

Claudio Santoli

Funzionario responsabile Ufficio Tributi Comune di Como

Esenzione ICI per i residenti all'estero

La recente normativa che ha introdotto l'esenzione ICI per l'abitazione principale pone ancora molti problemi interpretativi per particolari situazioni, nonostante le risoluzioni ministeriali esistenti e i numerosi contributi degli esperti in materia. Non molto nota, ma controversa, è la questione delle abitazioni possedute dai cittadini italiani residenti all'estero.

■ L'esenzione ICI per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale è stata introdotta con D.L. 93 del 27 maggio 2008, successivamente convertito con modificazioni dalla legge 126 del 24 luglio 2008. Come primo effetto, tale nuova disposizione ha sicuramente incentivato alcuni comportamenti elusivi posti in essere dai contribuenti, quali per esempio residenze fittizie soprattutto nei comuni turistici nei quali sono presenti numerose seconde case utilizzate per le vacanze.

Ma i problemi più rilevanti e complessi, conseguenti alle nuove disposizioni sull'esenzione ICI per l'abitazione principale, sono di natura interpretativa e, quindi, strettamente giuridici.

Tra questi si ricordano i principali, ovvero quelli relativi al trattamento fiscale delle pertinenze, degli immobili assimilati all'abitazione principale, dell'ex casa coniugale (in caso di separazione o di divorzio) e, in generale, del coordinamento della normativa nazionale sopravvenuta con quella previgente e di natura regolamentare dei comuni italiani.

Non molto nota, ma ugualmente controversa,

è anche la questione delle abitazioni possedute dai cittadini italiani residenti all'estero.

Abitazioni di italiani residenti all'estero

L'art. 1, comma 4-*bis*, del D.L. 16 del 23 gennaio 1993, convertito con modificazioni dalla legge 75 del 24 marzo 1993, stabilì, già dall'anno d'imposta 1993, ossia dal primo anno di applicazione dell'ICI, che «.... 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».

La *ratio* di tale disposizione era quella di estendere i benefici ICI previsti per le abitazioni principali (aliquota ridotta eventualmente deliberata dal comune e detrazione di 103,29 euro) anche alle case di cittadini italiani che un tempo vi abitavano ma che successivamente sono dovuti emigrare all'estero, spesso per motivi di lavoro.

In sostanza tali abitazioni fin dal 1993, anno di prima applicazione dell'ICI, hanno sempre beneficiato dello stesso trattamento previsto per le abitazioni principali dei residenti, a condizione che non venisserolocate e che restassero, quindi, a disposizione del cittadino italiano emigrato all'estero. Nonostante l'assenza di precisazioni da parte della citata norma, si ritiene che tale agevolazione possa da sempre essere applicata a una sola abitazione che, generalmente, è quella ubicata nell'ultimo comune di residenza, presso il quale l'interessato risulta iscritto all'anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE).

La recente disposizione, che ha introdotto l'esenzione ICI per l'abitazione principale,

non contiene alcun riferimento alle abitazioni dei cittadini italiani non residenti in Italia. Si è posto, quindi, il problema se la nuova esenzione possa essere applicabile anche a queste situazioni.

Opinione del Ministero

La risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze n. 12/DPF del 5 giugno 2008 **[→CI08-1332]** ha escluso in modo categorico che a tali immobili possa applicarsi il beneficio in questione.

Nella risoluzione si evidenzia come le norme sulle esenzioni abbiano natura speciale e derogatoria della norma generale e perciò – in base alle disposizioni dell'art. 12 delle preleggi – siano di stretta interpretazione e non possano essere applicate al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate. Ciò in considerazione del noto principio, da sempre ribadito dalla Corte di Cassazione (per esempio, sent. n. 10646 del 20 maggio 2005), secondo cui le leggi che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi sono soggette al divieto «non solo di applicazione analogica ma anche d'interpretazione estensiva, posto in riferimento alla legge speciale dall'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile» e, quindi, non sono applicabili oltre i casi e i tempi in esse espressamente considerati.

Opinione della dottrina

La conclusione ministeriale non pare del tutto convincente alla luce della sostanziale equiparazione, introdotta con il D.L. 16/1993, tra le abitazioni principali dei residenti in Italia e le abitazioni dei non residenti, purché non locate.

Non si comprende per quale ragione i residenti all'estero, che per gli anni dal 1993 al 2007 hanno potuto beneficiare delle medesime agevolazioni ICI previste per l'abitazione principale, dal 2008 non possano beneficiare dell'esenzione prevista per la prima casa. Il D.L. 16/1993 non è stato abrogato e, quindi, quale norma speciale ancora in vigore, riferita espressamente ai cittadini non residenti in Italia, dovrebbe essere adeguatamente interpretata coordinandola con il recente D.L. 93/2008, anch'esso norma speciale, che ha introdotto l'esenzione ICI per l'abitazione principale.

In sostanza l'esenzione ICI introdotta nel 2008 dovrebbe applicarsi a tutte le fattispecie riconducibili alla definizione normativa dell'abitazione principale; quindi non solo all'abitazione ove il contribuente risiede o dimora (in base alla definizione di cui all'art. 8, comma 2, del D.Lgs. 504/92), ma anche all'unità immobile che per legge (D.L. 16/1993) deve essere considerata *direttamente adibita ad abitazione principale*, come quelle non locate possedute dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato. Del resto anche per le pertinenze manca nella legge un riferimento espresso che consenta l'applicazione dell'esenzione ICI; ciò nonostante non vi sono dubbi circa l'estensione del beneficio alle pertinenze, anche se distintamente iscritte in catasto, in forza di quanto previsto dall'art. 818 cod. civ. secondo cui «gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto».

In tal senso si è espressa la citata ris. min. n. 12/DPF/2008 che ha effettuato un ragionamento condivisibile ma opposto rispetto a quello formulato per le abitazioni dei residenti all'estero.

Se la disposizione che ha introdotto l'esenzione ICI per l'abitazione principale avesse espressamente escluso o, al contrario, esteso il beneficio anche alle abitazioni degli italiani non residenti all'estero, non vi sarebbe stato alcun dubbio e/o problema interpretativo.

Ma, come sempre accade, il silenzio della legge o, comunque, la sua formulazione lacunosa lascia aperte diverse soluzioni interpretative. Tra queste, quella che si ritiene preferibile tiene conto, oltre che del coordinamento tra le norme che si sono succedute nel tempo, anche della circostanza che il recente D.L. 93/2008 ha espressamente esteso il beneficio dell'esenzione alle abitazioni eventualmente *“assimilate”* dai regolamenti comunali all'abitazione principale.

Trattasi soprattutto delle seconde case che vengono concesse in uso gratuito ai parenti (fino a un determinato grado) e, in alcuni casi, anche agli affini, ma la casistica è molto variegata e diversa tra i vari comuni.

In ogni caso, sarebbe difficile comprendere la *ratio* di una norma che, da un lato, consenta di estendere il beneficio dell'esenzione ICI a delle fattispecie (quelle degli im-

ICI

ARTICOLO

mobili assimilati all'abitazione principale) non previste dalla stessa norma ma solo dai singoli regolamenti comunali e, dall'altro lato, neghi il medesimo beneficio a delle situazioni (quelle delle abitazioni dei residenti all'estero) che una legge dello Stato aveva qualificato meritevole delle agevolazioni previste per l'abitazione principale. Risulta doveroso anche un cenno all'aspetto forse più paradossale della vicenda, ossia a ciò che è accaduto nel breve periodo di vigenza della disposizione approvata durante il Governo Prodi (art. 1, commi 5 e 7, della legge 244 del 24 dicembre 2007 [→CI08-174]), con cui era stata introdotta per le abitazioni principali un'ulteriore detrazione dell'1,33 per mille (disposizione poi superata dalla totale esenzione prevista dal D.L. 93/2008).

Considerazioni conclusive

L'interpretazione fornita dal Ministero delle finanze – mediante la ris. n. 5 del 19 febbraio 2008 – riguardo l'applicazione di tale “*ulteriore detrazione*” ai residenti all'estero, risultò totalmente opposta a quella, oggi ufficiale, appena illustrata (ris. n. 12/DPF del 5 giugno 2008). Infatti, nel silenzio della legge, l'applicazione di tale agevolazione era stata estesa anche alle abitazioni dei cittadini italiani residenti all'estero (ris. n. 5/DPF del 15 febbraio 2008).

Quest'ultima soluzione veniva giustificata mediante l'interpretazione “logico-sistematica del combinato disposto delle nor-

me”, ovvero perché era la stessa legge ad aver equiparato espressamente all'abitazione principale anche l'unità immobiliare non locata, posseduta dal cittadino italiano residente all'estero. Di contro, la legge che introduceva tale agevolazione non includeva espressamente tra i beneficiari anche i proprietari delle abitazioni che erano “*assimilate*” dai regolamenti comunali all'abitazione principale.

In pratica, a distanza di pochi mesi, oltre a cambiare la disciplina dell'agevolazione per la prima casa (in quanto si è passati da un'ulteriore detrazione da calcolarsi in misura pari al 1,33 per mille della base imponibile ICI a una completa esenzione), è mutata radicalmente anche l'individuazione delle fattispecie cui estendere o meno il nuovo beneficio fiscale.

In conclusione, alla luce di quanto esposto, si ritiene che la corretta interpretazione delle norme vigenti consenta di poter estendere il beneficio dell'esenzione ICI anche alle abitazioni non locate degli italiani residenti all'estero, fermo restando che in materia risulta quanto mai opportuno un intervento chiarificatore del legislatore.

In mancanza dell'approvazione di una norma interpretativa, sarà inevitabile la nascita di un contenzioso in materia, visto che i comuni, presumibilmente, si atterranno alle indicazioni ministeriali contenute nella ris. n. 12/DPF/2008.

Dovranno, quindi, necessariamente attendersi le decisioni che verranno assunte in materia dai Giudici tributari ed eventualmente dalla Corte di Cassazione.