, del D. Lgs. n. 504 del 1992.

Occorre evidenziare che, in ogni caso, l'ulteriore detrazione del comma 2-*bis* non può comunque essere superiore a 200 euro, fermo restando che l'importo totale delle detrazioni può essere usufruito fino a concorrenza dell'imposta dovuta per l'abitazione principale.

È stato, inoltre, formulato un ulteriore quesito relativo alle modalità di calcolo e di versamento dell'imposta, con il quale si chiede se l'ulteriore detrazione potrà essere già computata in sede di versamento dell'acconto dell'imposta dovuta per l'anno 2008, e, quindi, entro il 16 giugno, ovvero esclusivamente in occasione del pagamento del saldo, vale a dire dal 1° al 16 dicembre dell'anno 2008.

Il problema nasce dal fatto che l'art. 10, comma 2, del D. Lgs. n. 504 del 1992, dispone che i soggetti passivi devono effettuare "*il versamento dell'imposta complessivamente dovuta al comune per l'anno in corso in due rate delle quali la*

prima, entro il 16 giugno, pari al 50 per cento dell'imposta dovuta calcolata sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente. La seconda rata deve essere versata dal 1° al 16 dicembre, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata.”

L'applicazione puntuale di questa disposizione non consentirebbe, invero, ai contribuenti di usufruire dell'ulteriore detrazione in fase di versamento dell'acconto, ma solo in sede del saldo.

Ciò potrebbe, però, determinare una situazione di irragionevolezza, poiché al contribuente verrebbe imposto l'onere di anticipare degli importi che potrebbero risultare addirittura superiori a quelli dovuti per l'annualità di riferimento, con conseguente riconoscimento del diritto al rimborso.

Pertanto, attesa anche la finalità perseguita dal legislatore di alleggerire, a decorrere dal 2008, l'imposta dovuta per l'abitazione principale, la lettura sistematica delle norme sopravvenute - che assumono carattere innovativo rispetto a quanto previsto dalla normativa vigente in materia di determinazione dell'acconto e del saldo ICI - porta a concludere che l'ulteriore detrazione si rende applicabile già in sede di versamento dell'acconto ICI.

Queste considerazioni sono confermate dal disposto del comma 7, dell'art. 1, della legge n. 244 del 2007, il quale prevede una stretta correlazione temporale tra le date fissate per il versamento dell'ICI e quelle per il trasferimento ai comuni, indipendentemente dalle modalità concrete di determinazione del predetto trasferimento compensativo, che risulta comunque ancorato alle aliquote ed alle detrazioni vigenti alla data del 30 settembre 2007, come stabilito dal comma 287 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007.

Il trasferimento compensativo di cui al citato comma 7 è, infatti, erogato *“per una quota pari al 50 per cento dell'ammontare riconosciuto in via previsionale a ciascun comune entro e non oltre il 16 giugno e per il restante 50 per cento entro e non oltre il 16 dicembre dell'anno di applicazione del beneficio”*. Ciò sta a significare che il trasferimento deve essere supportato da una perdita di gettito che si verifica proprio a seguito dell'utilizzazione, da parte dei contribuenti, dell'ulteriore detrazione. Non a caso il legislatore si è preoccupato di prevedere che i comuni incassino proprio in prossimità delle previste scadenze il mancato gettito che l'applicazione dell'ulteriore detrazione comporta.

È doveroso sottolineare che, in ordine al procedimento da seguire per la determinazione dell'ICI in acconto da parte del contribuente, fatta eccezione per le modalità di calcolo dell'ulteriore detrazione, restano ferme le disposizioni recate dal comma 2 dell'art. 10 del D. Lgs. n. 504 del 1992, che impongono al contribuente di tener conto dell'aliquota e delle detrazioni in vigore nell'anno precedente.

Non appare superfluo ricordare che il citato art. 10 fa in ogni caso salva *“la facoltà del contribuente di provvedere al versamento dell'imposta complessivamente dovuta in unica soluzione annuale, da corrispondere entro il 16 giugno”*, applicando ovviamente in questo caso l'aliquota e le detrazioni stabilite per l'anno di riferimento e non quelle dell'anno precedente, come precisato nella circolare n. 3/FL del 7 marzo 2001.

IL CAPO DEL DIPARTIMENTO
Fabrizio Carotti