



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31 dicembre 2012

OGGETTO: *Consulenza Giuridica - Immobili di Interesse Storico Artistico - Articolo 4, comma 5-sexies, lett. b) n. 1, del decreto legge n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 44 del 2012*

QUESITO

L'associazione istante chiede se in caso di locazione di immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai fini della determinazione del reddito, il confronto tra la rendita catastale e il canone di locazione debba essere effettuato assumendo la rendita catastale ridotta del 50 per cento oppure per intero.

La richiesta di chiarimenti è motivata dall'entrata in vigore dell'articolo 4, comma 5-sexies, lettera b), del decreto legge n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 44 del 2012, che ha modificato l'articolo 90 del TUIR che disciplina, ai fini IRES, i redditi degli immobili patrimonio ovvero i redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'associazione istante ritiene che, ai fini IRES, la rendita catastale degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, da raffrontare con il canone di locazione ridotto del 35 per cento, debba essere assunta per intero.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base all'art. 90, comma 1, primo periodo del TUIR "*I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II del titolo I per gli immobili situati nel territorio dello Stato*".

Per la categoria del reddito fondiario, cui rinvia per la determinazione dell'imponibile la disposizione in precedenza richiamata, il presupposto dell'imposta scaturisce dal possesso qualificato del cespite patrimoniale, che di per sé è considerato dal legislatore rappresentativo di capacità contributiva, e si concreta in un reddito potenziale e figurativo, tant'è che è costituito da un "*reddito medio ordinario*" determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo (cfr. circolare n. 150 del 1999).

L'art. 90, comma 1, terzo periodo del TUIR - introdotto dall'art. 4, comma 5-sexies), lettera b), n. 1, del decreto legge n. 16 del 2012 - dispone che "*Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l'articolo 41.*".

Il legislatore, quindi, ha espressamente statuito che il reddito medio ordinario degli immobili in esame è costituito dalla rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50 per cento, anche se l'immobile è tenuto a disposizione.

Il reddito medio ordinario così determinato si ritiene debba rimanere fermo anche nell'ipotesi in cui l'immobile di interesse storico/artistico è locato, dato che, trattandosi di un reddito potenziale e figurativo e, quindi, indipendente dagli effettivi utilizzi, non sussistono ragioni per differenziarlo in ragione della eventuale locazione dell'immobile.

Con riguardo alla locazione degli immobili in esame, l'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 90 del TUIR - introdotto dall'art. 4, comma 5-sexies), del decreto-legge n. 16 del 2012 - statuisce che *“Per gli immobili locati riconosciuti di interesse storico o artistico., qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35 per cento risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.”*.

In detto contesto, il rinvio al *“reddito medio ordinario dell'unità immobiliare”* deve essere inteso quale riferimento al reddito determinato in base al disposto del terzo periodo del comma 1 dell'art. 90 del TUIR e, quindi, ridotto del 50 per cento.

Conseguentemente, si ritiene che nell'ipotesi di locazione di bene immobile dichiarato di interesse storico/artistico, i valori da confrontare per determinare l'imponibile ai fini IRES, sono il canone annuo, ridotto del 35 per cento, e la rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50 per cento.

Quanto precede è applicabile anche per la determinazione del reddito riveniente dagli immobili posseduti da enti non commerciali, dal momento che l'art. 144 del TUIR - come modificato dall'art. 4, comma 5-sexies), del decreto legge n. 16 del 2012 - stabilisce che *“Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l'articolo 41. Per i redditi derivanti da immobili locati non relativi all'impresa si applicano comunque le disposizioni dell'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo.”*.

Si osserva, inoltre, che analoghe conclusioni possono essere raggiunte anche per quanto concerne gli immobili riconosciuti di interesse storico/artistico locati non detenuti, in regime di impresa, da parte di persone fisiche.

Al riguardo, si evidenzia che l'art. 4 del decreto legge n. 16 del 2012, nel ridisegnare le regole impositive riguardanti gli immobili riconosciuti di interesse storico/artistico, non solo ha modificato gli articoli 90 e 144 del TUIR, ma è anche intervenuto sull'art. 37 del TUIR (comma 4-bis) e sulla disciplina riguardante la determinazione della base imponibile dell'IMU (comma 5) che, in base al comma 1 dell'art. 8 del d.lgs. n. 23 del 2011, sostituisce, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati.

Infatti, l'art. 13, comma 3, del decreto legge n. 201 del 2011, come modificato dall'art. 4, comma 5, lett. b), del citato decreto legge n. 16 del 2012, stabilisce tra l'altro che *“La base imponibile è ridotta del 50 per cento: a) per i fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42;”*.

Dato che, come evidenziato, l'IMU sostituisce l'IRPEF (e non anche l'IRES) in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, l'art. 37 del TUIR non contiene una disposizione analoga a quella di cui all'art. 90 del TUIR che preveda la riduzione del reddito medio ordinario del 50 per cento.

Ciononostante, considerata la analoga riduzione del 50 per cento della base imponibile prevista ai fini IMU e IRES dalle disposizioni in precedenza richiamate per gli immobili riconosciuti di interesse storico/artistico non locati, per ragioni di carattere logico-sistematico si ritiene che tale riduzione debba essere applicata anche nell'ipotesi regolata dall'art. 37, comma 4-bis, ultimo periodo, secondo cui *“Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, la riduzione è elevata al 35 per cento.”*.

Conseguentemente, si ritiene che, anche in questa ipotesi, i valori da confrontare per determinare l'imponibile ai fini IRPEF, sono il canone annuo, ridotto del 35 per cento, e la rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50 per cento.

Per completezza, si rileva che l'art. 4 del decreto legge n. 16 del 2012 non ha modificato gli articoli 152, comma 2, e 154, comma 1, riguardanti la determinazione del reddito complessivo, rispettivamente, delle società e enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, e degli enti non commerciali non residenti.

Gli articoli richiamati rinviano per la determinazione del reddito alle disposizioni del Titolo I, ossia alle disposizioni concernenti le distinte categorie reddituali tra le quali quelle relative ai redditi fondiari, che in base all'art. 23, comma 1, lett. a), del TUIR si considerano prodotti nel territorio dello Stato.

Per le ragioni di ordine logico sistematico in precedenza illustrate, e ad evitare non giustificate disparità di trattamento per i soggetti non residenti, si ritiene anche nei confronti di tali soggetti il reddito medio ordinario relativo agli immobili riconosciuti di interesse storico/artistico è costituito dalla rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50 per cento, anche nell'ipotesi di locazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE