

**REPUBBLICA ITALIANA**

**LA**

**CORTE DEI CONTI**

**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO**

Nell'adunanza del 9 settembre 2009, composta da:

Bruno PROTA	Presidente
Diana CALACIURA	Consigliere
Aldo CARLESCHI	Consigliere
Giovanni ZOTTA	Consigliere
Luca FAZIO	Referendario relatore
Francesco ALBO	Referendario
Daniela MORGANTE	Referendario

VISTO l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d.

12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione regionale di controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

VISTO il decreto del Presidente della Corte dei conti 21 dicembre 2000, che ha disposto l'insediamento delle Sezioni regionali di controllo dal 1° gennaio 2001;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131 recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3", ed, in particolare, l'art. 7, comma 8°;

VISTI gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva approvati dalla Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004, come modificati e integrati dalla delibera n. 9/SEZAUT/2009/INPR del 3 luglio 2009;

VISTA la richiesta di parere inoltrata dal Sindaco del Comune di Vicenza (VI) prot. n. 41140 del 29.7.2009, pervenuta in data 7.8.2009 al prot. n. 6944;

VISTA l'ordinanza del Presidente di questa Sezione di controllo n. 52/2009 del 9 settembre 2009 per la convocazione dell'adunanza odierna;

UDITA la relazione del magistrato relatore Ref. Luca FAZIO

#### FATTO

La richiesta di parere a riferimento proveniente dal Sindaco di Vicenza viene formulata in tema di esenzione dal pagamento dell'ICI per le unità immobiliari adibite ad abitazioni principali.

In particolare, nel quesito si evidenzia che:

- l'art. 1 del DL 27 maggio 2008, n. 93, convertito con modifiche in legge 126/2008, disponeva l'esenzione dal pagamento dell'ICI

- per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale, nonché quelle ad esse assimilate con regolamento o delibera comunale;
- la risoluzione del MEF n. 12/DF del 5 giugno 2008, precisava che l'esenzione si estende a tutti i casi di assimilazione previsti dal regolamento comunale vigente alla data di entrata in vigore del suddetto decreto (29 maggio 2008);
  - il regolamento ICI del Comune di Vicenza, vigente alla data di entrata in vigore, prevedeva l'assimilazione all'abitazione principale delle unità immobiliari concesse in locazione con contratto di tipo concordatario ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge 431/1998;
  - in data 4 marzo 2009, tuttavia il MEF adottava una nuova risoluzione (n. 1/DF) con la quale contrariamente a quanto disposto con la precedente risoluzione, specificava che le ipotesi di assimilazione all'abitazione principale sono riconducibili solo a quelle previste dalla legge;
  - con la stessa risoluzione il MEF precisava che *"i comuni devono provvedere al recupero del tributo nei confronti dei contribuenti che non hanno effettuato il versamento dell'ICI relativa all'anno 2008 ritenendo, sulla base delle indicazioni precedentemente fornite, di rientrare nelle condizioni di esenzione, fermo restando che non possono comunque essere richiesti sanzioni ed interessi, a norma dell'art. 10, comma 2, della legge 212/2000"*;
  - alla luce degli ultimi chiarimenti ministeriali, gli immobili concessi

in locazione con contratto di tipo agevolato non possono godere dell'esenzione ICI e, pertanto, è stato modificato il regolamento comunale ICI abrogando la disposizione che prevedeva l'assimilazione ed introducendo l'aliquota agevolata dello 0,01 per mille per tale fattispecie impositiva a condizione che il locatario vi abbia trasferito la residenza. Dall'anno in corso sarà pertanto applicata l'aliquota ridotta nei casi suddetti.

In conclusione, posto che per l'anno d'imposta 2008 la maggior parte dei possessori di immobili locati ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge 431/1998, ritenendo di rientrare tra le ipotesi di assimilazione e perciò di esenzione, non ha versato l'imposta, il Comune chiede se sia legittimato a procedere al recupero dell'imposta relativa al 2008, pur in presenza di una disposizione regolamentare per il 2008 che assimila alle abitazioni principali le unità immobiliari locate ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge n. 431/1998 e di una norma di legge (art. 1 DL 93/2008) che prevede l'esenzione di tutte le fattispecie assimilate dal Comune con regolamento.

#### DIRITTO

In via preliminare si ritiene che ricorrano i presupposti di legittimazione attiva con riguardo sia all'ente interessato a ricevere il parere (il Comune) che all'organo che formalmente lo ha richiesto (il Sindaco).

Occorre, altresì, sottoporre al vaglio preliminare anche la ricorrenza del presupposto oggettivo, ovvero l'inerenza della questione al concetto di contabilità pubblica (anche alla luce della delibera 5/AUT/2006 del 10 marzo 2006).

In base alla norma istitutiva della legge 131/2003, la funzione consultiva è limitata alla materia della contabilità pubblica. Qualsiasi attività amministrativa può avere riflessi finanziari e, quindi, ove non si adottasse una nozione tecnica del concetto di contabilità pubblica, si incorrerebbe in una dilatazione dell'ambito oggettivo della funzione consultiva rendendo la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti organo di consulenza generale dell'amministrazione pubblica.

Conformemente alle opzioni ermeneutiche generalmente adottate dalla Sezione delle Autonomie e dalle altre Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, va, pertanto, ristretto l'ambito oggettivo alla normativa e ai relativi atti applicativi che disciplinano, in generale, l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, compresi, in particolare, la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli.

Nel caso di specie la questione attiene all'interpretazione della normativa nazionale che ha stabilito l'esenzione dal pagamento dell'ICI delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale ed assimilate e, quindi, l'acquisizione delle entrate da parte dell'ente locale.

Nel merito, si evidenzia che l'art. 1, commi 2 e 3, del DL 27 maggio 2008, n. 93, convertito nella legge 24 luglio 2008 n. 126, nel definire l'estensione del regime di esenzione dall'ICI previsto per le abitazioni principali, ha stabilito che *"per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende quella considerata tale ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, nonché quelle ad esse assimilate dal comune con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9 per le quali continua ad applicarsi la detrazione prevista dall'art. 8, commi 2 e 3, del citato decreto n. 504 del 1992"* (comma 2).

Inoltre, *"l'esenzione si applica altresì nei casi previsti dall'art. 6, comma 3-bis, e dall'art. 8, comma 4, del D.Lgs. n. 504 del 1992, e successive modificazioni; sono conseguentemente abrogati il comma 4 dell'art. 6 ed i commi 2-bis e 2-ter dell'art. 8 del citato decreto n. 504 del 1992"* (comma 3).

Pertanto, il dettato normativo del DL 93/2008, nella qualificazione di abitazione principale oggetto di esenzione (tranne se appartenente ad una delle categorie catastali stabilite dall'art. 1, comma 2, del DL 93/2008 – A1, A8 e A9), pone riferimento alle seguenti fattispecie:

- unità immobiliari possedute dal contribuente a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale e nelle quali il contribuente ed i suoi familiari hanno dimora abituale che, salvo prova contraria, si identifica con quella di residenza anagrafica (art. 8, comma 2 del

D.Lgs 504/1992 richiamato dall'art. 1, comma 2, del DL 93/2008);

- unità immobiliari assimilate dal comune ad abitazione principale con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del DL 93/2008, ovverosia alla data del 29 maggio 2008 (artt. 52 e 59 del D.Lgs. 446/1997 richiamati dall'art. 1, comma 2, del D.L. 93/2008);
- unità immobiliari adibite a casa coniugale possedute dal contribuente a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale e della quale il contribuente non risulta assegnatario a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, purchè lo stesso 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 (art. 6, comma 3-bis, del Dlgs 504/1992 richiamato dall'art. 1, comma 3, del DL 93/2008);
- unità immobiliari, appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, e alloggi regolarmente assegnati dagli IACP (art. 8, comma 4, del D.Lgs. 504/1992 richiamato dall'art. 1, comma 3, del DL 93/2008).

A tali fattispecie direttamente prese in considerazione dalla norma non potrebbe essere aggiunta quella contemplata dall'art. 1, comma 4-quater, del D.L. 16/1993 conv. in legge dalla l. 75/1993 secondo il quale

*“ai fini dell'applicazione (...) dell'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, per i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, si considera direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata”.*

Difatti, le norme di esenzione in materia tributaria, come affermato da giurisprudenza costante della Corte di Cassazione, sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 12 delle preleggi, in quanto hanno natura derogatoria e speciale, per cui sarebbe preclusa, nel caso specifico, l'estensione del regime di esenzione stabilito per le fattispecie individuate dall'art. 1 del DL 93/2008, a meno che il Comune non abbia fatto esercizio del potere regolamentare ed abbia espressamente previsto l'assimilazione.

Per quanto concerne le ipotesi di assimilazione “comunale” oggetto di esenzione, il decreto legge, secondo quanto espresso nella risoluzione n. 1/DF del 4 marzo 2009 (sostanzialmente correttiva della risoluzione 12/DF dell'anno precedente), non avrebbe posto riferimento a qualsiasi ipotesi di assimilazione operata dall'ente locale, ma solo a quelle già individuate dal legislatore nazionale

L'esenzione, quindi, opererebbe solo relativamente alle seguenti ipotesi di assimilazione, oltre quella già esaminata riguardante il cittadino italiano residente all'estero:

- art. 3, comma 56, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662 secondo la quale *“i comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata”;*
- art. 59, comma 1, lett. e), del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 secondo la quale *“i Comuni possono considerare abitazioni*

*principali, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta od anche della detrazione per queste previste, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela".*

Rimarrebbero, quindi, escluse dal regime di esenzione ipotesi di assimilazione ulteriori, eventualmente operate dai Comuni ai sensi dell'art. 52, comma 1, del DLgs. 446/1997 (*"Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti"*).

Secondo quanto sostenuto dal Ministero, le assimilazioni ad abitazione principale oggetto di esenzione in base a delibere rese esecutive prima dell'entrata in vigore del DL 93/2008 dovevano essere espresse, non rilevando ai fini dell'esenzione il fatto che l'assimilazione abbia operato solo ai fini della detrazione di imposta di cui all'art. 8, comma 2, del D.Lgs 504/1992 o anche dell'aliquota agevolata (art. 6, commi 1 e 2, del DLgs 504/1992 e art. 4, comma 1, del DL 437/1996 conv. in legge 556/1996).

Per tali motivi, il Ministero dell'economia e delle finanze invitava a recuperare le somme non versate dai contribuenti a partire dal 2008 a titolo di imposta per le fattispecie ulteriori di assimilazione rispetto a quelle tipizzate dal legislatore, escludendo la possibilità di richiedere sanzioni ed interessi nel rispetto del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede sancito dall'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000).

La possibilità per i Comuni di prevedere un'aliquota ICI ridotta (non inferiore al 4 per mille) per gli immobili *"locati con contratto registrato ad un soggetto che la utilizzi come abitazione principale"* era già

riconosciuta, come per gli immobili adibiti ad abitazione principale dal soggetto passivo, dall'art. 4, comma 1, del DL 437/1996 (possibilità tenuta ferma dall'art. 6, comma 4, del DLgs 504/1992).

In tale caso il legislatore non aveva considerato tale agevolazione come un'ipotesi di assimilazione ad abitazione principale.

Pur accostando nello stesso dettato normativo il trattamento fiscale dell'abitazione principale del soggetto passivo a quello del conduttore, non ad una vera e propria assimilazione intendeva riferirsi, ma alla possibilità di un regime fiscale agevolato (peraltro non necessariamente identico ma eventualmente differenziato) dettato da una diversa *ratio*: da una parte il trattamento di favore verso il possessore che ha adibito ad abitazione principale l'immobile, dall'altra il calmieramento del mercato degli affitti attraverso una diminuzione del carico fiscale del locatore.

Quindi, l'assimilazione ad abitazione principale per l'immobile locato non è sicuramente mai stata operata dal legislatore statale, semmai quest'ultimo aveva sancito che le aliquote agevolate eventualmente stabilite dai comuni non potessero scendere al di sotto del 4 per mille, eccetto che nel caso delle locazioni a canone convenzionato di cui all'art. 2, comma 4, della legge 431/1998.

Difatti a termine di tale norma *"per favorire la realizzazione degli accordi di cui al comma 3, i comuni possono deliberare, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio, aliquote dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) più favorevoli per i proprietari che concedono in locazione a titolo di abitazione principale immobili alle condizioni definite dagli accordi stessi. I comuni che adottano tali delibere possono derogare al limite minimo stabilito, ai fini della determinazione delle aliquote, dalla normativa vigente al momento in cui le delibere stesse sono assunte"*.

Nel caso di specie, quindi, la norma sembra stabilire un trattamento più favorevole (deroga al limite minimo) rispetto a quello riservato all'abitazione principale del soggetto passivo.

Tornando al dettato normativo di cui al DL 93/2008 la disposizione di cui all'art. 1, comma 2, specifica che *"per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende quella considerata tale ai sensi del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, nonché quelle ad esse assimilate dal comune con regolamento o delibera comunale vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto (...)".*

E' pur vero che il dettato normativo non opera una distinzione tra assimilazioni (che si potrebbero definire) di recepimento di norme statali e assimilazioni autonome, in quanto l'unico requisito richiesto è quello della vigenza dell'atto regolamentare di assimilazione all'entrata in vigore del decreto legge.

Purtuttavia, il concetto di assimilazione, anche in omaggio al criterio ermeneutico di stretta interpretazione che va adottato in tema di esenzione dall'obbligazione tributaria, non può che trovare il suo riferimento alla legislazione statale che lo aveva previsto (ovvero art. 3, comma 56, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 59, comma 1, lett. e), del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e art. 1, comma 4-quater, del D.L. 16/1993 conv. in legge dalla l. 75/1993).

Pertanto, l'ipotesi di "assimilazione" evidenziata dal Comune di Vicenza riguardante i possessori d'immobili locati ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge 431/1998 (locazioni a canone convenzionato), non rientra nella casistica oggetto di esenzione (in tal senso vedasi anche la del. n. 8/SEZAUT/2009/QMIG della Sezione delle autonomie del 4 giugno 2009) ed il Comune dovrà procedere al relativo recupero dell'imposta per l'anno 2008.

la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per il Veneto rende  
il proprio parere nei termini suindicati.

Così deliberato in Venezia, nell'adunanza del 9 settembre 2009.

L'estensore  
f.to Dott. Luca FAZIO

Il Presidente  
f.to Dott. Bruno PROTA

Depositato in Segreteria il 11/09/2009

Il Direttore Amministrativo  
f.to D.ssa Raffaella  
BRANDOLESE