

## **Immobili di interesse storico: chiarimenti ai fini IRES/IRPEF**

di Federico Gavioli

Con la risoluzione n. 114/E del 31 dicembre, l'Agenzia delle Entrate interviene in materia di immobili riconosciuti di interesse storico-artistico, fornendo un'interpretazione a favore del contribuente nell'ipotesi di locazione di tali immobili. In particolare, nel documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria afferma che, per determinare l'imponibile ai fini Ires di questi "beni patrimonio" (e non "merce"), i valori da confrontare sono il canone annuo ridotto del 35% e la rendita catastale diminuita del 50%.

La risoluzione nasce dal fatto che una associazione non a scopo di lucro a seguito delle recenti modifiche introdotte dal legislatore ha chiesto 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.

### **Le nuove disposizioni in materia di immobili storici**

Il D.L. n.16/2012 (cd. Decreto semplificazioni fiscali e Decreto semplificazioni tributarie), convertito in legge n.44/2012, prevede all'articolo 4, comma 5-sexies, lettera b, la modifica all'articolo 90 del DPR 917/86 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.

Secondo la nuova formulazione dell'art. 90, c. 1, periodo 1, del DPR 917/86 "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".

Ai fini della categoria del reddito fondiario, il presupposto dell'imposta scaturisce dal possesso qualificato del cespite patrimoniale, che 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

Il novellato articolo 90, comma 1, terzo periodo del DPR 917/86 afferma che "Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al D.Lgs. 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 stabilito che il reddito medio ordinario degli immobili in parola è costituito dalla rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50%, anche se l'immobile è tenuto a disposizione.

### **L'orientamento delle Entrate**

Per l'Agenzia delle Entrate il legislatore, quindi, ha espressamente stabilito che il reddito medio ordinario degli immobili in parola è costituito dalla rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50%, anche se l'immobile è tenuto a disposizione.

Per i tecnici delle Entrate 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 motivazioni per differenziarlo in ragione della eventuale locazione dell'immobile.

Con riguardo alla locazione degli immobili in commento, l'ultimo periodo del novellato comma 1 dell'articolo 90, del DPR 917/86 prevede 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 tale 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'articolo 90 del DPR 917/86 e, quindi, ridotto del 50%.

I tecnici delle Entrate ritengono 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%, e la rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50%.

### **La tassazione degli immobili storici per gli enti non commerciali**

Tale ipotesi è applicabile anche per la determinazione del reddito riveniente dagli immobili posseduti da enti non commerciali, dal momento che l'art. 144, del DPR 917/86 prevede 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."

La risoluzione chiarisce, inoltre, che le stesse 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.

**Tabella n. 1 – Trattamento immobili storici soggetti IRES**



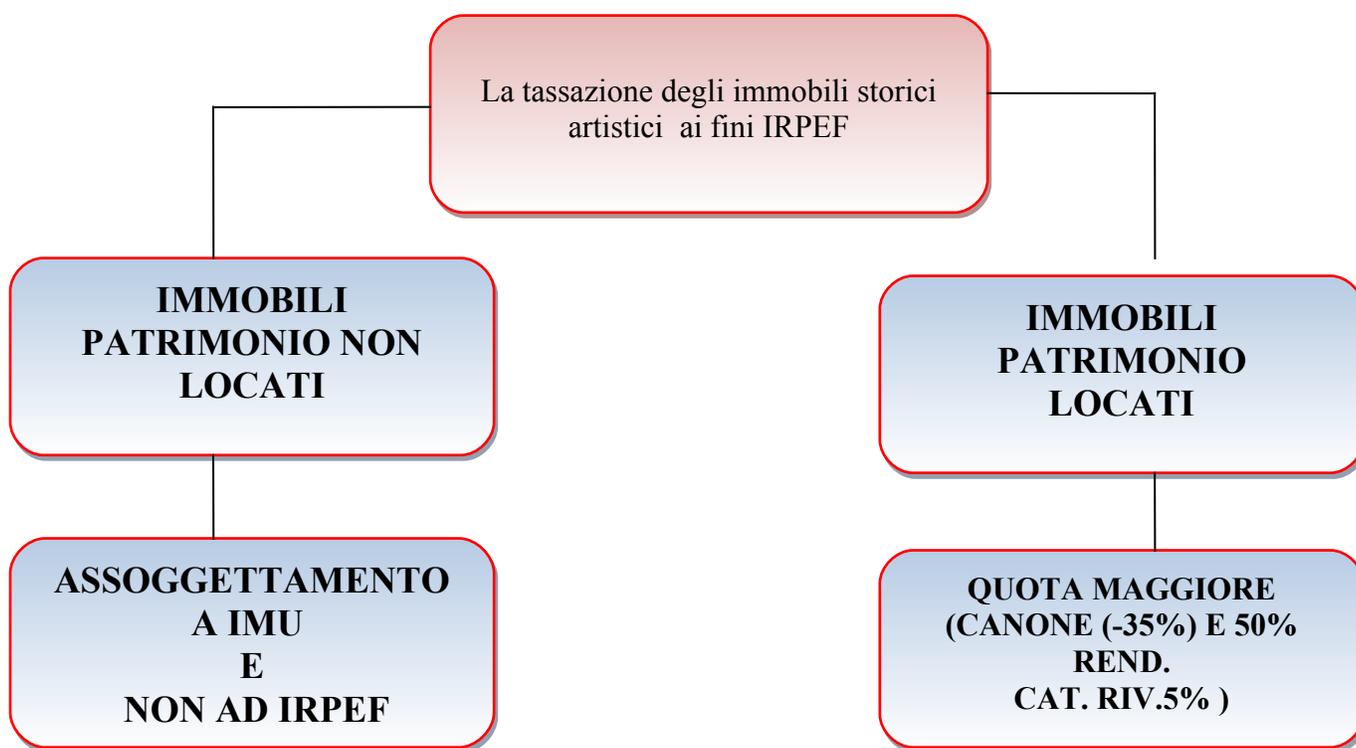
**Trattamento IRPEF**

Con riferimento all'Irpef, la risoluzione afferma che il criterio appena enunciato si deve applicare anche alle persone fisiche che abbiano il possesso degli immobili in questione (di interesse storico-artistico) e che non agiscano nell'esercizio di un'attività d'impresa, per ragioni di carattere logico sistematico. L'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto, nella risoluzione in commento, che tale riduzione debba essere applicata anche nell'ipotesi regolata dall'art. 37, c. 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, i valori da confrontare per determinare l'imponibile ai fini IRPEF sono il canone annuo, ridotto del 35%, e la rendita catastale, rivalutata, ridotta del 50%.

Per ragioni di ordine logico sistematico, e per evitare non giustificate disparità di trattamento per i soggetti non residenti, 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.

**Tabella n. 2 – Tassazione immobili storici persone fisiche**



8 marzo 2013  
Federico Gavioli