

Roma, 14 marzo 2005

Oggetto : Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico e gestione delle relative controversie

1. PREMESSA.

In merito alle modalità di determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089 (attualmente l'interesse storico e/o artistico degli immobili è riconosciuto in base al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42) la Corte di Cassazione ha espresso un orientamento difforme rispetto a quello assunto dall'Amministrazione finanziaria.

In particolare, la Suprema Corte ha ritenuto che per gli immobili di interesse storico e/o artistico ad uso abitativo – ai sensi dell'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 – il reddito deve essere in ogni caso determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato l'immobile, a prescindere dalla eventuale locazione del bene ad un canone superiore.

Nella materia in esame è intervenuta anche la Corte Costituzionale, che, con sentenza n. 346 depositata il 28 novembre 2003, ha respinto le eccezioni di incostituzionalità del richi amato art. 11, comma 2.

Ciò premesso, l'Avvocatura generale dello Stato, con nota n. 136712P del 4 dicembre 2003, ha espresso parere favorevole all'abbandono delle controversie pendenti in cui si faccia questione in modo indiscriminato - senza cioè tener conto dell'uso abitativo o non abitativo - della rilevanza dei canoni di locazione

ai fini della determinazione del reddito degli immobili in esame, dovendosi ormai ragionevolmente escludere un mutamento dell'indirizzo giurisprudenziale.

Si rende, quindi, opportuno un riesame della questione.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI.

L'art. 34 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dispone, al comma 1, che: *“Il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta”*.

Lo stesso art. 34, al comma 4-bis, prevede che: *“Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente ..., sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione”*.

L'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 ha stabilito che: *“In ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1 giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato”*.

Inoltre, la disciplina delle locazioni di cui alla legge 9 dicembre 1998, n. 431, all'art. 8 detta disposizioni di carattere tributario, ai sensi delle quali, in determinati comuni e secondo precisi requisiti di legge, *“il reddito imponibile derivante al proprietario dai contratti stipulati o rinnovati ai sensi del comma 3 dell'articolo 2 a seguito di accordo definito in sede locale e nel rispetto dei criteri indicati dal decreto di cui al comma 2 dell'articolo 4, ovvero nel rispetto delle condizioni fissate dal decreto di cui al comma 3 del medesimo articolo 4,*

determinato ai sensi dell'articolo 34 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è ulteriormente ridotto del 30 per cento."

L'art. 1, comma 2, lett. a) della predetta legge n. 431 del 1998 estende la disposizione fiscale di cui all'art. 8 appena menzionato anche ai contratti di locazione relativi agli immobili di lusso (categorie catastali A/1, A/8 e A/9) e/o vincolati ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, qualora gli stessi "*siano stipulati secondo le modalità di cui al comma 3 dell'art. 2 ...*" della stessa legge n. 431 del 1998.

3. PRASSI AMMINISTRATIVA.

L'Amministrazione finanziaria ha sempre sostenuto che, relativamente agli immobili di interesse storico e/o artistico concessi in locazione, il reddito da dichiarare scaturisce dal confronto tra il reddito effettivo, opportunamente diminuito della percentuale deducibile, e la rendita catastale. Viceversa, per quelli non locati, indipendentemente dalla categoria loro attribuita o attribuibile, si è ritenuto che in ogni caso dovesse farsi riferimento alla minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria in cui si trovano.

Inoltre, con la nota prot. n. 42935 del 25 febbraio 2000, indirizzata alle Direzioni regionali, ed il comunicato stampa del 20 aprile 2000, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato, a sostegno della propria posizione, che la sopravvenuta disciplina delle locazioni, recata dalla citata legge n. 431 del 1998, nel confermare la determinazione del reddito in base ai canoni di locazione, espressamente prevede, anche con riferimento agli immobili di interesse storico e/o artistico, un'ulteriore riduzione del 30 per cento del canone pattuito in base agli accordi ivi contemplati.

4. GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE.

A partire dalla sentenza n. 2442 del 18 marzo 1999 (Sezione I civile) la Corte di Cassazione ha preso posizione sulla questione, ritenendo non corretta l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria secondo la quale l'art. 11, comma 2, della legge n. 431 del 1991 è applicabile solo agli immobili non locati; in particolare, la Suprema Corte ha affermato che *“l'art. 11 secondo comma della legge n. 413 del 1991 deve essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici di interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore”*.

Tale orientamento del Giudice di legittimità è stato costantemente confermato da numerose pronunce successive (si vedano, tra le altre, n. 5740 dell'11 giugno 1999; n. 8038 del 13 giugno 2000; n. 9945 del 28 luglio 2000).

Con la sentenza n. 12790 del 19 ottobre 2001, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione, in seguito a nuove argomentazioni interpretative formulate dall'Amministrazione Finanziaria, ha affrontato l'ulteriore problematica del rapporto tra la norma in esame e la nuova disciplina delle locazioni, introdotta dalla legge n. 431 del 1998 (e riferita, come già detto, anche agli immobili di interesse storico e/o artistico), limitandosi però ad affermare che, ai fini della conferma dell'orientamento contrario all'Amministrazione finanziaria, *“non osta il richiamo, fatto nell'odierna udienza di discussione, alla disciplina dettata dalla legge 9 dicembre 1998, n. 431”*.

In seguito, con la sentenza n. 14480 del 29 settembre 2003, la Suprema Corte ha aggiunto che *“costituendo la legge n. 431/1998 un intervento generale per il settore locatizio non può avere abrogato né interpretato autenticamente in maniera indiretta una normativa speciale dettata per gli immobili storico-artistici (l'art. 11, secondo comma, della legge n. 413 del 1991), che, così come attualmente strutturata, non offre spazio per differenti opzioni ermeneutiche”*. Ciò coerentemente alla *ratio* sottesa alla norma in esame, ovvero quella di

agevolare i proprietari di immobili vincolati, in considerazione dei particolari oneri gravanti su questi ultimi.

La stessa Corte, con la sentenza n. 368 del 14 gennaio 2004, ha ulteriormente precisato che *“la particolare disciplina relativa agli immobili vincolati ... ha trovato nella L. 431/98 una parziale modifica, relativa tuttavia ai soli immobili locati in regime convenzionato ...”*. L’art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 *“continua ad applicarsi a tutti gli immobili vincolati, ... salva la possibilità che se il contratto di locazione sia stato adottato in regime c.d. condizionato a’ sensi e nel vigore dell’art. 8 della L. 431/98, e la applicazione della rendita catastale risulti meno favorevole per il contribuente, lo stesso potrà alternativamente optare per il canone detassato del 30 per cento, di cui alla citata legge 431/98”*.

La consolidata posizione del giudice di legittimità è stata ribadita da ultimo, fra le altre, con le sentenze n. 15537 dell’11 agosto 2004, n. 15671 del 12 agosto 2004, n. 19519 del 29 settembre 2004 e n. 20354 del 15 ottobre 2004.

Da evidenziare, infine, la sentenza n. 11211 del 30 luglio 2002, con la quale la Suprema Corte ha affermato il principio secondo cui l’agevolazione prevista dall’art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 compete ai soli immobili destinati ad abitazione. In tale circostanza, è stato chiarito che *“non avrebbe senso, e non vi è in contrario alcun convincente elemento interpretativo né logico né letterale, ritenere applicabile al reddito di immobili riconosciuti di interesse storico ed artistico aventi una destinazione diversa da quella abitativa la stessa disciplina agevolativa della minore tariffa d’estimo prevista per le abitazioni”*.

5. SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 346 DEL 28 NOVEMBRE 2003.

La questione è stata portata anche all’esame della Corte Costituzionale,

che, con sentenza n. 346 del 28 novembre 2003, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Torino con ordinanza n. 73/26/02, depositata l'11 novembre 2002, in ordine all'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 come interpretato dalla Corte di Cassazione.

Per i Giudici costituzionali *“nessun dubbio può sussistere sulla legittimità della concessione di un beneficio fiscale relativo agli immobili di interesse storico o artistico, apparendo tale scelta tutt'altro che arbitraria o irragionevole, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni”*.

La Corte ha altresì affermato che *“l'infondatezza della questione di costituzionalità non esclude peraltro l'opportunità di una nuova disciplina della materia che tenga conto non solo, come sottolineato dalla giurisprudenza di legittimità, della evoluzione del mercato immobiliare e locativo nel frattempo intervenuta ..., ma anche dell'esigenza di armonizzare la disciplina impugnata con quella, astrattamente di maggior favore, dettata per i contratti agevolati di locazione ad uso abitativo degli immobili (anche di interesse storico o artistico), che prevede una determinazione del reddito imponibile mediante il riferimento al canone locativo, forfetariamente ridotto del 45%, anziché agli estimi catastali (art. 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431)”*.

Tale orientamento è stato confermato dalla stessa Consulta con l'ordinanza n. 170 dell'11 giugno 2004.

6. CONCLUSIONI.

Preso atto delle pronunce della Corte Costituzionale e del consolidato orientamento della Corte di Cassazione, si ritiene non ulteriormente sostenibile la tesi interpretativa che, in via generalizzata, nega l'estensione del trattamento speciale previsto dall'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991 agli immobili

di interesse storico e/o artistico concessi in locazione.

Di conseguenza devono intendersi superate tutte le istruzioni precedentemente fornite in contrasto con l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione ed in particolare quelle di cui al punto 5.28 della circolare n. 7 del 10 giugno 1993, espressamente censurate dalla citata sentenza n. 11211 del 30 luglio 2002.

Deve essere tuttavia considerato che la predetta sentenza n. 11211, in ordine all'ambito di applicazione dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, ha precisato che *“L'interpretazione di tale disposizione, come ritenuto da questa Corte sia pure in fattispecie di diversa natura (Cass. 2442/1999; Cass. 5740/1999; Cass. 12790/2001), va effettuata in raccordo con quanto statuito dal primo comma lettera h) della medesima legge che, sostituendo il secondo comma dell'art. 129 del T.U.I.R., afferma il principio della prevalenza del minore canone locativo per i fabbricati dati in locazione in regime legale di determinazione del canone. Sulla base di tale combinato disposto si deduce che il legislatore ha inteso riferirsi, allorché ha fatto riferimento al reddito degli immobili riconosciuti d'interesse storico od artistico, ai fabbricati in genere destinati ad abitazione, siano essi goduti direttamente o concessi in godimento ad altri. La locuzione ‘in ogni caso’ sta appunto a significare che per gli immobili di interesse storico od artistico destinati ad abitazione si applica sempre la particolare disciplina prevista dal menzionato art. 11 secondo comma, senza alcuna differenza tra fabbricati goduti direttamente dal proprietario e no, e in caso di locazione tra fabbricati assoggettati o meno alla disciplina legale del canone. Non avrebbe senso, e non vi è in contrario alcun convincente elemento interpretativo né logico né letterale, ritenere applicabile al reddito di immobili riconosciuti di interesse storico ed artistico aventi una destinazione diversa da quella abitativa la stessa disciplina agevolativa della minore tariffa d'estimo prevista per le abitazioni; ...”*.

Al riguardo si evidenzia che la citata pronuncia del 2002 non è in

contrasto con tutte le altre adottate dalla Suprema Corte *in subiecta materia*, anche perché richiama espressamente, senza discostarsene, la precedente giurisprudenza di legittimità e, in specie, la prima sentenza adottata in materia, vale a dire la n. 2442 del 1999, alla quale si sono conformate costantemente le successive.

Peraltro, anche la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 346 del 2003, ha incentrato le proprie considerazioni sul trattamento tributario degli immobili ad uso abitativo, auspicando specificamente un intervento normativo in materia che tenga conto *“dell’esigenza di armonizzare la disciplina impugnata con quella, astrattamente di maggior favore, dettata per i contratti agevolati di locazione ad uso abitativo degli immobili (anche di interesse storico o artistico)”* dalla legge n. 431 del 1998.

L’ambito di applicazione delineato sembra inoltre indirettamente confermato dalla sentenza della Cassazione n. 368 del 2004, secondo la quale la particolare disciplina dettata dall’art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 1991, ha trovato nelle disposizioni della legge n. 431 del 1998 una parziale modifica, relativa tuttavia ai soli immobili locati *“in regime c.d. condizionato”*, cioè a quelli destinati ad uso abitativo.

L’interpretazione della norma come precisata e delimitata dalla Suprema Corte con la citata sentenza n. 11211 del 2002 – che ha censurato espressamente le istruzioni fornite in proposito dall’Amministrazione finanziaria con la circolare n. 7 del 1993 - comporta altresì che non è *“applicabile al reddito di immobili riconosciuti di interesse storico ed artistico aventi una destinazione diversa da quella abitativa la stessa disciplina agevolativa della minore tariffa d’estimo prevista per le abitazioni”*.

In altre parole, secondo la giurisprudenza di legittimità, non è consentito attribuire agli immobili di interesse storico e/o artistico la minore rendita catastale della zona censuaria quando essi non sono classificati come fabbricati ad uso abitativo, a prescindere dalla circostanza che siano locati o direttamente

utilizzati.

In conclusione, vanno abbandonate le pretese dell'Amministrazione non conformi alla giurisprudenza richiamata e, in particolare, quelle volte ad affermare la determinazione sulla base del canone del reddito degli immobili di interesse storico e/o artistico concessi in locazione ad uso abitativo.

Conseguentemente vanno accolte, sempre che non siano sostenibili altre questioni, le istanze tempestivamente presentate, volte ad ottenere a rimborso le maggiori imposte assolate in relazione ad immobili di interesse storico e/o artistico effettivamente destinati ad uso abitativo.

Al contrario, devono essere sostenute le ragioni dell'erario nei casi in cui sia stata presentata istanza di rimborso in relazione ad unità immobiliari vincolate, concesse in locazione e classificate catastalmente come negozio, magazzino, laboratorio, ufficio, immobile a destinazione speciale, ecc..., o comunque destinate ad uso diverso da quello abitativo.

Si precisa che tali circostanze possono essere evidenziate in ogni fase del giudizio tributario e, quindi, anche se non rilevate nelle controdeduzioni in primo grado, considerato che in presenza di richiesta di rimborso spetta al contribuente dimostrare la sussistenza dei requisiti necessari per ottenere l'agevolazione.

L'affermazione dell'ufficio volta a negare la sussistenza dei predetti requisiti o, più semplicemente, ad evidenziarne la mancata dimostrazione, non è di riflesso un'eccezione in senso proprio, ma una mera specificazione concernente la mancanza dei presupposti normativi dell'agevolazione, che l'Ufficio parte in giudizio ha sempre negato e che il giudice è tenuto ad accertare prima di accogliere la domanda del contribuente.

In proposito va però considerato che la Cassazione, con sentenza n. 4239 del 2 marzo 2004, ha affermato che è *“onere dell'Amministrazione che ha la diretta disponibilità della documentazione e dei dati catastali rilevanti al fine del decidere, fornire tali elementi ...”*.

Ovviamente occorre prendere atto dei principi affermati dalla giurisprudenza anche in ordine alle liti relative ad avvisi d'accertamento. In tal caso va tenuto presente, tuttavia, che non è ammesso dedurre in sede contenziosa motivi diversi da quelli indicati nell'avviso d'accertamento.

A tal proposito la Corte di Cassazione, da ultimo con la sentenza n. 22567 del 28 ottobre 2004, ha *“osservato che la motivazione di rigetto di una istanza di rimborso non è esaustiva, rispetto ad argomentazioni giuridiche ulteriori prospettabili in sede processuale, purché desumibili dagli stessi fatti (materiali) oggetto della controversia. In tali ipotesi, invero, non si determina una mutatio ma al più una emendatio libelli.*

“Non può essere infatti negato all'ufficio, che resiste alla pretesa del contribuente, attore sostanziale del giudizio di rimborso, il diritto di controdedurre ... purché nell'ambito oggettivo della controversia. Ciò in considerazione del fatto che, sul piano processuale, la posizione dell'ufficio, il quale si difende dall'impugnazione del rigetto di una istanza di rimborso, è diversa rispetto a quella dell'ufficio che abbia esplicitato una pretesa tributaria (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o la irrogazione di una sanzione ...”.

Si precisa che sia sul merito sia su questi aspetti processuali è stato acquisito il parere dell'Avvocatura generale dello Stato, che si è espressa in conformità con nota n. 59168P del 23 aprile 2004.

Si invitano quindi gli uffici dell'Agenzia a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, ricorrendone i presupposti, a provvedere – se del caso previa esecuzione del rimborso richiesto - al relativo abbandono secondo le modalità di rito, peraltro sinteticamente indicate nelle circolari n. 138/E del 15 maggio 1997 e n. 218/E del 30 novembre 2000.

Di tale orientamento le strutture dell'Agenzia terranno conto sia in sede di

esame delle istanze di rimborso sia nell'ordinaria attività di controllo e accertamento. In relazione a questo specifico aspetto si aggiunge che, ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli uffici dell'Agenzia valuteranno la possibilità di non applicare le sanzioni amministrative nei confronti dei contribuenti per comportamenti conformi alla predetta circolare n. 7 del 1993, tenuti fino alla data della presente.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.