

Il rimborso dell'ICI

La legge finanziaria per il 2007 ha esteso la possibilità di richiesta di rimborso dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) per le somme versate e non dovute, ampliando il periodo da tre a cinque anni. Prima della Finanziaria 2007, la normativa ICI è stata oggetto di numerosi interventi legislativi, iniziati con la c.d. manovra Bersani, i quali hanno sostanzialmente modificato l'assetto originario contenuto nel D.Lgs. n. 504/1992.

di Salvatore Servidio

Principi generali

Si premette che il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), individua gli elementi necessari per il legittimo esercizio della potestà impositiva da parte dell'ente locale quali il presupposto, il soggetto attivo, il soggetto passivo.

Il presupposto è dato dal possesso dei fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 1 D.Lgs. n. 504/1992). L'obbligo del pagamento dell'ICI nasce nel momento in cui l'unità viene assegnata, anche provvisoriamente, e comunque dall'effettivo utilizzo dell'immobile.

La potestà di imposizione, accertamento, liquidazione e riscossione spetta al Comune per gli immobili sopra specificati, la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul suo ambito territoriale (art. 4 D.Lgs. n. 504/1992).

Soggetti passivi del tributo sono i proprietari degli immobili indicati nonché i titolari dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato e anche se non vi hanno sede legale o amministrativa o non vi esercitano attività. Per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario, mentre dal 1° gennaio 2001, in caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario (art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 504/1992, modificato dall'art. 18, comma 3, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388).

Per i fabbricati interamente posseduti dalle imprese e distintamente contabilizzati, classificati nel gruppo catastale D (opifici, alberghi, teatri, ecc.) e sforniti fin dall'origine di rendita catastale, il valore è determinato sulla base dei costi di acquisizione ed incrementativi conta-

bilizzati, al lordo delle quote di ammortamento, moltiplicati per i coefficienti di aggiornamento di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992.

Circa la natura dell'imposta, la Corte Costituzionale ha ripetutamente chiarito che l'ICI è a tutti gli effetti un tributo statale, poiché istituito e disciplinato dalla legge dello Stato, che pure ne devolve il gettito (insieme a rilevanti competenze attuative e di gestione) ai Comuni (cfr., ex plurimis, sentenza 26 gennaio 2004, n. 37).

L'ICI è calcolata sul valore catastale dell'anno successivo a quella in cui è attribuita la rendita catastale o è annotata la rendita catastale «proposta». Dall'1 gennaio 2007 è soppresso l'obbligo di dichiarazione della rendita presunta per determinare la base imponibile (art. 1, comma 173, lett. a), Legge Finanziaria 2007).

L'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992 prevede una serie di esenzioni dall'ICI per il periodo dell'anno in cui si verificano le condizioni prescritte, evidenziandosi - in particolare - che la lett. i) del comma 1 esenta gli immobili di enti non commerciali, pubblici e privati (art. 87, comma 1, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive ovvero attività «che non hanno esclusiva natura commerciale» (v. comma 2-bis dell'art. 7 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248,

(1) Gafi/Fatf, *Annual Report 1996/1997*, pag. 7.

(2) Da sottolineare subito, a scanso di equivoci, che anche gli altri due provvedimenti, per gli intermediari e per gli operatori non finanziari sono stati emanati con data 24 febbraio 2006.

(3) Ovverosia ogni documento munito di fotografia del titolare e rilasciato, su supporto cartaceo, magnetico o informatico, da una pubblica amministrazione italiana o di altri Stati, che consenta l'identificazione personale del titolare. Ovverosia ogni documento munito di fotografia del titolare e rilasciato, su supporto cartaceo, magnetico o informatico, da una pubblica amministrazione italiana o di altri Stati, che consenta l'identificazione personale del titolare.

sostituito dall'art. 39, comma 1, del D.L. luglio 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella Legge 4 agosto 2006, n. 248).

Per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o prevalente la costruzione e la vendita di immobili (c.d. immobili «merce» di imprese costruttrici), può essere deliberata dai Comuni l'aliquota del 4 per mille, per un periodo non superiore a tre anni relativamente ai fabbricati realizzati per la vendita e rimasti invenduti.

Ai sensi dell'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992, il versamento dell'imposta dovuta si effettua(va) in due soluzioni:

- l'importo della prima rata, da versare entro il 30 giugno, è pari al 50% dell'ICI dovuta complessivamente, calcolata sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente;
- la seconda rata, da corrispondere entro il 20 dicembre, è pari al saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata.

Il versamento può essere eseguito in un'unica soluzione, entro il 30 giugno, sulla base di aliquote e detrazioni, dell'anno in corso, oppure entro il 20 dicembre, a discrezione del Comune, a norma dell'art. 52, comma 1, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Ai sensi dell'art. 10, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992, i soggetti passivi devono dichiarare gli immobili posseduti nel territorio dello Stato, con esclusione di quelli esenti, su apposito modulo, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui il possesso ha avuto inizio.

Il D.L. n. 223/2006

La normativa ICI è stata oggetto di numerosi interventi normativi, iniziati con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. decreto Bersani) convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, che hanno sostanzialmente modificato l'impianto originario.

In particolare, l'art. 37, comma 13, del D.L. n. 223/2005 ha variato, a decorrere dall'1 maggio 2007, i termini di versamento dell'ICI, disponendo che i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta (art. 3 D.Lgs. n. 504/1992), provvedono ad effettuare, al Comune dove sono ubicati gli immobili, il versamento dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno in corso in due rate:

- a. la prima, pari al 50% dell'imposta dovuta, da pagare entro il 16 giugno (e non più entro il 30 giugno);
- b. la seconda, pari al saldo dell'ICI dovuta per l'intero anno, deve essere versata dall'1 al 16 dicembre (e non più dall'1 al 20 dicembre).

È facoltà del contribuente provvedere al pagamento dell'imposta dovuta in un'unica soluzione, entro il 16 giugno (e non anche entro il 20 dicembre).

Il comma 53 dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006 elimina l'obbligo di presentazione della dichiarazione ICI nonché della comunicazione prevista dall'art. 59, comma 1, lett. l), n. 1), del D.Lgs. n. 446/1997, fermi restando gli adempimenti attualmente previsti in materia di riduzione dell'imposta, venendosi così ad eliminare una duplicazione degli adempimenti posti a carico del contribuente in tema di dichiarazione dei dati relativi ai propri immobili.

Infine, con il comma 55 dell'art. 37, il legislatore introduce la possibilità, per tutti i contribuenti, di effettuare il versamento dell'ICI utilizzando il modello di pagamento F24, contenente la sezione denominata «ICI ed altri tributi locali» (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 giugno 2002).

Tutti i contribuenti pertanto, a partire dall'1 maggio 2007, avranno la possibilità in sede di versamento di compensare il debito ICI con le eventuali eccedenze di imposta, utilizzando, ad esempio, un credito IRPEF (o IVA) risultante dalla dichiarazione dei redditi, possibilità ad oggi consentita soltanto ai contribuenti proprietari di immobili nei Comuni che hanno stipulato con l'Agenzia delle Entrate un'apposita convenzione per la riscossione dell'imposta a mezzo del Modello unificato (cfr. R.M. Agenzia Entrate del 9 Luglio 2007, n. 159).

Il rimborso ICI

L'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1997 stabiliva al comma 1 che «Il contribuente può chiedere al Comune al quale è stata versata l'imposta il rimborso delle somme versate e non dovute, entro il termine di tre anni dal giorno del pagamento ovvero da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione».

In merito alla prima ipotesi, con sentenza del 26 settembre 2003, n. 14291 la Corte di Cassazione aveva argomentato che il termine prescrizione di tre anni, entro cui può essere chiesto il rimborso dell'ICI non dovuta,

stabilito dall'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992, trova applicazione anche nel caso in cui il contribuente abbia versato l'imposta ad un Comune diverso rispetto a quello cui essa spetta, dal momento che la disposizione tributaria non opera distinzioni tra i due tipi di indebito (oggettivo e soggettivo) conosciuti dal codice civile. Apparteneva invece alla seconda fattispecie l'ipotesi in cui il giudice tributario adito dal contribuente decideva di ridurre la rendita catastale, attribuita dall'Agenzia del Territorio, in base alla quale il ricorrente aveva provvisoriamente versato l'imposta. In tal caso non può non riconoscersi il diritto al rimborso del pagamento ICI sulla base della rendita catastale errata, anche perché, una diversa conclusione, oltre a porsi in contrasto con i principi costituzionali in materia di tutela dei diritti (sarebbe una giurisdizione priva di contenuti quella che riconoscesse il pagamento indebito, ma non il diritto al rimborso), potrebbe anche entrare in conflitto con i principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di riserva di legge (art. 23 Cost.) che presiedono alla disciplina del prelievo fiscale (Cass. sentenza 22 marzo 2005, n. 6206).

La legislazione in vigore antecedentemente alla riforma apportata dalla legge Finanziaria 2007 prevedeva per gli altri tributi locali che il rimborso poteva essere richiesto:

- per l'imposta sulla pubblicità, entro due anni dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento o accertato il diritto al rimborso (art. 9, comma 6, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507);
- per la TOSAP, entro tre anni dal giorno del pagamento o da quello di accertamento del diritto (art. 51, comma 6, D.Lgs. n. 507/1993);
- per la TARSU, in caso di cessazione in corso d'anno e, quindi, di tributo iscritto a ruolo, denuncia di cessazione o tardiva, entro i sei mesi dalla notifica del ruolo in cui è iscritto il tributo; in ogni altro caso, entro due anni dall'avvenuto pagamento (art. 75, commi 2 e 3, D.Lgs. n. 507/1993).

La legge finanziaria 2007

La legge finanziaria per il 2007 riforma sostanzialmente la sistemica ICI, in parte innovando la previgente normativa (come nel caso delle procedure di accertamento), e in parte attribuendo carattere normativo a principi già cristallizzati dalla giurisprudenza (come nel caso delle

modalità di applicazione dell'ICI per gli immobili compresi nelle procedure concorsuali).

Per quel che interessa il presente argomento, l'art. 1, comma 173, lett. f), della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dall'1 gennaio 2007, ha abrogato, per evidente incompatibilità, il richiamato art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992, vigente fino al 31 dicembre 2006, il quale, configurando ai fini ICI - come si è visto - la possibilità per il contribuente di chiedere il rimborso delle somme versate e non dovute entro il termine di tre anni dal giorno del pagamento ovvero da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione, prevedeva che il termine per presentare l'istanza di rimborso, in entrambe le ipotesi suesposte, era di tre anni decorrenti dalla data del pagamento, nel primo caso, o dalla data in cui sorgeva il diritto al rimborso nell'altro caso.

Con norma di carattere procedurale, il comma 164 dell'art. 1 della Legge n. 296/2006, applicabile indistintamente a tutti i tributi locali, ha statuito che il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto all'ente territoriale competente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. Analogamente per gli altri tributi locali, con il comma 172, lett. b), si è anche reso necessario abrogare il sesto comma dell'art. 9 del D.Lgs. n. 507/1993 in materia di imposta sulla pubblicità, il sesto comma dell'art. 51 del D.Lgs. n. 507/1993 in tema di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche nonché il comma 2 dell'art. 75 del D.Lgs. n. 507/1993 per la tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani.

Dunque, una prima novità apportata dalla disposizione in esame è l'ampliamento della possibilità per il contribuente di richiedere il rimborso delle somme versate e non dovute, aumentando il periodo da tre a cinque anni. Ne deriva che in base al comma 164 dell'art. 1 della Finanziaria 2007 l'imposta ICI erroneamente versata in eccedenza comporta che la richiesta di rimborso deve essere prodotta dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione.

La norma abrogata di cui (all'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992) ha cessato di avere efficacia per il futuro (1° gennaio 2007), ma continua a disciplinare i fatti verificatisi durante la sua vigenza (fino al 31 dicembre 2006),

con conseguente estensione dei nuovi termini ai rapporti pendenti all'1 gennaio 2007. Ciò vuol dire che, se il termine triennale è già spirato alla data dell'1 gennaio 2007 non è ipotizzabile una sua riapertura, che tenga conto del nuovo termine quinquennale; viceversa, se il termine triennale è pendente all'1 gennaio 2007, si potrà godere del nuovo termine quinquennale dal quale andrà naturalmente scomputato il periodo di tempo già trascorso sotto il vigore della disposizione soppressa. In sostanza, i rimborsi ancora ripetibili alla data dell'1 gennaio 2007, fruiranno del termine quinquennale oggi previsto.

Depone a favore di tale interpretazione il dato normativo contenuto nell'art. 1, comma 171, della Legge n. 269/2006, che dispone l'estensione dei nuovi termini ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore della legge, ossia all'1 gennaio 2007. Tale previsione è quindi applicabile, com'è intuitivo, anche al comma 164 in tema di rimborsi. Così, ad esempio, l'ICI corrisposta in eccedenza a causa di un errore materiale del contribuente, ipotizziamo l'1 febbraio 2004 potrà essere chiesta a rimborso entro l'1 febbraio 2009 e non entro l'1 febbraio 2007, come sarebbe stato secondo la normativa abrogata. Naturalmente, se l'ICI non dovuta è stata versata, ipotizziamo, il 20 dicembre 2003, non sarà più possibile chiederne la restituzione all'ente impositore in quanto tale rapporto si è esaurito con lo scadere del triennio (20 dicembre 2006), pertanto non più pendente all'1 gennaio 2007.

È appena da aggiungere che, secondo giurisprudenza consolidata, per «rapporto definito» si intende quel rapporto rispetto al quale sia intervenuta una sentenza passata in giudicato, l'atto impositivo sia divenuto definitivo per mancata impugnazione, ovvero siano decorsi i termini di decadenza o di prescrizione stabiliti dalle specifiche disposizioni tributarie quali, nella specie, quelle stabilite per lo svolgimento da parte dell'ente locale dell'attività di accertamento o per la richiesta di rimborso del contribuente (Corte Cost. 3 maggio 1984, n. 139; Cass. 1 dicembre 1992, n. 8090; id., 7 febbraio 1997, n. 4867).

Quanto sopra permette di evidenziare che con il comma 171 il legislatore ha, di fatto, attribuito effetto retroattivo alle disposizioni richiamate, che in linea teorica potrebbero porsi in contrasto con le norme contenute nello Sta-

tuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212), in particolare con l'art. 3, comma 1, in forza del quale le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo salvo che eccezionali circostanze non ne imponga- no comunque l'adozione.

Tardiva richiesta di rimborso

Da quanto sopra esposto ne discende che, se successivamente all'1 gennaio 2007 il contribuente corrisponde più del dovuto a titolo di (erroneo) versamento ICI, egli è tenuto a presentare apposita istanza di restituzione al Comune competente nel termine decadenziale di cinque anni, altrimenti perde inesorabilmente il diritto a chiedere il rimborso dell'eccedenza («a pena di decadenza» recita infatti la norma).

Pertanto, nella subiecta materia, data la diversa regolamentazione, non è operante il termine biennale previsto dall'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. In tal caso, infatti, sulla scorta del dato letterale della disposizione, se le singole leggi d'imposta prevedono termini diversi, superiori o inferiori, questi prevalgono sul termine generale di due anni dal pagamento.

Restando definitivamente accertato il diritto alla restituzione con lo spirare del quinquennio, successivamente il contribuente con può vantare alcun diritto alla restituzione, come tale non azionabile davanti agli organi giurisdizionali per eventuale lesione di posizioni giuridiche attive del ricorrente da parte del soggetto pubblico (cfr. TAR Toscana, sen. 22 ottobre 1999, n. 767), né sussiste alcun obbligo dell'ente impositore di provvedere sull'eventuale istanza tardiva di rimborso.

In tale fattispecie potrebbe tuttavia verificarsi la circostanza ventilata dalla Circolare del 5 ottobre 2000, n. 177 Fiscalità locale, la quale, fornendo chiarimenti in materia di altri tributi locali, quali il canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque, ha sostenuto che, nel momento in cui manca l'espressa indicazione del termine entro il quale il contribuente può legittimamente richiedere il rimborso delle somme versate e non dovute

(ma questo, si ribadisce, non è il nostro caso), il problema deve essere risolto attraverso il rinvio alla norma sostanziale contenuta nell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

Tutto ciò comunque non esclude, aggiunge la Circolare n. 177 che «l'ente locale, ove accerti la fondatezza delle ragioni espresse dal contribuente in un'istanza presentata anche oltre il citato termine di due anni, possa agire in autotutela annullando l'atto illegittimo o infondato e disporre conseguentemente il rimborso di somme versate e non dovute». In questo caso - secondo l'Amministrazione finanziaria - l'istanza del contribuente non avrebbe più valore di domanda di rimborso ma costituirebbe, in sostanza, una «sollecitazione» verso il Comune all'esercizio del potere di autotutela. Tale potere, come stabilisce l'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 novembre 1994, n. 656, può essere finalizzato anche all'annullamento degli atti con cui è stato liquidato o accertato il tributo, che non sono più impugnabili e sono quindi divenuti «definitivi».

Dette connotazioni, del resto, improntate alla regola del «buon senso», sono ormai da tempo recepite nell'attività dell'Amministrazione finanziaria, ed ora si presenta l'occasione per estenderle anche all'attività tributaria degli enti locali. Ne deriva che il rimborso del maggior tributo corrisposto e non dovuto va in ogni caso eseguito nel rispetto dei principi di correttezza che stanno alla base del rapporto tra enti impositori e contribuente. La trasparenza esige infatti la massima correttezza, come sottolinea la Corte di Cassazione nella sentenza n. 4878 dell'8 agosto 1988, allorché afferma che «la Pubblica Amministrazione e anche l'Amministrazione finanziaria dovrebbe improntare lo svolgimento della propria attività, non a trarre profitto dall'errore del cittadino e del contribuente, ma a principi di correttezza, imparzialità e buona amministrazione così come prevede l'articolo 97 della Costituzione».

Versamenti non dovuti

È utile richiamare in proposito il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, contenente norme relative all'esercizio dell'autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, il quale ha individuato all'art. 2 una serie di ipotesi di annullamento d'ufficio dell'atto impositivo, con

l'espressa previsione che l'Amministrazione finanziaria può procedere in tutto o in parte all'annullamento, senza necessità di istanza di parte, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione,
- mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Trattasi di elencazione meramente esemplificativa che potrebbe essere tenuta nel dovuto conto dall'ente locale al fine del riconoscimento del versamento ICI non dovuto, e, quindi da restituire, anche in ipotesi di eventuale istanza tardiva di rimborso, ove si consideri che la casistica sopra indicata ha valenza sia in pendenza di giudizio sia in caso di inoppugnabilità dell'atto.

Termini di esecuzione del rimborso

In virtù della seconda parte del comma 164 dell'art. 1 della Legge finanziaria 2007, l'ente locale è tenuto ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza, venendosi così ad ampliare anche il termine entro il quale l'ente impositore deve disporre il rimborso rispetto a quello di novanta giorni, «convenuto» per analogia, nella disposizione abrogata. In effetti, la legislazione precedente stabiliva che il Comune doveva provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla data di presentazione della domanda soltanto per l'imposta sulla pubblicità (art. 9, comma 6, D.Lgs. n. 507/1993), la TOSAP (art. 51, comma 6, D.Lgs. n. 507/1993) e la TARSU (art. 75, comma 3, D.Lgs. n. 507/1993). Invece, contrariamente agli altri tributi locali appena citati, la normativa ICI non individuava un termine entro il quale l'ente impositore era tenuto a disporre il rimborso; tuttavia, detto termine veniva fatto normalmente coincidere con quello di novanta giorni previsto dall'art. 21, comma 2, parte prima, del D.Lgs. n. 546/1992, decorso il quale il contribuente può proporre

ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione della maggiore ICI corrisposta indebitamente.

Al riguardo, quindi, occorre precisare che la nuova normativa mal si concilia con le disposizioni sul processo tributario che regolano l'impugnazione del rifiuto tacito alla restituzione dei tributi, restando da conciliare - ad esempio - il nuovo termine di centottanta giorni con il termine di novanta giorni previsto dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992, in tema di pagamento del tributo in pendenza del processo. Tale articolo dispone espressamente che ogni qual volta il ricorso venga accolto e il contribuente abbia versato tutte o parte delle somme contestate, il relativo rimborso debba avvenire entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. Di tal che, ogni qualvolta si tratta di restituire, per effetto di sentenza, un tributo pagato in pendenza di giudizio, il termine ordinario di centottanta giorni per i rimborsi dei tributi locali dovrebbe ridursi a novanta giorni in virtù dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992, norma generale sul processo tributario, come tale non derogabile.

Accertamenti e atti esecutivi

Con l'integrale reiscrizione dell'abrogato art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992 e il conseguente allungamento del termine da tre anni a cinque anni per la richiesta di rimborso della maggior imposta versata, il legislatore è venuto così ad uniformare i termini previsti per i rimborsi con quelli dettati per l'attività di accertamento, ponendo in tal modo sullo stesso piano, almeno sotto il profilo temporale, la posizione del contribuente e quella della Pubblica Amministrazione.

Infatti, l'art. 1, comma 161, della Finanziaria 2007 modifica le modalità di accertamento e liquidazione di tutti i tributi comunali, compresa l'ICI, prevedendo la possibilità per gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, di procedere alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti.

Sostanzialmente, vengono introdotte due tipologie di accertamento (secondo una sistematica che si avvicina a quella dell'IVA di cui agli artt. 54 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), ossia l'accertamento in rettifica e l'accertamento d'ufficio, i quali, motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li han-

no determinati e corredati di tutte le altre indicazioni che normalmente presiedono alla loro emanazione (comma 162), «devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati».

Viene in tal modo eliminata, almeno formalmente, l'attività di liquidazione dell'ente locale sulla base delle dichiarazioni, o la loro effettuazione sulla scorta di criteri selettivi (cfr. art. 59 D.Lgs. n. 446/1997).

Dall'1 gennaio 2007, in caso di mancata opposizione o di provvedimento di sospensione, ovvero di annullamento in sede di riesame, gli atti di accertamento devono essere pagati entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione o di accertamento, altrimenti gli importi dovuti sono riscossi coattivamente mediante ruolo a norma del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 (art. 12 D.Lgs. n. 504/1992). In tali casi il relativo titolo esecutivo deve essere notificato dall'ente locale al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 1, comma 163, Legge n. 296/2006).

Interessi

Il comma 165 dell'art. 1 della Finanziaria 2007 ha, poi, previsto che la misura annua degli interessi è determinata da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale (attualmente pari al 2,5% ai sensi dell'art. 1284 Codice civile).

Al riguardo, con nota del 20 aprile 2007, prot. n. 6464, il Dipartimento delle Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione degli interessi ai tributi locali, affermando che, se il Comune non apporta alcuna modifica in materia, è applicabile il saggio degli interessi legali nella misura annua del 2,5%, che è il parametro di riferimento per determinare il tasso di interesse e rappresenta la misura applicabile ai tributi locali nel caso in cui l'ente non intenda disciplinare la materia, avvalendosi degli effetti disposti dall'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, secondo cui «per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti». Pertanto, considerato che, secondo le nuove disposizioni, la mi-

sura degli interessi è determinata, da ciascun ente, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale e tenuto conto della misura attuale del 2,5% del tasso legale annuale, gli interessi possono essere fissati dagli enti locali nella misura massima del 5,5 per cento.

In ordine alle modalità di calcolo, il richiamato comma 165, dell'art. 1, della Legge n. 296/2006, nel prevedere nella parte seconda che «gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili» (secondo la formula ragionieristica capitale x numero giorni x tasso: 36.500), modifica radicalmente il sistema di commisurazione degli interessi vigenti fino al 31 dicembre 2006 (calcolo che era, invece, basato sul computo per semestre compiuto).

Aggiunge, inoltre, la terza parte del comma 165 in commento, che «Gli interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento».

Pertanto, la misura degli interessi, determinata da ciascun ente locale secondo le modalità dianzi indicate, deve essere applicata sia sulle somme dovute dal contribuente a seguito dell'attività di accertamento attuata dall'ente locale sia sulle somme dovute da quest'ultimo al contribuente a titolo di rimborso.

Per quanto attiene, poi, alla decorrenza degli interessi, la norma in esame stabilisce che essi vanno computati:

- dal giorno in cui le somme sono divenute esigibili nel caso in cui il Comune è il soggetto creditore;
- dalla data dell'eseguito versamento, nel caso in cui l'ente locale deve corrisponderli al contribuente.

Arrotondamenti

A differenza di quanto avveniva finora per i versamenti, anche ICI, che venivano eseguiti senza alcun arrotondamento, a norma del successivo comma 166, il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a centesimi, ovvero per eccesso, se superiore a detto importo: così, ad esempio, 1,49 euro diventano 1,00 euro e 1,50 euro diventano 2.00 euro.

La nuova normativa sulla misura e calcolo interessi si applica naturalmente anche ai rapporti di imposta pendenti all'1 gennaio 2007, mentre non spiegano alcun ef-

fetto rispetto a quelli definiti, secondo le precisazioni sopra fornite.

Importi minimi per rimborsi ICI

Attualmente l'importo minimo da versare per l'ICI è pari ad euro 2,07 (già lire 4.000), previsto dall'art. 6, comma 5, del D.L. 31 maggio 1994, n. 330, convertito con modificazioni dalla Legge 27 luglio 1994, n. 330.

Il comma 168 della legge finanziaria per il 2007 prevede espressamente che gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall'art. 25 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali «non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi».

Nel caso in cui il Comune non disciplini gli importi minimi da versare si rende immediatamente applicabile quanto previsto dall'art. 25 della Legge n. 289/2002, il cui comma 4, in particolare, da un lato prevedeva già l'arrotondamento all'unità di euro e, dall'altro, fissava, in sede di prima applicazione, un importo minimo non inferiore ad euro 12,00. Pertanto, i Comuni che non hanno finora regolamentato gli importi minimi riscuotibili, dovranno attivarsi secondo quanto disposto dalla legge finanziaria 2007, altrimenti, in assenza di norma regolamentare, l'importo minimo riscuotibile risulta fissato ex lege nella cifra sopra indicata (si ricorda che, con sentenza del 26 gennaio 2005, n. 30 della Corte Costituzionale, l'importo minimo di euro 12,00 fissato dal legislatore statale assume la valenza di un «criterio di massima», e cioè di un limite ragionevole cui deve ispirarsi l'esercizio della legislazione concorrente delle regioni e, quindi, della potestà regolamentare degli enti locali).

Al riguardo si osserva che la nota 20 aprile 2007, n. 6372 del Dipartimento delle Politiche Fiscali del Ministero delle Finanze, ha confermato che i Comuni possono deliberare, con proprio regolamento, un importo minimo di versamento/rimborso dei tributi locali (tra cui l'ICI) inferiore al limite disposto dal richiamato art. 25 della Legge n. 289/2002. La nota ricorda, inoltre, che anche nel rispetto dello Statuto del contribuente, l'importo minimo fissato per il versamento debba essere uguale a quello stabilito per il rimborso.

I Comuni, ove intendano esercitare la facoltà accordata dall'art. 1, comma 168, della Legge n. 296/2006, devo-

no specificare nel regolamento di ciascun tributo o nel regolamento generale delle entrate, adottati ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, la misura minima al di sotto della quale i versamenti non sono dovuti e non sono effettuati i rimborsi.

Compensazione

Nel campo dei tributi locali finora non era possibile la compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, con l'unica eccezione, seppur limitata, prevista proprio per l'ICI dal comma 2 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992, il quale concedeva al contribuente la possibilità, previa apposita richiesta da notificare al Comune entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento di rimborso, di compensare le somme liquidate a tale titolo con gli importi dovuti per l'ICI da versare nella prima scadenza successiva.

Invero, in campo tributario l'istituto della compensa-

zione era già stato introdotto in maniera generalizzata dall'art. 8, comma 1, dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) («L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione»), mentre il comma 8 ne prevedeva l'estensione subordinatamente all'adozione di apposita norma regolamentare, anche per i tributi per i quali attualmente non è previsto.

Il comma 167 dell'art. 1 della Finanziaria 2007 attribuisce ora alla potestà regolamentare degli enti locali la definizione delle modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali (per un'ipotesi attuale di compensazione ICI/IVA, vedi R.M. n. 159/E/2007).

La disposizione contenuta nel comma 167 si applica anche ai rapporti di imposta pendenti all'1 gennaio 2007, e ciò in forza del più volte menzionato comma 171 dell'art. 1 della Legge n. 296/2006.

LIBRI

Sindaco e revisore di società

Il controllo legale e contabile nel nuovo diritto societario

di Aldo Bompani, Bruno Dei, Pier Roberto Sorignani Alessandro Traversi

Ristampa aggiornata con la riforma del risparmio (Legge n. 262/2005)

La riforma societaria ha introdotto importanti novità in materia di **controllo e governance** societaria. Il manuale si propone come strumento operativo per chi in qualità di sindaco o revisore delle società deve affrontare gli **adempimenti relativi al controllo contabile**.

Sindaco, revisore, sistema monistico e dualistico, il testo, giunto alla sua IV edizione, costituisce una guida indispensabile per orientarsi tra le nuove norme ed i nuovi compiti.

Ma c'è di più: il volume offre **strumenti operativi**, utili soprattutto a chi si trova per la prima volta ad affrontare nuovi adempimenti: check list, carte di lavoro, esempi, consigli operativi, formule... ausili indispensabili per l'attività del sindaco/revisore e per effettuare il controllo contabile.

Il **cd-rom** allegato permette la gestione degli **archivi**, delle **carte di lavoro** e dei

documenti (verifiche trimestrali, straordinarie, relazioni al bilancio) di ogni singola società fornendo al revisore un prezioso strumento che consente di organizzare il proprio lavoro e di aggiornarlo costantemente.

Consente inoltre la **compilazione automatica** delle relazioni traendo direttamente i dati delle carte di lavoro compilate durante l'attività di verifica.

IV Edizione, IPSOA 2006, € 125,00, collana Manuali fiscali

Per informazioni:

- Servizio Informazioni Commerciali (tel.02.82476794 – fax 02.82476403)
- Agenzia Ipsoa di zona (www.ipsoa.it/agenzie)
- www.ipsoa.it

