

Ris. n. 44/E del 7 aprile 2005

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso Comuni ad alta tensione abitativa - Benefici fiscali per la locazione di immobili a canone agevolato - Art. 8 della L. 9 dicembre 1998, n. 431 - Istanza di interpello

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'art. 11 della L. 27 dicembre 2000, n. 212, la XY ha chiesto chiarimenti in merito alla applicazione dei benefici fiscali previsti, ai sensi dell'art. 8, comma 1, della L. 9 dicembre 1998, n. 431, in favore dei proprietari di immobili siti in comuni ad alta tensione abitativa.

Esposizione del quesito L'XY,, chiede chiarimenti sulla corretta interpretazione dell'art. 8, comma 1, della L. 9 dicembre 1998, n. 431, che prevede agevolazioni fiscali ai fini della determinazione del reddito imputabile agli immobili siti in comuni ad alta tensione abitativa e ceduti in locazione sulla base dei contratti disciplinati dall'art. 2, comma 3, della sopra citata L. n. 431/1998.

Atteso che ai sensi dell'art. 8, comma 4, della L. n. 431/1998, è rimesso al Cipe il compito di provvedere all'aggiornamento biennale dell'elenco dei comuni ad alta tensione abitativa, l'associazione istante chiede di conoscere se, nell'ipotesi in cui il comune in cui è sito l'immobile locato non rientri più tra quelli ad alta tensione abitativa, i locatori che abbiano comunque stipulato contratti convenzionali prima della pubblicazione della delibera del Cipe possano continuare a fruire, per tutta la durata del contratto e per il periodo di proroga biennale, delle agevolazioni fiscali in argomento vigenti al momento della stipula.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'associazione istante, ritenendo che le agevolazioni fiscali previste dall'art. 8, comma 1, della L. 9 dicembre 1998, n. 431, costituiscano un incentivo per la stipula dei contratti convenzionali, di cui all'art. 2, comma 3, della stessa L. n. 431/1998, è del parere che le stesse spettino per tutta la durata del contratto, proroga biennale compresa.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'istanza di interpello pervenuta è da ritenersi inammissibile ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209, in quanto presentata da una associazione di categoria non per esprimere interessi personali della stessa ma interessi diffusi.

Con la circolare 31 maggio 2001, n. 50/E, è stato chiarito espressamente che tra i soggetti abilitati alla presentazione dell'istanza di interpello sono esclusi i "portatori di interessi collettivi, quali le associazioni sindacali e di categoria e gli ordini professionali, fatta eccezione ovviamente per le istanze che affrontano questioni riferite alla loro posizione fiscale e non a quella degli associati, iscritti o rappresentati" (punto n. 3.1).

In presenza di tale causa di inammissibilità, l'istanza presentata non produce gli effetti tipici dell'interpello, di cui all'art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ciò premesso, si ritiene comunque opportuno esaminare nel merito la fattispecie prospettata nell'istanza e fornire il seguente parere, reso nel quadro dell'attività di consulenza generica disciplinata dalla circolare 18 maggio 2000, n. 99/E.

In via preliminare, occorre fare un breve richiamo alla normativa vigente in materia di stipula e di rinnovo dei contratti di locazione regolamentati.

L'art. 2, comma 3, della L. 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e degli immobili adibiti ad uso abitativo), prevede che "le parti possono stipulare contratti di locazione, definendo il valore del canone, la durata del contratto, ... ed altre condizioni contrattuali sulla base di quanto stabilito in appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative".

I contratti di locazione sopra citati, ad eccezione di quelli aventi natura transitoria, di cui all'art. 5 della L. n. 431/1998, non possono avere durata inferiore ai tre anni e alla prima scadenza, ove le parti non concordino sul rinnovo dei medesimi, sono prorogati di diritto per altri due anni (art. 2, comma 5).

Per quanto concerne le locazioni poste in essere nei comuni ad alta tensione abitativa, di cui all'art. 1 del D.L. 30 dicembre 1988, n. 551, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 febbraio 1989, n. 61, e successive modificazioni, l'art. 8, comma 1, della sopra citata L. n. 431/1998 introduce specifiche agevolazioni fiscali in materia di imposizione sul reddito e di imposta di registro. È previsto, infatti, che "il reddito imponibile derivante al proprietario dai contratti stipulati o rinnovati ai sensi del comma 3 dell'art. 2 a seguito di accordo definito in sede locale ..., è ulteriormente ridotto del 30 per cento. Per i suddetti contratti il corrispettivo annuo ai fini della determinazione della base imponibile per l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro è assunto nella misura minima del 70 per cento".

Il successivo comma 4 del richiamato art. 8, dispone che il Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica (Cipe), su proposta del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti (già Ministro dei lavori pubblici), di intesa con i Ministri dell'interno e della giustizia (già Ministro di grazia e giustizia), provveda, ogni ventiquattro mesi, all'aggiornamento dell'elenco dei comuni ad alta tensione abitativa. Qualora le determinazioni del Cipe comportino un aumento del numero dei soggetti beneficiari dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 8, comma 1, in argomento, "... è corrispondentemente aumentata, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, la percentuale di determinazione dell'imponibile prevista dal medesimo comma. Tale aumento non si applica ai contratti stipulati prima della data di entrata in vigore del predetto decreto del Ministro delle finanze" (art. 8, comma 4, della L. n. 431/1998).

Nell'istanza di interpello l'associazione istante chiede di conoscere se i proprietari di immobili che abbiano optato per la locazione con canone agevolato, di cui all'art. 2, comma 3, della L. n. 431/1998, possano continuare a fruire per tutta la durata della locazione, nonché per la proroga biennale di cui al comma 5, dell'art. 2 medesimo, delle agevolazioni fiscali vigenti al momento della stipula del contratto, anche se, in seguito all'aggiornamento periodico operato dal Cipe, il comune ove è sito l'immobile non rientri più nell'elenco di quelli ad alta tensione abitativa.

Premesso che il quesito posto dall'associazione è giustificato dal tenore letterale del richiamato art. 8, comma 1, della L. n. 431 del 1998, il quale non specifica se per l'applicazione delle agevolazioni fiscali previste è sufficiente che il comune sia qualificato "ad alta tensione abitativa" al momento della stipula del contratto o se è necessario che tale qualificazione permanga anche nel corso della locazione, la scrivente osserva quanto segue. La normativa disciplinante i contratti a canone concordato, recata dall'art. 2, comma 4, della L. n. 431/1998, si pone l'obiettivo di calmierare i prezzi dei canoni di locazione, a prescindere dalle esigenze abitative del comune in cui è sito l'immobile. Ne consegue che anche nei

comuni non rientranti nell'elenco di cui all'art. 1 del D.L. 30 dicembre 1988, n. 551, convertito, con successive modificazioni, dalla L. 21 febbraio 1989, n. 61, e successive modificazioni, è data possibilità ai locatori di sottoscrivere contratti di locazione a canone concordato, e quindi inferiore rispetto a quello di libero mercato.

In tal caso, evidentemente, il locatore non è ammesso a fruire delle agevolazioni fiscali oggetto dell'istanza, ma può ugualmente essere interessato a tale formula contrattuale, ad esempio, in ragione delle specifiche norme sulla durata che connotano questa specie di rapporti.

Relativamente all'aggiornamento periodico di cui all'art. 8, comma 4, della L. n. 431/1998, la scrivente osserva invece che il Cipe opera tale aggiornamento sulla base dei parametri fissati dall'art. 1 del D.L. 29 dicembre 1986, n. 708, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 dicembre 1986, n. 899, ossia dando proprio rilevanza alla situazione abitativa di ciascun comune.

L'esclusione dall'elenco dei comuni ad alta tensione abitativa è sostanzialmente indicativa di un più equilibrato rapporto tra disponibilità di immobili ad uso abitativo e popolazione del comune. In tale ipotesi, appare evidente che si attenua l'esigenza di agevolare, anche attraverso benefici di natura fiscale, la formula contrattuale a canone concordato.

Ciò premesso, si esprime l'avviso che, ai fini dell'agevolazione in materia di Irpef, la sussistenza dei requisiti richiesti dall'art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998, deve essere verificata in relazione a ciascun periodo di imposta interessato, atteso che la base imponibile ai fini Irpef si determina con riferimento ad ogni singolo ed autonomo periodo d'imposta, coincidente per le persone fisiche con l'anno solare. I principi dell'annualità e dell'autonomia dell' Irpef, sono peraltro espressamente sanciti dall'art. 7, comma 1, del Tuir, ai sensi del quale è previsto che "l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, ...".

Alla luce delle considerazioni sopra esposte si deve ritenere che il proprietario dell'immobile, sin dal momento in cui il comune perde i requisiti per cui possa qualificarsi ad alta tensione abitativa, non è più ammesso a fruire dell'agevolazione fiscale prevista ai fini Irpef.

In merito, si chiarisce inoltre che, ove la eliminazione del comune dall'elenco di quelli ad alta tensione abitativa si verifichi in corso d'anno, il locatore perde comunque il diritto all'ulteriore abbattimento dell'imponibile Irpef dal periodo di imposta in cui interviene la delibera del Cipe, a nulla rilevando la frazione di tempo eventualmente decorsa prima dell'intervento della predetta delibera.

Diversamente, per quanto concerne l'agevolazione prevista ai fini dell'imposta di registro, la scrivente ritiene, alla luce di quanto previsto dalla normativa vigente in materia, che sia possibile continuare a fruire dell'abbattimento dell'imponibile per tutta la durata del contratto e dell'eventuale proroga automatica.

L'art. 43, comma 1, lettera h), del testo unico 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), prevede, infatti, che la base imponibile per i contratti di locazione è costituita "dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto".

Di fatto, si dovrebbe assoggettare ad imposta, in unica soluzione, la sommatoria dei canoni di locazione pattuiti sulla base delle condizioni vigenti al momento della registrazione del contratto. La possibilità di versare l'imposta anno per anno entro trenta giorni dalla scadenza della precedente annualità, cui fa riferimento l'art. 8, comma 1, della L. n.

431/1998 in discussione, è infatti prevista, ai sensi dell'art. 17, comma 3, del testo unico 26 aprile 1986, n. 131, sopra citato, esclusivamente per i contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale e deve intendersi come agevolazione che incide esclusivamente sulla fase della riscossione, fermo restando che il presupposto d'imposizione si verifica all'atto della registrazione.

Atteso, pertanto, che la base imponibile dell'imposta di registro è costituita dall'intero ammontare dei canoni stabiliti in base al contratto, salva la facoltà di effettuare annualmente il pagamento dell'importo dovuto, si deve concludere che ai fini di tale imposta le condizioni richieste per l'applicazione della agevolazione devono essere soddisfatte al momento della registrazione del contratto di locazione, mentre non assume rilievo l'adozione da parte del Cipe del provvedimento che esclude il comune dalla lista di quelli ad alta tensione abitativa. L'imposta, quindi, continuerà ad essere applicata sul corrispettivo annuale determinato in misura ridotta per tutta la durata del contratto, proroga biennale compresa.

Quanto previsto dall'art. 4, comma 3, del decreto 5 marzo 1999 del Ministro dei lavori pubblici, di concerto con il Ministro delle finanze, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 22 marzo 1999, n. 67, ossia che la base imponibile per la determinazione dell'imposta di registro è assunta nella misura del 70 per cento del corrispettivo annuo "fino all'eventuale aggiornamento periodico eseguito ai sensi dell'art. 8, comma 4, della citata legge n. 431 del 1998", dunque, deve essere interpretato in riferimento al momento della registrazione del contratto.

Relativamente alla proroga biennale di cui all'art. 2, comma 5, della L. n. 431/1998, la scrivente ritiene opportuno precisare che il locatore continua a fruire dell'agevolazione ai fini dell'imposta di registro, e non di quella prevista ai fini Irpef, in considerazione del fatto che la proroga stessa, prevista per legge, ove le parti non concordino sul rinnovo e fatta salva la facoltà di disdetta da parte del locatore per le ipotesi espressamente previste dall'art. 3 della L. n. 431/1998, segue le condizioni del contratto originario.

Diversamente, i locatori non saranno ammessi a beneficiare neanche dell'agevolazione fiscale prevista ai fini dell'imposta di registro, qualora provvedano a rinnovare, anche tacitamente, contratti di locazione a canone concordato, successivamente alla delibera del Cipe.

Ciò, in quanto in tale ultima ipotesi è data possibilità alle parti, seppur nei limiti previsti dall'accordo definito in sede locale fra le associazioni di categoria dei locatori e degli inquilini, di stabilire nuove condizioni, quali, ad esempio, un aumento del canone di locazione.