



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 06/03/2001 n. 22

Oggetto:

IRPEF su immobili d'interesse storico artistico concessi in locazione
Nota n. 42935 del 25 febbraio 2000 e comunicato stampa del 20
aprile 2000 - Chiarimenti e precisazioni.

Sintesi:

La circolare fornisce chiarimenti e precisazioni in merito al corretto trattamento tributario, ai fini IRPEF, applicabile agli immobili d'interesse storico artistico concessi in locazione; alla luce delle ordinanze e sentenze emesse in materia, nel corso dell'anno 2000, dal TAR del Lazio, dalla Corte di Cassazione e dal Consiglio di Stato.

Testo:

Come è noto l'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 30 dicembre 1991 ha stabilito che "in ogni caso il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 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". Sull'interpretazione della suddetta norma agevolativa si è instaurato un ampio contenzioso incentrato sul significato da attribuire alla locuzione "in ogni caso" usata dal legislatore.

L'Amministrazione finanziaria ha sempre sostenuto che, se gli immobili in questione sono 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 i non locati, indipendentemente dalla categoria loro attribuita o attribuibile, in ogni caso si farà riferimento alla minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria in cui sono collocati.

Tale orientamento non è stato, però, condiviso dalla Corte di Cassazione, la quale, con la sentenza n. 2442 del 18 marzo 1999, ha riconosciuto l'agevolazione da ultimo ricordata in entrambe le situazioni in argomento.

Alle statuizioni dei Supremi Giudici si è riferito anche il Consiglio di Stato, il quale, chiamato a giudicare sulla revoca dell'ordinanza di sospensione delle istruzioni alle dichiarazioni dei redditi in merito al punto controverso, si è espresso circa il danno recato ai contribuenti, in termini di sanzioni per mancato rispetto di dette istruzioni, confermando la sospensione decisa dal TAR del Lazio.

A riguardo, come è noto, gli Organi di Giustizia Amministrativa (TAR del Lazio con ordinanze del 5 marzo 2000, n. 2323 e del 24 maggio 2000, n. 4385 e Consiglio di Stato con ordinanze del 18 aprile 2000, n. 1913 e del 14 luglio 2000, n. 3655) hanno accolto e confermato i ricorsi, precisando peraltro che "... esula dall'ambito di questa giurisdizione ogni questione concernente i criteri dell'imposizione tributaria de qua..." e soffermandosi sul fatto che, "... quanto al danno, essendo le istruzioni ministeriali vincolanti per gli uffici, i contribuenti che non si attennero ad esse sarebbero soggetti a liquidazione automatica ed esecutiva".

Con la nota n. 42935 del 25 febbraio 2000 ed il comunicato stampa del 20 aprile 2000, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto superata la questione interpretativa in forza della sopravvenuta disciplina delle locazioni, recata dalla legge 9 dicembre 1998, n. 431, che, nel confermare la determinazione del reddito in base ai canoni di locazione, espressamente prevede, anche con riferimento agli immobili d'interesse storico e artistico, un'ulteriore riduzione del 30 per cento del canone pattuito in base agli accordi ivi contemplati. Ha invitato pertanto gli Uffici a coltivare il contenzioso pendente utilizzando le argomentazioni esposte.

Tuttavia, preso atto dell'orientamento della Corte di Cassazione e dei provvedimenti cautelari adottati dal Giudice Amministrativo, ha altresì ritenuto di disapplicare, nel caso di specie, le sanzioni amministrative previste per l'infedele dichiarazione del reddito di fabbricati, limitatamente alle dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della citata l. n. 431 del 1998.

La lettura dei deliberati, comunque, rivela che il Giudice amministrativo ha inteso escludere la liquidazione automatica ed esecutiva delle dichiarazioni, perché comportante l'immediata riscossione, oltre che dei tributi, delle sanzioni.

Viene pertanto confermato che l'ente impositore ha il potere-dovere di procedere a proprie interpretazioni della normativa vigente e che tali interpretazioni potranno trovare confronto processuale esclusivamente innanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali ed al Giudice di legittimità.

Tutto ciò premesso, ad ulteriore chiarimento delle precedenti istruzioni, si ribadisce che, a conferma della piena ottemperanza alle richiamate pronunzie, gli Uffici dovranno procedere al controllo delle posizioni interessate dalla fattispecie in esame, nell'ambito della ordinaria programmazione dell'attività, esclusivamente attraverso l'avviso d'accertamento (art. 37 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600), nei modi ed entro i termini ordinari previsti, con esclusione, pertanto, di qualsiasi recupero a seguito di controllo formale e liquidazione automatica della relativa dichiarazione dei redditi (artt. 36-bis e 36-ter del citato DPR n. 600 del 1973).

Come è noto, infatti, la riscossione delle sanzioni e della totalità dei tributi derivanti da avviso d'accertamento è differita rispetto alla notifica dell'atto impositivo. In particolare, nel caso di impugnazione degli avvisi di accertamento relativi a periodi d'imposta per i quali la dichiarazione sia stata presentata dopo l'entrata in vigore della legge 9 dicembre 1998, n. 431, le sanzioni potranno essere rimosse solamente dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, secondo le modalità dettate dall'art. 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Non saranno applicate sanzioni, invece, per le dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della medesima legge.

Per quanto riguarda il merito, questa Direzione ha preso visione delle ulteriori pronunzie negative rese dal Giudice di legittimità (sentenze Cass. I civ. nn. 3689 del 14 aprile 1999 - 5740 dell'11 giugno 1999 - 7769, 7774, 7775, 7776, 7777 e 7778 dell'8 giugno 2000 - 7876 del 9 giugno 2000 - 8038 del 13 giugno 2000), confermate dalla sezione tributaria della stessa Corte, con sentenza 28 luglio 2000 n. 9945.

Il deliberato da ultimo citato, come peraltro i precedenti, viene reso per relationem alla nota sentenza n. 2442 del 18 marzo 1999, la cui "... interpretazione, che non viene contrastata dall'Amministrazione finanziaria con nuove e decisive ragioni, è condivisa dal Collegio".

La Suprema Corte, dunque, non risulta aver ancora affrontato le argomentazioni svolte con la già richiamata nota n. 42935 del 25 febbraio 2000 puntualizzate ulteriormente nel comunicato stampa del 20 aprile 2000.

Ciò è rilevabile anche dal sunto dei motivi di ricorso proposti in quella sede dall'Amministrazione, che non contengono le tesi incentrate sulla nuova disciplina delle locazioni, introdotta (come già detto) dalla l. n. 431 del 1998 e riferita anche agli immobili d'interesse storico e artistico. Gli stessi, infatti, si limitano a ribadire che l'art. 11, comma 2, della l. n. 431 del 1991 è applicabile solo agli immobili non locati, sulla base della sua connessione all'art. 34 del TUIR, che disciplina la determinazione del reddito mediante applicazione della rendita catastale e sul fatto che per gli immobili locati, che il legislatore ha inteso agevolare, è stata espressamente prevista una diversa misura delle riduzioni da apportare al canone di locazione.

Si ritiene pertanto di confermare la linea di difesa attualmente assunta, condivisa dall'Avvocatura Generale dello Stato, raccomandando di porre la massima attenzione nello svolgimento degli atti difensivi da contrapporre espressamente alle motivazioni dell'attuale negativa giurisprudenza.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.