

Aspetti normativi dell'imposizione fiscale sugli immobili urbani

di Victor Uckmar

1. *Qualificazione soggettiva ed oggettiva del reddito di fabbricati.*

La legge istitutiva dell'imposta sui fabbricati (L. 26/1/1865, n. 2136) disponeva che i « fabbricati ed ogni altra costruzione stabile saranno soggetti... ad una imposta » applicata, come stabiliva la stessa norma, in proporzione del loro reddito netto (art. 1).

Il T.U. del 1958 all'art. 69 precisava che « il presupposto dell'imposta sul reddito dei fabbricati è il possesso, a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, di costruzioni o porzioni di costruzioni stabili di qualsiasi specie e destinazione esistenti sul suolo o nel sottosuolo o assicurate stabilmente alla terra, suscettibili di reddito autonomo ».

Tale presupposto è stato recepito integralmente dalla riforma tributaria ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche che costituisce il perno del nuovo sistema di imposizione diretta per l'attuazione del principio costituzionale di progressività e del concorso di ognuno alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva: con l'istituzione di questo tributo si realizza, infatti, l'esigenza di un'imposta generale sul reddito e cioè di un tipo di imposizione personale.

L'attuale disciplina è conforme alle norme del T.U. del 1958, ma è stata opportunamente adattata al diverso congegno applicativo dell'Irpef: il reddito dei fabbricati è una componente positiva per la determinazione del coacervo.

L'art. 32 del D.P.R. 1973, n. 597, stabilisce che il reddito dei fabbricati è quello derivante dal possesso, a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, di costruzioni o porzioni di costruzioni stabili, di qualsiasi specie e destinazione esistenti nel suolo o nel sottosuolo o assicurate stabilmente alla terra, suscettibili di reddito autonomo. La costruzione dev'essere anzitutto stabile, anche se il requisito relativo accolto dal legislatore, e successivamente sviluppato

dalla prassi e dalla dottrina, è abbastanza lato e tende quindi a coincidere con quello fissato dal Codice civile, che si fonda sul criterio dell'unione al suolo anche se a scopo transitorio. Tale requisito riguardante la stabilità trova la sua origine nell'art. 1 della L. 26/1/1865, n. 2136.

La suscettibilità di produrre reddito autonomo va intesa come potenziale capacità della costruzione di produrlo e quindi l'impossibilità di configurarlo deve avere carattere obiettivo, non dipendente dalla soggettiva volontà del proprietario o possessore.

Secondo la prevalente giurisprudenza e la dottrina l'aggettivo « autonomo » aggiunto al sostantivo « reddito » servirebbe a contraddistinguere nettamente il reddito dei fabbricati da quello delle costruzioni che non sono suscettibili di alcun reddito o che producono solo in parte un reddito, ma non in modo autonomo e in concorso con altri beni.

Si considerano parti integranti dei fabbricati le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze.

Tale dizione risulta più appropriata di quella usata dall'art. 69 T.U. del 1958, n. 645, che considerava parte integrante dei fabbricati le aree occupate dalle costruzioni e quelle destinate in modo durevole a servizio o « ad ornamento delle costruzioni stesse ».

2. Determinazione del reddito dei fabbricati ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche

I redditi dei fabbricati concorrono a formare il reddito complessivo del possessore del fabbricato per il periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso.

L'art. 33 del D.P.R. n. 597 stabilisce una presunzione di diritto, considerando possessore del fabbricato il soggetto che risulta tale dal catasto edilizio urbano al 31 agosto di ogni periodo di imposta.

Quest'ultima data corrisponde a quella di chiusura delle scritture censuarie le cui risultanze nel precedente ordinamento, ai sensi dell'art. 179 T.U. 29/1/1958, n. 645, si assumevano « ai fini della compilazione dei ruoli delle imposte accertate col sistema catastale ».

Per effetto dell'attivazione del nuovo catasto edilizio, avvenuta a decorrere dal 1°/1/1962, e del D.M. 4/12/1961 il reddito imponibile delle unità immobiliari urbane si determina « applicando alle rendite catastali definite con riferimento agli elementi economici del

triennio 1937-1939 coefficienti di aggiornamento stabiliti ogni anno dal Ministro per le finanze, sentita la commissione censuaria centrale, per le singole categorie di unità immobiliari » (art. 1 L. 23/2/1960, n. 131).

Questa regola è stata recepita dalla riforma tributaria: il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario, al lordo delle spese di riparazione e manutenzione e di ogni altra eventuale spesa o perdita ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana. Il reddito medio ordinario è determinato, secondo le norme della legge catastale, mediante la applicazione delle tariffe di estimo stabilite per ciascuna categoria e classe, ovvero, per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante la stima diretta (art. 34 D.P.R. n. 597).

Pertanto non è più consentito ricorrere ad un diverso sistema di determinazione del reddito dei fabbricati basato sulle risultanze del mercato locatizio immobiliare, che non siano quelli recepiti ed accertati in sede catastale.

Occorre all'uopo ricordare che, ai sensi degli artt. 34 L. 11/8/1939, n. 1249 e 37 del regolamento 1°/12/1949, n. 1142, l'Amministrazione del catasto e dei SS.TT.EE. ha facoltà di rivedere, in qualunque tempo, il prospetto delle tariffe in determinate zone censuarie, quando la revisione si renda opportuna per sopravvenute variazioni di carattere permanente nello stato delle unità immobiliari o della loro capacità di reddito.

L'art. 88 D.P.R. n. 597 ha disposto l'aggiornamento delle singole unità immobiliari mediante l'applicazione dei coefficienti stabiliti annualmente con decreto del Ministro per le finanze su parere conforme della Commissione censuaria centrale, fino a quando non si sia provveduto alla prima revisione generale delle rendite stesse.

Il legislatore ha introdotto però delle deroghe a tale regola nel caso in cui l'immobile sia dato in locazione.

Il reddito netto dei fabbricati locati si determina detraendo dal reddito effettivo lordo un quarto dello stesso a titolo di manutenzione, di ripartizione e di qualsiasi altra spesa o perdita.

Nell'ipotesi di locazione di fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali da persona diversa dal possessore, la detrazione di cui sopra, secondo le istruzioni ministeriali sulla compilazione della dichiarazione dei redditi, compete nella misura di un terzo.

Notevoli incertezze sono sorte sulla misura di tale detrazione, in quanto secondo l'art. 2 L. 23/2/1960, n. 131 (« qualora il red-

dito effettivo lordo ridotto del 25% sia superiore alla rendita catastale aggiornata rivalutata per oltre un quinto di questa, l'imponibile deve essere determinato secondo le disposizioni dell'art. 1 L. 4/11/1951, n. 1219 ») spetterebbe di un quarto.

Per la costruzione della città di Venezia centro e delle isole della Giudecca, Murano e Burano, tale detrazione compete nella misura di due quinti; per i fabbricati costruiti ed utilizzati secondo la destinazione prima del 29-V-1946 si detrae dal reddito effettivo lordo, ridotto come sopra, una ulteriore somma pari a quattro volte e mezzo il reddito imponibile definito per l'anno 1938 ai fini delle imposte dirette.

Ove si tratti di fabbricati costruiti dopo il 31-XII-1938, il reddito imponibile relativo all'anno 1938 è valutato comparativamente alla pigione dei fabbricati già esistenti nell'anno suddetto posti in analoghe condizioni, nello stesso comune.

Il reddito imponibile degli anzidetti fabbricati locati è così determinato quando il reddito effettivo è superiore alla rendita catastale aggiornata aumentata del 20% o giustificatamente inferiore alla rendita catastale aggiornata diminuita del 20%.

Inoltre vi è da precisare quanto segue:

- a) quando il reddito effettivo netto è superiore alla rendita catastale aggiornata, l'ufficio non può ricorrere a comparazione con redditi effettivi di fabbricati dello stesso tipo ed in analoghe condizioni. Detto confronto deve essere eseguito esclusivamente fra il reddito netto e la rendita catastale aggiornata con riferimento a unità immobiliari considerata come automaticamente censita in catasto;
- b) la richiesta di sostituzione del minor reddito alla rendita catastale aggiornata si intende espressa con l'indicazione del reddito netto nella dichiarazione;
- c) nel caso di locazione cessata o iniziata nel corso dell'anno, la determinazione del reddito deve essere eseguita contrapponendo la rendita catastale aggiornata col reddito effettivo del periodo di locazione, fatto salvo l'80% del reddito catastale per le unità non locate nell'intero periodo di imposta;
- d) la denuncia di affitto deve essere presentata entro tre mesi dalla data in cui ha avuto inizio.

L'art. 35 del D.P.R. cit. stabilisce che « quando per un triennio

il reddito lordo effettivo di una unità immobiliare, ridotto del 25%, differisce dalla rendita catastale per almeno un quinto di questa, l'ufficio tecnico erariale su segnalazione dell'ufficio delle imposte o del comune o su domanda del contribuente, procede a verifica ai fini del diverso classamento dell'unità immobiliare o della sua nuova determinazione del reddito dei fabbricati a destinazione speciale o particolare ».

Per le unità immobiliari destinate ad uso di abitazione, possedute dal contribuente in aggiunta a quella adibita ad abitazione principale ed utilizzate come residenze secondarie o comunque tenute a propria disposizione, l'art. 4 L. 24/IV/1980, n. 146 con effetto dal 1°/I/1979 prevede l'aumento di un terzo di reddito catastale.

Sono esentate dall'aumento le unità immobiliari adibite ad uso professionale.

A decorrere dalla stessa data l'aumento de quo si applica anche alle unità immobiliari possedute da soggetti diversi dalle persone fisiche, che non costituiscono beni strumentali ai sensi degli artt. 40 e 52 2° comma del D.P.R. 29/9/1973, n. 597 e che non sono destinate a locazione.

È stato osservato che, con tale misura « non si inventa un particolare criterio tecnico, ma si maggiora il reddito e le relative imposte per ragioni estranee al possesso del reddito, facendo sopravvivere lo spirito « della soppressa imposta di famiglia », collegandosi l'entità dell'imposta non al reddito ma all'uso che il contribuente ne fa (tenere una seconda casa a disposizione) e ciò comporta una violazione del principio di capacità contributiva perché si collega l'imposta sul reddito ad un fatto che non è reddito ».

Per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, per i quali non è possibile la determinazione del reddito medio ordinario col sistema catastale o non assicura l'aderenza ai redditi effettivi, il relativo reddito è determinato mediante stima (art. 35 D.P.R. n. 597).

Infine i fabbricati siti all'estero che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio di imprese concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, con riferimento al periodo d'imposizione estera che scade nell'anno solare al quale la dichiarazione si riferisce (art. 79 D.P.R. n. 597). Lo Stato italiano, quindi, delega quello straniero all'accertamento della consistenza reddituale.

La norma aggiunge che i redditi devono essere dichiarati al lordo delle imposte dovute su di essi nello Stato estero. La detrazione di tale imposta è regolata dall'art. 18 D.P.R. n. 597.

3. Il reddito dei fabbricati e l'imposta locale sui redditi

I redditi fondiari sono soggetti anche all'imposta locale sui redditi.

Tale imposta ha carattere essenzialmente reale e proporzionale e costituisce imposizione autonoma rispetto alle altre due imposte sul reddito: Irpef e Irpeg, con la conseguenza che essa colpisce i redditi di natura patrimoniale quale che sia l'ammontare, anche se sono posseduti da persone fisiche o giuridiche non soggette all'Irpef e quindi all'Irpeg, ovunque sia residente o abbia sede il loro titolare e indipendentemente dal fatto che esso abbia in Italia una stabile organizzazione, avendo rilevanza soltanto il fatto che il reddito sia prodotto nel territorio dello Stato.

Il legislatore della riforma, partendo dal concetto che la natura reale del tributo legittimasse la utilizzazione del Catasto per la determinazione dei redditi immobiliari, aveva previsto che per i redditi fondiari dovessero valere esclusivamente le risultanze catastali al 31 agosto di ciascun periodo di imposta.

Tale principio era attenuato dalla disposizione secondo cui la notificazione di atti di imposizione al soggetto iscritto in catasto è inefficace nei confronti dell'oggettivo titolare del reddito reale qualora l'inesattezza dell'intestazione catastale non fosse a lui imputabile.

La giurisprudenza delle commissioni tributarie afferma che valgono solo le risultanze catastali al 31 agosto di ciascun periodo di imposta e non già le concrete situazioni di fatto che, in ipotesi, possono divergere da quelle catastali. Pertanto è legittima l'iscrizione a ruolo dell'intestatario catastalmente che abbia alienato l'immobile, il quale potrà invocare, in sede di riscossione, il disposto dell'ultimo comma dell'art. 32 del D.P.R. 29/9/1973, n. 602.

Il mancato aggiornamento del catasto provoca però notevoli difficoltà in sede di riscossione per le numerose richieste prodotte ai sensi dell'art. 32 D.P.R. n. 602 per la escussione dei nuovi possessori di immobili iscritti a ruolo.

Una rilevante modifica è stata introdotta dal D.P.R. 24/12/1976, n. 920, che ha mantenuto il criterio della automatica rilevazione

dei redditi fondiari sulla base delle risultanze catastali limitatamente ai redditi dominicali dei terreni ed ai redditi agrari escludendo, in tal modo, il reddito dei fabbricati. In altri termini la dichiarazione annuale viene ad acquistare preminente rilevanza per la iscrizione a ruolo dei redditi dei fabbricati e in tal senso, il Ministero delle finanze ha precisato che le risultanze catastali possono essere utilizzate dagli Uffici delle imposte solo ai fini dell'accertamento dei redditi dichiarati, al fine di esaminare se i redditi evidenziati nelle dichiarazioni corrispondano o meno ai dati riportati in catasto in relazione alla partita catastale e alla categoria di appartenenza.

Appare evidente che le risultanze catastali non costituiscono più titolo per la iscrizione a ruolo dei redditi fondiari, ma costituiscono sempre basi di riferimento per l'edificio per la presunzione del reddito del soggetto passivo che ne risulta iscritto alla data del 31 agosto.

L'imposta è applicata con le seguenti aliquote:

- a) dal 6 all'8,50% in favore dei comuni;
- b) dall'1,50 al 2,50%, in favore delle province;
- c) dall'1 al 2%, in favore delle regioni;
- d) dallo 0,40 all'1,20%, in favore delle camere di commercio, industria, agricoltura e artigianato;
- e) dello 0,50% in favore delle aziende di cura, soggiorno o turismo.

L'art. 1 del D.L. 23 dicembre 1977, n. 936 ha stabilito che fino al 31 dicembre 1980 (poi prorogato al 31 dicembre 1981 e successivamente al 31 dicembre 1982) l'aliquota sui redditi è nella misura unica del 15%.

4. *Immobili adibiti ad attività commerciali e l'imposta sul reddito delle persone giuridiche*

L'art. 32 del D.P.R. n. 597 ha identificato le costruzioni o porzioni di costruzioni nell'attitudine a produrre un reddito, precisando che tale reddito dev'essere autonomo.

Nel caso diverso, il reddito stesso, perdendo autonomia e per conseguenza le caratteristiche fondiarie, diviene un componente del reddito complessivo d'impresa.

Questa impostazione si concretizza nell'art. 40 D.P.R. n. 597

il quale dispone: « i redditi degli immobili che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di imprese commerciali da parte del loro possessore o da parte del soggetto cui sono imputabili i redditi del possessore a norma dell'art. 4 e quelli posseduti da società in nome collettivo e concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa ».

Il legislatore con l'art. 40 ha posto una netta distinzione tra soggetti-persone fisiche che svolgono attività d'impresa a mezzo di beni immobili funzionalmente destinati all'esercizio di tale attività (s.n.c. o s.a.s.) che possiedono immobili. Per i primi il reddito degli immobili posseduti costituisce reddito d'impresa se ed in quanto gli immobili stessi siano strumentali per l'esercizio di imprese commerciali da parte dei possessori; per le seconde, il reddito degli immobili da questi « posseduti » costituisce sempre una componente positiva del reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura strumentale o meno di detti immobili.

Quindi l'art. 40 pone una presunzione assoluta di « strumentalità » per la produzione del reddito di impresa, indipendentemente dalla natura strumentale o meno di detti immobili posseduti dalle società in nome collettivo ed in accomandita semplice.

Tale presunzione costituisce la logica conseguenza del principio di carattere generale contenuto nell'art. 6 del D.P.R. n. 597 del 1973, secondo cui i redditi di dette società sono sempre da qualificare come redditi d'impresa qualunque sia la fonte di provenienza e quale sia l'oggetto sociale. La medesima disposizione vale anche per le società soggette all'Irpef e per gli enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, per effetto del richiamo contenuto nell'art. 5, 2° comma del D.P.R. n. 598 del 1973.

Dunque per effetto dell'art. 40 il reddito di tutti gli immobili posseduti da società e destinati ad attività commerciale non è mai considerato come reddito fondiario, ma concorre sempre a formare il reddito complessivo come componente del reddito di impresa.

Si tratta di una presunzione assoluta e viene così eliminato ogni riferimento alla strumentalità o meno di un bene, distinzione questa che resta in vigore solo per gli immobili appartenenti ad una impresa individuale.

Questa interpretazione dell'art. 40, trova indiretta conferma nella Relazione Ministeriale al D.P.R. n. 597, dove si afferma che particolare novità è quella riguardante gli immobili posseduti da società

assunti, in ogni caso, nel reddito di impresa in aderenza ai principi generali contenuti nella legge delega per l'applicazione dell'imposta sul reddito della società. È evidente che di fronte al preciso dettato legislativo poco conta che nell'immobile si gestiscano attività commerciali direttamente dalla società, che degli stessi è proprietaria, o che tali attività siano gestite da terzi ai quali l'immobile sia concesso in locazione.

La legge infatti, fa riferimento al « possesso » la cui definizione è data dal codice civile.

L'art. 1140, C. civ., nel quale la definizione di « possesso » precisa, nel 2° comma, che si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona che ha la detenzione della cosa. Ne deriva che nell'ipotesi in cui un bene venga dato in locazione permane nel locatore il possesso, dal momento che il conduttore ne è un semplice detentore.

Per quanto concerne i fabbricati che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa gli stessi concorrono a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del titolo II del D.P.R. n. 597.

Vi è da precisare che il combinato disposto degli artt. 5, 2° comma D.P.R. n. 598 del 1973, e 40 D.P.R. n. 597 del 1973, non esclude un'autonoma imposizione, anche ai fini Ilor, di immobili non strumentali posseduti da imprese societarie. La Commissione tributaria di 1° grado Milano (Dir. prat. trib., 1980, II, 552) con l'ordinanza 28/9/1978 ha ritenuto non manifestamente infondata, in relazione all'art. 4, n. 2, della legge 9/10/1971, n. 825 e dell'art. 76 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 4, 3° comma e 6, 5° comma, del D.P.R. 29/9/1973, n. 599, che dispongono la separata iscrizione a ruolo, ai fini dell'Ilor, dei fabbricati appartenenti alle persone giuridiche.

Solo dove esiste un'esclusiva attività commerciale si ha un reddito d'impresa che tutto assorbe e che vanifica ogni altra tipologia di reddito come quelli di capitale e fondiari. Negli altri casi invece permane la separata determinazione dei redditi immobiliari. Del resto lo stesso Ministero delle finanze, aveva riconosciuto il principio della presunzione assoluta stabilito dall'art. 40, ma sembra volerlo limitare all'Irpeg.

Un problema dibattuto concerne la tassazione agli effetti dell'Ilor, dei redditi che gli Istituti autonomi per le case popolari traggono dalla locazione dei propri immobili.

Come già precisato, la strumentalità generica e ben più ampia di quella prevista, nel passato ordinamento, dell'art. 72 T.U. n. 645 del 1958; conseguentemente per decidere sulla strumentalità o meno di determinati beni rispetto all'attività svolta da un ente pubblico è necessario l'esame caso per caso dei fini istituzionali dell'ente stesso.

Attese le finalità dell'Istituto autonomo case popolari, gli immobili dell'ente rappresentano lo strumento per la prestazione del servizio (locazioni) e quindi i redditi degli stessi non costituiscono un autonomo reddito fondiario, ma rappresentano una componente del reddito d'impresa.

Alcune commissioni avevano affermato che tale ente, non avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, ma perseguendo una finalità assistenziale, non è un ente economico e perciò nei suoi confronti non è applicabile l'art. 40 e conseguentemente l'art. 6, 5° comma; pertanto tale commissione concludeva: « è legittima l'iscrizione a ruolo ai fini Ilor dei redditi dei fabbricati di pertinenza dell'ente secondo le risultanze catastali al 31 agosto di ciascun periodo di imposta ».

La Commissione centrale a sezioni unite ha cercato di dare una soluzione definitiva in tale materia. Innanzi tutto ha negato che l'art. 40 D.P.R. n. 597 contenga una presunzione assoluta in base alla quale i redditi degli immobili posseduti da società commerciali ed enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, concorrono, per il solo fatto del possesso, a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa, in quanto beni strumentali per l'esercizio di attività commerciali. Al riguardo — sostiene — è decisivo ed assorbente il rilievo che tale teoria si fonda unicamente sull'interpretazione letterale della norma in esame, mentre l'interpretazione logica e sistematica di essa e di tutte le disposizioni in materia conduce ad affermare che il concetto della strumentalità degli immobili va contenuto.

Ma a nostro avviso di tale negazione non si dà alcuna dimostrazione.

Per quanto riguarda gli I.A.C.P. ricordiamo che essi hanno per statuto lo scopo di provvedere case alle classi meno abbienti secondo le leggi vigenti in materia di edilizia economica e popolare e pertanto si deve affermare che il patrimonio edilizio degli Istituti ha una specifica destinazione che è quella di impiegare il reddito (salvo un fondo riserva di titoli di Stato) nella costruzione di alloggi popolari, fine di evidente pubblica utilità che gli enti stessi perseguono.

Ne deriva che gli immobili degli Istituti assumono una funzione tipicamente strumentale essendo tutti adibiti, sia pure mediante locazione, all'attività commerciale degli enti, ed i canoni di locazione riscossi costituiscono il prodotto finale, cioè sono componenti del reddito d'impresa.

Si deve per le considerazioni svolte concludere che ricorre nella specie l'ipotesi prevista dall'art. 40 cit. richiamata dall'art. 5 del D.P.R. 29/9/1973, n. 598 e pertanto, la tassazione agli effetti dell'Ilor va eseguita in base al reddito complessivo degli Istituti autonomi case popolari, determinato ai fini dell'imposta locale sui redditi a norma dell'art. 4 del D.P.R. 29/9/1973, n. 599.

A sostegno di quanto sopra, la Cassazione con sentenza del 2/7/1981, n. 4288 ha affermato che l'art. 40 cit. attraverso la statuizione negativa (non sono considerati redditi fondiari) per quei beni immobili strumentali in esso menzionati, ha posto in rilievo la sottintesa contrapposizione tra la funzione meramente patrimoniale di quelli che siano diretti solo a fornire un reddito che non ha alcuna connessione con l'attività imprenditoriale del possessore pur se, concorrano, nell'economia dell'impresa, ad assicurare mezzi finanziari per la sua attività, e quelli che non rientrano in una gestione meramente incidentale, ma formano il mezzo diretto per l'attività imprenditoriale.

In base a questa distinzione le locazioni delle abitazioni degli Istituti Autonomi Case Popolari sono necessariamente destinate con scambio di prestazioni e di corrispettivi pecuniari, a far conseguire, attraverso l'immissione sul mercato edilizio con effetti anche di calmiera, da un lato il soddisfacimento dei bisogni di abitazioni delle categorie di non abbienti e dall'altro quei mezzi pecuniari necessari per il mantenimento dei beni stessi e delle connesse attività nel perseguimento dei fini istituzionali, mentre senza quelle locazioni rimarrebbe vana ed economicamente passiva la precedente attività edilizia. Non possono pertanto, quei beni immobili considerarsi per gli istituti suddetti una mera dotazione patrimoniale a un supporto economico estraneo alle loro finalità, conseguentemente non sono soggetti ad Ilor.

5. Operazioni speculative

Ai sensi dell'art. 76 D.P.R. n. 597 del 1973 sono da includere nel computo del reddito complessivo le plusvalenze realizzate dalle

persone fisiche a seguito di operazioni effettuate con fini speculativi su beni non relativi all'impresa commerciale.

Tale norma afferma che è considerata fatta con fini speculativi senza possibilità di prova contraria l'acquisto e la vendita di beni immobili non destinati alla utilizzazione personale da parte dell'acquirente o dei familiari se il periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto e la vendita non è superiore a cinque anni.

La distanza temporale tra i due atti si determina in base alla rispettiva data certa dimostrabile con tutti i mezzi previsti dalle legge civile.

Esclude l'intento speculativo l'uso personale dell'immobile o la sua utilizzazione da parte di familiari dell'acquirente; questi ultimi coincidono con le persone che fanno parte della famiglia anagrafica del venditore.

Nel caso che la vendita avvenga oltre il quinquennio dell'acquisto o il bene sia stato direttamente utilizzato, l'intento speculativo può essere provato mediante presunzioni semplici, opponibili con prove contrarie.

La presunzione iuris ed de iure stabilita dalla legge è subordinata dunque a due condizioni: compravendita nel quinquennio di un immobile non destinato ad uso personale: la prova contraria potrà essere fornita soltanto in relazione ai due eventi.

Questo principio appare meritevole di censura. Il recupero ad imposizione del maggior valore degli immobili attraverso la ricerca di un effettivo o presunto intento speculativo era perfettamente giustificato in un regime tributario che, come quello precedente, non poteva colpire in altro modo la ricchezza stessa, ma non nel sistema attuale in quanto lo stesso incremento di valore non può essere nel medesimo momento accrescimento di valore e reddito ed essere conseguentemente sottoposto a due diversi tributi: Invim e Irpef.

La Commissione tributaria di 1° grado di Trapani con ordinanza 30/4/1981, n. 2 (Dir. prat. trib., 1981, 2°, 689) ha proposto alla Corte Costituzionale la questione di incostituzionalità per eccesso di delega dell'art. 76 D.P.R. n. 597 in riferimento all'art. 2 della legge delega 9/10/1971, n. 825 ed agli artt. 76 e 77 Cost.

L'art. 2 L. 9/10/1971, n. 825 prevede espressamente « che la disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sarà informata ai seguenti principi o criteri direttivi ... l'inclusione nel computo del reddito complessivo delle plusvalenze realizzate da persone fisiche

a seguito di operazioni effettuate con fini speculativi dei beni non relativi alle imprese commerciali ».

Da ciò emerge che al governo non è stata conferita alcuna delega legislativa per la determinazione di presunzione assoluta in materia di sussistenza di intento speculativo. Quindi, il governo, entro i limiti dell'articolo citato, avrebbe dovuto attenersi alla qualificazione della fattispecie imponibile e della determinazione del reddito derivante da operazioni speculative, giammai, in carenza di espressa e specifica delega legislativa, stabilirne la sussistenza in via presuntiva senza ammissibilità di prova contraria.

Da tale presunzione rimangono esclusi gli immobili utilizzati per abitazione o soggiorno di familiari dell'acquirente.

Per quanto riguarda le case di abitazione può sorgere questione su quelle che servono non all'abitazione permanente del proprietario o dei familiari, ma a quelle denominate « seconde case ».

Per tali immobili affinché sia esclusa la presunzione è necessario che la disponibilità sia continua, anche se l'uso è discontinuo, cioè, se la casa è data in locazione o comunque utilizzata dal proprietario (nei mesi estivi), la presunzione è da escludersi. La disposizione contenuta al n. 2 dell'art. 76 in esame si applica alle condizioni ed ai limiti ivi stabiliti, anche quando le plusvalenze degli immobili sono state conseguite attraverso l'acquisizione e la successiva vendita di quote o di azioni non quotate in borsa, di società il cui patrimonio è investito prevalentemente in beni immobili.

La presunzione non concerne le azioni quotate in borsa.

Il rinvio alle « condizioni » ed ai « limiti » significa che il tempo trascorso tra l'acquisto delle quote o delle azioni e la loro cessione non deve essere superiore ai cinque anni.

Inoltre proprio in virtù del rinvio alla norma generale, la presunzione non opera allorché l'immobile venga occupato dal socio o dai suoi familiari.

Infine, presupposto essenziale cui è subordinata la presunzione assoluta de qua, è la composizione prevalentemente immobiliare del patrimonio sociale, nel senso cioè che più della metà deve essere costituita da immobili.

Un particolare problema è posto dal realizzo da parte dei residenti dei beni acquistati senza corrispettivo ai sensi della L. 8/10/1976, n. 689, che ha consentito — ai residenti possessori, da data anteriore al 6/3/1976, di attività fittiziamente intestate a soggetti non residenti — di rendersene cessionari senza corrispettivo.

Trattasi, in sostanza, di stabilire se, in dipendenza dell'atto di cessione previsto dalla menzionata disposizione, possa configurarsi il realizzo di plusvalenze patrimoniali e se ricorrano, altresì, gli estremi dell'intento speculativo da parte del cessionario persona fisica che, successivamente all'intervenuta regolarizzazione della sua posizione venda tutti o alcuni dei beni « acquistati » in forza della cennata legge.

Si osserva in proposito che non si può prescindere dalla esatta determinazione del momento dal quale il soggetto residente, cessionario dei beni deve considerarsi effettivamente possessore dei beni stessi.

Ora, non v'è dubbio che, non configurandosi l'elemento contrattuale dell'onerosità per la mancanza di un corrispettivo da pagare, l'atto non può essere riguardato come un vero e proprio atto traslativo della proprietà dei beni, ma dev'essere considerato alla stregua di un atto atipico che, in relazione alle finalità perseguite dal legislatore tributario, svolge funzione dichiarativa di una situazione possessoria ad esso preesistente.

Visto sotto tale profilo sostanziale volto ad individuare l'effettivo momento determinante del possesso dei beni da parte del cessionario residente, ne consegue che non sussiste il presupposto di fatto e di diritto per collegare il conseguimento di eventuali plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 54 del D.P.R. 29/9/1973, n. 597.

Del pari, considerata la vera e propria natura del ripetuto atto di cessione e la sua inidoneità a determinare effetti costitutivi della proprietà, la condizione alla quale è subordinato il realizzo delle plusvalenze « speculative », disciplinate dall'articolo 76 in esame: cioè la vendita dei beni entro cinque anni dalla data dell'acquisto, va verificata, non già con riferimento alla data della cessione medesima, bensì con riguardo all'epoca a partire dalla quale, anteriormente al 6/3/1976, il cessionario risulta possessore delle attività in questione.

Tuttavia, ancorché alla vendita di immobili da parte del cessionario, intervenuta dopo cinque anni dall'effettivo possesso nel senso chiarito, non possa essere collegato il realizzo di plusvalenze *iuris est de iure*, sta di fatto che l'intento speculativo delle singole operazioni di vendita emerge chiaramente dalle circostanze che hanno motivato il ricorso, da parte dei soggetti residenti all'eccezionale rimedio offerto dalla legge per regolarizzare la loro posizione fittiziamente riferita a soggetti non residenti.

6. *Esenzioni ed agevolazioni*

In teoria si dovrebbe colpire il reddito derivante da tutti i fabbricati esistenti sul suolo, ma una simile estensione sarebbe praticamente ed economicamente poco opportuna.

In primo luogo, vi sono numerosi edifici che, per l'uso cui sono destinati non possono produrre un reddito netto imponibile, onde sarebbe assurdo farli soggiacere all'obbligo fiscale, per poi, in pratica, pervenire ugualmente alla loro totale esenzione. Si è quindi prescelta la via di dichiarare senz'altro esente dall'imposta il reddito di detti edifici. In secondo luogo vi sono altri edifici, che servono agli usi dell'agricoltura ed il cui reddito forma in realtà tutt'uno col reddito agricolo. Sarebbe assurdo ed antieconomico procedere ad una difficile individuazione e separazione del reddito edilizio puro, il quale, in simili casi, non ha e non può avere carattere autonomo. Dal punto di vista finanziario, poi, la distinzione fra reddito edilizio e reddito agricolo conduce di norma ad un eccessivo fiscalismo, allorché, essendo in perdita la azienda, questa deve tuttavia pagare il tributo su un reddito edilizio che, come tale, non è altro che una semplice astrazione senza riscontro nella realtà.

L'art. 39 del D.P.R. n. 597 prevede espressamente l'irrilevanza in via autonoma, del reddito dei fabbricati rurali anche quando questi appartengono all'affittuario dei terreni sempreché ricorrano le condizioni richieste per i fabbricati rurali del possessore del fondo.

Infine ragioni politiche e costituzionali giustificano l'esenzione del reddito di taluni edifici destinati all'uso delle Amministrazioni dello Stato, di Stati esteri, ecc. Tutte le esenzioni fin qui menzionate hanno carattere permanente.

Le esenzioni permanenti sono quindi di tre tipi:

- a) per carenza assoluta di reddito imponibile;
- b) per essere il reddito edilizio assimilato al reddito agricolo (dominicale) o d'impresa;
- c) per ragioni di carattere politico-costituzionale.

Le esenzioni permanenti del nostro ordinamento positivo riguardano pertanto i redditi dei seguenti fabbricati.

Primo tipo: a) fabbricati all'esercizio dei culti; b) cimiteri e loro dipendenze.

Secondo tipo: a) costruzioni o porzioni di costruzioni rurali, e relative pertinenze, appartenenti al possessore o allo affittuario dei terreni cui servono e destinate:

- all'abitazione delle persone addette alla manuale coltivazione della terra, alla custodia dei fondi, del bestiame e degli edifici rurali ed alla vigilanza dei lavoratori, agricoli, nonché delle persone di famiglia conviventi a loro carico;
- al ricovero degli animali di cui alla lettera b) dell'art. 28 e di quelli occorrenti per la coltivazione dei terreni;
- alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione;
- alla conservazione dei prodotti agricoli ed alle attività di manipolazione e trasformazione di cui al 2° comma dell'art. 28 (art. 39 D.P.R. n. 597).

Terzo tipo: a) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati nel Trattato lateranense (artt. 13, 14 e 15, legge n. 810 del 1929); b) i fabbricati di proprietà di Stati esteri, destinati a sede delle loro rappresentanze; c) fabbricati appartenenti allo Stato, alle regioni, alle province, ai comuni e relativi consorzi destinati ad usi o servizi di pubblico interesse; sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi.

Al fine di incrementare lo sviluppo edilizio sono state accordate notevoli agevolazioni fiscali.

In virtù dell'art. 13 della L. 2/7/1949, n. 40, le case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano carattere di lusso, la cui costruzione sia iniziata entro il 31/12/1959 (modif. dell'art. 1, L. 10/12/1957, n. 1218) ed ultimata entro il biennio successivo dall'inizio, erano esentate per venticinque anni dall'imposta sui fabbricati e relative sovraimposte dalla data della dichiarazione di abitabilità. Con l'art. 1 della L. 2/2/1960, n. 35, è stato stabilito che restano ferme le agevolazioni previste dall'art. 13 cit., « per i fabbricati la cui costruzione, anche se iniziata dopo il 31/12/1959, venga ultimata entro il 31/12/1961 ». A sua volta, il D.L. 11/12/1967, n. 1150, abolisce l'obbligo della ultimazione del fabbricato entro il biennio dall'inizio dei lavori di costruzioni, di cui agli artt. 13 e segg., della legge 408, cit. Comunque, la costruzione « deve in ogni caso essere ultimata entro i tre anni suc-

cessivi alla scadenza del termine stabilito dal precedente art. 4 (31/12/1970) » (art. 5). La L. 19/7/1961, n. 659, estende le agevolazioni ad altri tipi di fabbricati.

Si deve ricordare a questo punto, l'art. 1 della L. 6/10/1962, n. 1493, a carattere interpretativo, secondo cui le agevolazioni previste per le case di abitazione sono applicabili « anche ai locali destinati ad uffici e negozi quando, a questi ultimi, sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale dei piani sopra-terra ». E tale principio, fatto proprio dalla L. 6/8/1967, n. 765, che aggiunge l'art. 41 ter alla L. 17/8/1942, n. 1150, è stato ulteriormente confermato dall'art. unico della L. 2/12/1967, n. 1212.

Il D.L. 26/10/1970, n. 745, conv. in L. 18/12/1970, n. 1034, ha stabilito successivamente che, per i fabbricati o porzioni di fabbricati in corso di costruzione alla data di entrata in vigore del decreto stesso (26/10/1970), il termine del 31/12/1970, stabilito dall'art. 2 e 3 del D.L. n. 1150 del 1967, cit., « è prorogato fino al 31/12/1973 a condizione che entro tale termine i fabbricati stessi siano completati in ogni loro parte ». Per i fabbricati o porzioni di fabbricati per i quali abbiano avuto inizio entro la stessa data, i benefici fiscali sono concessi a condizione che « i fabbricati siano completati in ogni parte entro il 31/12/1975 », a condizione che si tratti:

- a) di costruzioni eseguite in proprio dallo Stato dai comuni o da enti pubblici autorizzati a costruire abitazioni di tipo economico e popolare o di costruzioni ammesse a contributo dello Stato;
- b) di costruzioni realizzate nell'ambito dei piani di zona redatti in base alla L. 18/4/1962, n. 167, e, eseguite da privati, date in locazione alle condizioni previste dall'art. 5 della L. 21/7/1965, n. 904 (vale a dire, per un canone annuo stabilito in apposita convenzione con il comune e rapportato al costo di costruzione dell'alloggio più le corrispondenti quote del valore dell'area, nella misura determinata dall'ufficio tecnico erariale ai sensi dell'art. 12 della legge n. 167, cit., e dell'importo delle spese per le opere di urbanizzazione primaria, a carico del proprietario) o occupate direttamente dal proprietario;
- c) di fabbricati costruiti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, sempre che il costo dell'area coperta e delle pertinenze non superi il quarto del valore della sola costruzione;

- d) di alloggi aventi una superficie utile non superiore a 130 metri quadrati e che non abbiano oltre due caratteristiche fra quelle indicate nella tabella allegata al decreto del Ministro per i lavori pubblici 2/8/1969;
- e) di abitazioni per lavoratori agricoli dipendenti costruite ai sensi della L. 30/12/1960, n. 1676, prorogata con L. 12/3/1968, n. 260 (art. 64).

L'art. 38, D.P.R. n. 601, stabilisce che il reddito dei fabbricati, per i quali anteriormente all'entrata in vigore dello stesso D.P.R. n. 601, « è stato acquistato il diritto all'esenzione venticinquennale dall'imposta sul reddito dei fabbricati, è esente dall'imposta locale sui redditi fino al compimento del venticinquennio ».

Inoltre, il reddito dei fabbricati di cui al 2° comma dell'art. 64, cit., in corso di costruzione alla data di entrata in vigore del D.P.R. n. 601 « e completati in ogni loro parte entro il 31/12/1975, è esente dall'imposta locale sui redditi per 25 anni ».

L'art. 32 dello stesso D.P.R. n. 601 stabilisce che « il reddito delle case economiche e popolari costruite ai sensi dell'art. 35 della L. 22/10/1971, n. 865, è esente dall'imposta locale sui redditi per venticinque anni o per quindici anni secondo che le case stesse siano realizzate su aree date in concessione o cedute in proprietà ».

Per l'art. 33 il reddito dei fabbricati e degli altri beni ripristinati a seguito di distruzione o danneggiamento per fatto di guerra è esente dall'imposta locale sui redditi alle condizioni e nei limiti previsti dagli articoli 69 e 70 della L. 27/12/1953, n. 968, e successive modificazioni e integrazioni. Si applicano le disposizioni dell'art. 72 della legge stessa.

Infine le persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili che possiedono soltanto redditi fondiari (e pertanto anche di fabbricati) per importo complessivo annuo non superiore a L. 360.000 sono esonerate dalla presentazione della dichiarazione dei redditi. Tale esonero compete ai soggetti in questione anche se possessori di redditi esenti e di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.