



## Alcune considerazioni in ordine alla tassazione del reddito degli immobili vincolati concessi in locazione

**IRPEF - Redditi di fabbricati - Immobili di interesse storico e artistico - Locati - Determinazione - Criterio della tassazione sulla base della minore delle tariffe d'estimo ex art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 - Applicabilità - Sussiste - Artt. 34 e 129 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917**

*L'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, deve essere inteso come norma contenente l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici di interesse storico o artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore.*  
(Oggetto della controversia: istanza di rimborso Irpef)

(COMM. PROVINCIALE di Firenze, Sez. XX - Pres. e Rel. Pezzuti - Sent. n. 157 del 23 febbraio 2001, dep. l'8 ottobre 2001)

(*Omissis*). **Fatto e Diritto** - Esaminati gli atti e i documenti del procedimento;

premessi che, con tre distinti ricorsi, tutti presentati il 18 aprile 2000 e poi riuniti, G.C. e V.C., hanno esposto di essere comproprietari *pro indiviso* di un complesso immobiliare posto in località San Domenico del comune di Firenze, riconosciuto e dichiarato dal Ministero per i beni culturali e ambientali immobile di interesse storico ed artistico, ai sensi della L. 1° giugno 1939, n. 1089, come da D.M. 9 febbraio 1991;

che i ricorrenti hanno precisato che, avendo locato a terzi il complesso immobiliare per gli anni 1997 e 1998 avevano dichiarato, ciascuno per la propria quota di comproprietà, il reddito dell'immobile in oggetto in base al canone di locazione; che, invece, il comma 2 dell'art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, prevedeva che il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi della L. n. 1089 del 1939, era in ogni caso determinato mediante applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale il fabbricato era ubicato;

che, quindi, avevano diritto all'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo, a prescindere dalla circostanza che gli immobili erano stati locati e dall'ammontare del canone effettivamente percepito;

che, con istanza depositata il 17 dicembre 1999, avevano chiesto alla Direzione regionale delle Entrate per la Toscana, Sezione distaccata di Firenze, il rimborso dei maggiori versamenti diretti effettuati e non dovuti per gli anni 1997 e 1998 a titolo di tributo Irpef o contributo S.S.N., ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;

che la Direzione regionale delle Entrate per la Toscana non aveva risposto all'istanza per cui, decorsi inutilmente novanta giorni dal deposito della domanda di restituzione, si era formato il silenzio-rifiuto previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;

rilevato che la questione è ormai definitivamente risolta dal consolidato orientamento della Suprema Corte, che appare logico e coerente e dal quale la Commissione non ha alcuna ragione di discostarsi, secondo cui il comma 2 dell'art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 - il quale stabilisce che "In ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 3 della L. 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" - deve essere inteso come norma recante l'esclusiva ed

esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici di interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore [Cass., 13 giugno 2000, n. 8038; Cass., 13 luglio 1999, n. 7408; Cass., 11 giugno 1999, n. 5740; Cass., 18 marzo 1999, n. 2442; (le ultime due, rispettivamente, in banca dati "il fiscovideo" e in "il fisco" n. 18/1999, pag. 6167, n.d.r.)];

considerato che questo orientamento, dalla Commissione pienamente condiviso, non ha subito mutamenti anche a seguito della L. 13 maggio 1999, n. 133, il cui art. 18, comma 1, lettera c), nel prevedere quale criterio direttivo la determinazione di coefficienti convenzionali di redditività dei valori d'estimo delle unità immobiliari, dispone che resta comunque fermo il principio stabilito dal comma 2 dell'art. 11 della L. n. 413 del 1991, per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, "inteso a tenere conto dei vincoli gravanti su di essi, nonché dell'interesse pubblico alla loro conservazione";

che anche con questa ultima disposizione il legislatore ha perciò espressamente confermato che il comma 2 del citato art. 11 non è una mera norma programmatica ma è una norma speciale volta a tutelare le ragioni dei proprietari che, per legge, sono tenuti a sostenere ingenti costi per la manutenzione e conservazione dei beni dichiarati di interesse storico ed artistico che, di fatto, riducono sensibilmente il reddito netto che può essere ricavato dal loro godimento;

preso atto che i ricorrenti hanno documentato che il complesso immobiliare posto in località San Domenico del comune di Firenze, è stato riconosciuto e dichiarato dal Ministero per i beni culturali e ambientali immobile di interesse storico ed artistico, ai sensi della L. 1° giugno 1939, n. 1089, come da D.M. 9 febbraio 1991, hanno altresì documentato i versamenti erroneamente effettuati in eccedenza rispetto al dovuto ed hanno diritto al relativo rimborso;

ritenuto pertanto che i ricorsi riuniti devono essere accolti, pur dichiarando difetto di legittimazione passiva della Cassa di Risparmio di Firenze S.p.a., quale Concessionaria del Servizio di riscossione dei tributi, e in applicazione dell'art. 91 del codice di procedura civile, l'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Firenze e la Direzione regionale delle Entrate per la Toscana, Sezione distaccata di Firenze vanno condannati, in solido tra loro, al rimborso delle spese processuali, liquidate in complessive lire 3.856.700, di cui lire 656.700 per spese giustificate, lire 200.050 per diritti e lire 3.000.000 per onorari, oltre C.A.P. e Iva come per legge.

## P.Q.M.

accoglie i ricorsi riuniti e condanna l'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Firenze a rimborsare a G.C. la somma di lire 12.052.000, oltre interessi legali dal 17 dicembre 1999 al saldo, a V.C. la somma di lire 13.204.000, oltre interessi legali dal 17 dicembre 1999 al saldo, e ad entrambi la somma di lire 26.211.000, oltre interessi legali dal 30 novembre 1999 al saldo.

Dichiara il difetto di legittimazione passiva della Cassa di Risparmio di Firenze S.p.a., quale Concessionaria del Servizio

il fisco

di riscossione dei tributi. Condanna l'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Firenze e la Direzione regionale delle Entrate per la Toscana, Sezione distaccata di Firenze, in solido tra loro, al rimborso delle spese processuali, liquidate in complessive lire 3.856.700, di cui lire 656.000 per spese giustificate, lire 200.000 per diritti e lire 3.000.000 per onorari, oltre C.A.P. e Iva come per legge. Dichiara interamente compensate le spese processuali tra i ricorrenti e la Cassa di Risparmio di Firenze S.p.a., quale Concessionaria del Servizio di riscossione dei tributi.

## Commento

### Premessa

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze, sopra riportata, recepisce l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione in ordine al criterio di tassazione degli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione, statuendo che il reddito dei fabbricati in oggetto deve essere determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale l'unità immobiliare è ubicata.

### Considerazioni di sintesi in ordine allo "stato dell'arte" in materia di tassazione del reddito degli immobili vincolati concessi in locazione

La questione del criterio di tassazione del reddito degli immobili vincolati ai sensi dell'art. 3 della L. 1° giugno 1939, n. 1089 (1), com'è noto, contrappone da tempo l'Amministrazione finanziaria alla dottrina ed alla giurisprudenza, sia di merito, sia di legittimità.

L'Amministrazione finanziaria, pur in presenza della chiara disposizione dell'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, secondo cui il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico è, in ogni caso, determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale l'unità immobiliare è ubicata, ha sempre ritenuto che, in caso di locazione, si rendono applicabili le ordinarie regole di determinazione del reddito previste dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (2).

Per contro, la dottrina (3) e la giurisprudenza di merito ampiamente prevalente (4), muovendo dalla formulazione letterale dell'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, ritengono che, per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, vale il criterio impositivo della rendita catastale, con l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo, a prescindere dalla circostanza che gli immobili siano locati, e dall'ammontare del canone.

Per la dottrina e la giurisprudenza di merito, la disposizione contenuta nell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, trova la propria ratio nella tutela di cui è meritevole, secondo il dettato della Carta Costituzionale (5), il patrimonio storico ed artistico del nostro Paese, ed è volta a tutelare le ragioni dei proprietari tenuti a sostenere ingenti costi per la manutenzione e conservazione dei beni vincolati, nel rispetto dell'interesse pubblico - si ripete - alla tutela del patrimonio storico ed artistico (6).

La Suprema Corte di Cassazione è intervenuta sull'argomento, giungendo a conclusioni conformi a quelle formulate dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito (7).

La Suprema Corte, in particolare, ha statuito che l'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 "deve essere inteso come norma contenente l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici di interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene ad un canone superiore" (8). Anche secondo la Cassazione, poi, la norma contenuta nel menzionato art. 11, comma 2, "trova ragione-

il fisco

vole giustificazione nell'esigenza di agevolare i proprietari di quegli immobili e nell'obiettivo difficoltà di desumere dal reddito locativo il reddito effettivo, per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione degli immobili medesimi" (9).

Sulla materia si è pronunciato anche il Consiglio di Stato il quale, nell'ambito di un giudizio promosso da un'associazione di categoria, con l'ordinanza n. 1913 del 18 aprile 2000 (in "il fisco" n. 19/2000, pag. 6519) (10), ha dichiarato illegittimo il D. Dir. 17 gennaio 2000 nella parte recante le istruzioni del modello di dichiarazione 730/2000, là dove prescrivevano che, per gli immobili vincolati ex lege n. 1089/1939, il reddito dovesse essere determinato in base al canone di locazione, e non in base al criterio catastale previsto dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, procedendo a sospendere le istruzioni medesime nella loro esecutività (11).

### Alcune sintetiche note in ordine alla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze, con particolare riferimento ai recenti orientamenti dell'Amministrazione finanziaria

Nell'ambito del giudizio davanti alla Commissione tributaria provinciale di Firenze, risolto con la sentenza n. 157 del 23 febbraio-8 ottobre 2001, qui commentata, l'ufficio, in linea con l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria centrale, si è opposto alla richiesta di rimborso dei ricorrenti, eccependo quanto segue.

1. L'interpretazione della Suprema Corte si porrebbe in contrasto con l'art. 18, comma 1, lettera c), della L. 13 maggio 1999, n. 133.

La norma suddetta, nel prevedere i criteri direttivi di un emanando decreto legislativo in materia di riforma della tassazione degli immobili, dispone che, per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, resta fermo il principio stabilito dall'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, "inteso a tenere conto dei vincoli gravanti su di essi, nonché dell'interesse pubblico alla loro conservazione" (12).

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la disposizione di legge suddetta varrebbe a qualificare la norma prevista dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 quale norma "programmatica" e non "speciale".

L'Amministrazione ritiene, in particolare, che il menzionato art. 18, comma 1, lettera c), della L. n. 133/1999 avrebbe fatto riferimento all'art. 11 della L. n. 413/1991, non come ad una norma "avente realtà applicativa già operante nel campo tributario, e che non è mai stata trasfusa o richiamata dal legislatore come norma operante nell'ambito del Tuir n. 917/1986", ma come a norma avente soltanto portata programmatica.

Il rilievo dell'ufficio non sembra cogliere nel segno, ove si consideri che:

a) è irrilevante il fatto che la norma di cui all'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 non sia stata trasfusa o richiamata nel Tuir, ciò dipendendo unicamente da una mera scelta di tecnica legislativa. Argomentando a contrariis, può replicarsi che il fatto che la suddetta norma non abbia formato oggetto di successive modificazioni o richiami da parte delle disposizioni di legge suc-

cedutesi nel tempo, e che hanno inciso sulle norme del Tuir; attribuite alla norma prevista dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, specifica autonomia e carattere di specialità (13);

b) con l'art. 18, comma 1, lettera c), della L. n. 133/1999, il legislatore ha espressamente confermato il presupposto che informa la disposizione prevista dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, vale a dire la tutela del patrimonio storico ed artistico del nostro Paese, costituzionalmente garantito.

A nostro avviso, il legislatore, nel prevedere che i nuovi criteri di tassazione degli immobili dovranno "tenere conto dei vincoli gravanti su di essi, nonché dell'interesse pubblico alla loro conservazione", ha confermato la natura speciale, e non "programmatica", dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991. Egli - allo stesso tempo - ha dettato un principio che dovrà essere osservato dal legislatore delegato al fine di assicurare la tutela dei beni di rilevante interesse storico ed artistico e che, allo stato della vigente normativa, legittima in pieno l'applicazione dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, anche con riferimento agli immobili vincolati locati.

Così, puntualmente, la Commissione tributaria provinciale di Firenze, con la sentenza in commento, ha ritenuto che i principi statuiti dalla Corte di Cassazione restano - a maggior ragione applicabili, anche a seguito della disposizione prevista dall'art. 18, comma 1, lettera c), della L. n. 133/1999 (14).

2. L'ufficio, richiamando la nota del Ministero delle finanze del 20 aprile 2000 (15), ha poi sostenuto che la correttezza della tesi dell'Amministrazione finanziaria si ricaverrebbe, in via interpretativa, dalla L. 9 dicembre 1998, n. 431, recante disposizioni in materia di locazioni di immobili adibiti ad uso locativo, e precisamente dalla disposizione prevista dall'art. 8, comma 1, combinato con gli artt. 1, comma 1, lettera a), e 2, comma 3.

L'art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998 prevede che al reddito degli immobili, anche vincolati, locati con contratti stipulati in conformità alle disposizioni previste dall'art. 2, comma 3, della L. n. 431/1998 (contratti cosiddetti "convenzionati"), e situati in comuni ad alta intensità abitativa, determinato ai sensi dell'art. 34 del Tuir, si applica una riduzione in misura pari al 30 per cento.

Secondo il Ministero, il riferimento che l'art. 8 fa alla determinazione del reddito basata sul canone di locazione sarebbe "incompatibile con l'interpretazione giurisprudenziale in questione", dal che deducendo che "la normativa in esame elimina ogni dubbio residuale affermando l'imponibilità degli immobili di interesse storico ed artistico sulla base dei canoni di locazione".

La conclusione cui perviene il Ministero non pare condivisibile, e si rivela viziata per eccesso, andando al di là di ogni possibile interpretazione della L. n. 431/1998.

La L. 9 dicembre 1998, n. 431 è una legge speciale, che disciplina il regime delle locazioni di immobili adibiti ad uso abitativo. All'interno di essa, il comma 1 dell'art. 8 - cui fa riferimento il Ministero - opera esclusivamente nell'ambito degli immobili, anche vincolati, adibiti ad uso abitativo, concessi in locazione con contratti "convenzionati", ed ubicati in comuni ad alta densità abitativa.

In questo contesto, con riferimento agli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, si configurano le seguenti fattispecie:

a) ove l'immobile vincolato non sia concesso in locazione, il reddito dell'immobile è determinato in base alla minore tariffa d'estimo ai sensi dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991;

b) ove l'immobile vincolato sia concesso in locazione al di

fuori del regime di cui all'art. 8, comma 2, della L. n. 431/1998, il reddito dell'immobile è ancora determinato in base alla minore tariffa d'estimo ai sensi dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991;

c) ove l'immobile vincolato sia concesso in locazione nell'ambito del regime previsto dall'art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998 (immobile locato ad uso abitativo con contratto "convenzionato", ed ubicato in comune ad alta densità abitativa), il reddito dell'immobile è determinato secondo le disposizioni del menzionato art. 8, comma 1, vale a dire in base al reddito locativo ex art. 34 del Tuir, ridotto in misura pari al 30 per cento (16).

Peraltro, in ordine a quest'ultima fattispecie, sul presupposto che la L. 9 dicembre 1998, n. 431 non ha alcuna valenza interpretativa, né derogatoria, né modificativa, rispetto alla norma prevista dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, vi è chi, autorevolmente, ritiene che quest'ultima norma continui ad esplicare i propri effetti anche nel caso di immobili vincolati, locati ai sensi dell'art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998 (17).

Il proprietario, secondo tale interpretazione, potrà così optare per l'applicazione dell'art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998 (reddito determinato ex art. 34 del Tuir, ulteriormente ridotto del 30 per cento), ove lo stesso sia inferiore al reddito determinato ai sensi dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991. Ove invece il reddito locativo ridotto del 30 per cento sia superiore alla minore tariffa d'estimo, si renderà applicabile l'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 (18).

Vi è poi chi, interpretando le disposizioni della L. n. 431/1998 in senso ancora più favorevole al proprietario, ritiene che, ove l'immobile vincolato sia locato con contratto "convenzionato" ex art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998, il reddito dell'immobile possa essere determinato in base alla minore tariffa d'estimo ex art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, ulteriormente ridotta del 30 per cento, ai sensi del menzionato art. 8 (19).

In ogni caso, le varie ipotesi basate sull'interpretazione sistematica della nuova normativa in materia di locazioni di immobili ad uso abitativo non consentono, a nostro avviso, di ritenere condivisibile la tesi ministeriale di cui alla nota 20 aprile 2000, sopra indicata.

Può essere opportuno, su questo argomento, concludere ricordando che il Consiglio di Stato, con l'ordinanza n. 2741 dell'8 maggio 2001 (20), ha ritenuto di procedere in via cautelare nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, disponendo l'integrazione delle istruzioni del Modello 730/2001, "anche tenendo conto delle disposizioni contenute negli artt. 1, 2 e 8 della L. n. 431 del 1998", con ciò, evidentemente, giudicando non determinante ai fini dell'applicazione dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991; la normativa in materia di immobili locati con contratti "convenzionati" ex lege n. 431/1998.

### Considerazioni finali

Riteniamo, in conclusione, che vi siano sufficienti elementi perché l'Amministrazione finanziaria riveda, finalmente, la propria posizione sulla questione della tassazione del reddito degli immobili vincolati concessi in locazione.

Lorenzo Gambi

Dottoressa commercialista in Firenze

(1) Le disposizioni previste dalla L. n. 1089/1939, fra cui quelle di cui all'art. 3, sono state recepite dal D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 ("Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali ed ambientali"), pubblicato nel S.O. n. 229/L alla G.U. n. 302 del 27 dicembre 1999, entrato in vigore l'11 gennaio 2000. Il D.Lgs. n. 490/1999 ha coordinato, semplificandola, tutta la normativa vigente in materia di beni culturali ed ambientali, prevedendo, all'art. 166, l'abrogazione di una serie di leggi, fra cui la n. 1089/1939.

(2) Cfr. circolare n. 7 del 10 giugno 1993, in "il fisco" n. 24/1993, pag. 6972; circolare n. 154/E del 30 maggio 1995, *ibidem* n. 23/1995, pag.

5766. Trattasi di circolari emanate dal Ministero al fine di risolvere, con sintetiche risposte, casi dubbi o specifiche fattispecie in prossimità delle dichiarazioni dei redditi.

(3) Cfr., F. Padovani, *Riflessioni in tema di trattamento fiscale degli immobili di interesse storico ed artistico* (in "Rassegna Tributaria" n. 4/1997, pagg. 979 e seguenti), che commenta criticamente una delle isolate sentenze della giurisprudenza di merito favorevoli alla tesi dell'Amministrazione finanziaria (Comm. trib. reg. di Firenze n. 6 del 10 gennaio 1997, in banca dati "il fiscovideo"). Si segnalano inoltre, fra le minoritarie sentenze favorevoli alla tesi ministeriale, Comm. trib. di I grado di Firenze, dec. n. 418 del 16 novembre 1995, in banca dati "il fiscovideo".

e Comm. trib. prov. di Modena, sent. n. 196 del 16 luglio 1997, in banca dati "il fiscovideo", commentata da G. Rebecca-E. Moro, *Immobili di interesse storico o artistico: imposte dirette ed indirette. Gli orientamenti più recenti della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria*, in "il fisco" n. 18/1999, pag. 6102; L. Alemanno, *Esclusività della speciale disciplina di cui all'art. 11, 2 comma, L. 413/91, per la tassazione ai fini delle imposte sui redditi (e solo a quei fini?) degli immobili d'interesse storico od artistico*, in "Boll. trib.", 1999, pagg. 833 e seguenti; F. Verol, *Nota alla sentenza di Cass., Sez. I civ., sent. n. 2442 dell'11 gennaio 1999, in "il fisco" n. 18/1999, pagg. 6168 e seguenti*; M. Ferri-G. Troise, *Immobili con vincolo storico, artistico e culturale. Agevolazioni fiscali*, *ibidem* n. 33/2000, pagg. 10234 e seguenti; A. Busani, *Case storiche, una sfida infinita*, in "Il Sole-24 Ore" del 20 aprile 2000; S. Chirichigno-A. Santi, *Escluso il calcolo basato sull'importo della locazione*, in "Guida Normativa" n. 68 del 16 aprile 1999, pagg. 33 e seguenti; C. Caumont Caimi, *Immobili storici: chiuso il capitolo imposte dirette, si apre quello delle indirette*, in "Dir. e Prat. Trib.", 1999, II, pagg. 1031 e seguenti; S. Capolupo, *Le imposte sui redditi dei beni di interesse storico e culturale*, in "il fisco" n. 39/1996, pagg. 9310 e seguenti; G. Luca-A. Servadei, *Tur: Immobili di interesse storico ed artistico*, *ibidem* n. 15/1997, pagg. 4207 e seguenti; G. Rebecca-E. Moro, *Immobili di interesse storico o artistico*, *ibidem* n. 45/1997, pagg. 13261 e seguenti.

(4) Cfr., *ex multis*, Comm. trib. di I grado di Pisa, dec. n. 259 del 4 giugno 1994, in "Boll. Trib.", 1995, pag. 226; Comm. trib. di I grado di Venezia, dec. n. 298 del 6 febbraio 1995, in "Dir. Prat. Trib.", 1995, II, pagg. 1339 e seguenti; Comm. trib. di I grado di Benevento, dec. n. 441 del 16 novembre 1995; Comm. trib. di I grado di Firenze, dec. n. 418 del 26 ottobre 1995 e Comm. trib. di I grado di Reggio Emilia, dec. n. 20 del 29 febbraio 1996, in "il fisco" n. 12/1996, pagg. 3204 e seguenti; Comm. trib. di I grado di Perugia, dec. n. 257 dell'11 marzo 1996, *ibidem*, n. 28/1996, pag. 6659; Comm. trib. prov. di Treviso, sent. n. 83 del 23 febbraio 1998 e Comm. trib. prov. di Milano, sent. n. 290 del 23 giugno 1997, *ibidem*, n. 1/1999, pagg. 135 e seguenti; Comm. trib. reg. di Milano, sent. n. 135 del 30 aprile 1998, *ibidem*, n. 4/1999, pagg. 1171 e seguenti; Comm. trib. reg. di Firenze, sent. n. 195 del 23 aprile 1999; Comm. trib. reg. di Firenze, sent. n. 222 del 29 novembre 1999; Comm. trib. reg. di Roma, sent. n. 13/29/00 del 13 aprile 2000, in "Guida Normativa" n. 169 del 22 settembre 2000, pag. 15; Comm. trib. prov. di Piacenza, sentenza depositata il 27 marzo 2001, n. 21, in banca dati "il fiscovideo", e commentata da G. Costa su "Il Sole-24 Ore" del giorno 28 maggio 2001.

(5) Costituzione della Repubblica Italiana.

#### Art. 9

(secondo comma)

Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione.

(6) Cfr., in particolare, Comm. trib. prov. di Treviso, *cit.*, secondo cui "i proprietari degli immobili di interesse storico o artistico sono gravati da un complesso di oneri che da un lato compromettono la capacità contributiva e dall'altro limitano la disponibilità e la commerciabilità dei predetti immobili... Risulta pertanto evidente che la norma in esame, unitamente a quelle già operanti, è stata dettata dall'esigenza di assicurare la tutela della conservazione e della manutenzione del patrimonio artistico nazionale, attraverso l'attività dei privati ed a loro spese, sotto specifiche comminatorie di legge, ma anche con l'attribuzione di agevolazioni fiscali".

(7) Cfr. Cass., Sez. I civ., sent. n. 2442 dell'11 gennaio 1999, in "il fisco" n. 18/1999, pag. 6167; Cass., Sez. I civ., sent. n. 5740 dell'11 giugno 1999, in banca dati "il fiscovideo"; Cass., Sez. I civ., sent. n. 7408 del 13 luglio 1999, in banca dati "il fiscovideo"; Cass., Sez. I civ., sent. n. 8038 del 24 settembre 1999-13 giugno 2000, in "Guida Normativa" n. 183 del 16 ottobre 2000, pag. 34; in questo senso, anche la recente sentenza del Supremo Collegio n. 12790 del 19 ottobre 2001, in banca dati "il fiscovideo".

(8) Così Cass., sent. n. 5740 dell'11 giugno 1999, *cit.* Secondo la Corte, la separata formulazione della norma prevista dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 rispetto al testo unico delle imposte sui redditi, e la mancanza di espliciti, o impliciti, riferimenti alle disposizioni del testo unico, non consentono di discostarsi dall'interpretazione strettamente letterale della locuzione "in ogni caso", con la quale il legislatore ha inteso espressamente prevedere il criterio catastale quale criterio di tassazione di tutti i fabbricati riconosciuti di interesse storico o artistico, indipendentemente dal loro utilizzo.

La Suprema Corte, inoltre, con la sentenza n. 2442 dell'11 gennaio 1999, sopra citata, con riferimento alla collocazione del comma 2 dell'art. 11 rispetto al comma 1, lettera h), del medesimo articolo (relativo ai fabbricati soggetti a regimi vincolistici concessi in locazione) ha ritenuto, con rilievo risolutivo, che anche ove si volesse attribuire alla locuzione "in ogni caso" il significato residuale equivalente a "negli altri casi", come vorrebbe l'Amministrazione finanziaria, si porrebbe alla conclusione di attribuire il criterio catastale della minore tariffa d'estimo alle ipotesi diverse dalle locazioni vincolate con canone inferiore alla rendita catastale, vale a dire, a tutti quei casi in cui il canone di locazione è superiore alla rendita catastale, il che è appunto quanto sosteneva il ricorrente.

(9) Così, Cass. sent. n. 8038 del 24 settembre 1999-13 giugno 2000, *cit.*

(10) Che conferma l'ordinanza del Tar del Lazio n. 2323 del 15 marzo 2000, in "il fisco" n. 19/2000, pag. 6518.

(11) Sempre il Consiglio di Stato, con l'ordinanza n. 2741 dell'8 maggio 2001 (in "il fisco" n. 20/2001, pag. 7362), nell'ambito di altro giudizio promosso dall'Associazione Dimore Storiche Italiane, ha disposto, in via cautelare, che il Ministero modificasse le istruzioni relative al Mod. 730/2001, nel senso conforme all'orientamento della Suprema Corte.

(12) Cfr. art. 18, comma 1, lettera c), della L. 13 maggio 1999, n. 133.

(13) In questo senso, S. Chirichigno e A. Santi, *Escluso il calcolo basato sull'importo della locazione*, *cit.*, pag. 33. In senso conforme, F. Padovani, *Riflessioni in tema di trattamento fiscale degli immobili di interesse storico ed artistico*, *cit.*, pag. 980.

(14) Rileva, sul punto, la Comm. trib. prov. di Firenze che, con la disposizione dell'art. 11 della L. 13 maggio 1999, n. 133, "il legislatore ha espressamente confermato che il comma 2 del citato art. 11 non è una mera norma programmatica ma è una norma speciale volta a tutelare le ragioni dei proprietari che, per legge, sono tenuti a sostenere ingenti costi per la manutenzione e conservazione dei beni dichiarati di interesse storico ed artistico che, di fatto, riducono sensibilmente il reddito netto che può essere ricavato dal loro godimento".

(15) Con la quale il Ministero, a seguito dell'ordinanza del Consiglio di Stato n. 1913 del 18 aprile 2000, sopra menzionata, dando atto dell'orientamento consolidato - ad esso sfavorevole - della Suprema Corte, ha riconosciuto come non dovute le sanzioni in caso di applicazione da parte del contribuente dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, sia pure limitatamente alle dichiarazioni presentate prima dell'entrata in vigore della L. 9 dicembre 1998, n. 431. Cfr. nota del Ministero delle finanze del 20 aprile 2000, pubblicata in "il fisco" n. 18/2000, pag. 6216. Il Ministero ha ribadito la propria posizione con la successiva circolare n. 22/E del 6 marzo 2001, *ibidem*, n. 11/2001, pagg. 4119 e seguenti.

(16) In questo senso, M. Ferri-G. Troise, *Immobili con vincolo storico, artistico e culturale: agevolazioni fiscali*, *cit.*, pag. 10237.

(17) Cfr. Assonime, circolare n. 39 del 5 maggio 2000, in "Il Sole-24 Ore" del 3 giugno 2000.

(18) In senso conforme a tale interpretazione, P. Albano, *La Corte conferma che il parametro non è "minimo"*, in "Guida Normativa" n. 183 del 16 ottobre 2000, pag. 37.

(19) Cfr. P. Menighetti, *Benefici a rischio con la locazione*, in "Il Sole-24 Ore" del 27 novembre 2000; C. Caumont Caimi, *Immobili storici: nuove conferme in tema di imposte dirette ed indirette*, in "Dir. e Prat. Trib.", 2000, II, pag. 891. Questa interpretazione, se da una parte si pone in contrasto con il tenore della norma prevista dall'art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998 che, nel prevedere la riduzione del 30 per cento, parla di "reddito imponibile... determinato ai sensi dell'art. 34 del testo unico delle imposte sui redditi", dall'altra, si sostiene, troverebbe sostegno nelle stesse affermazioni del Ministero delle finanze contenute nella circolare n. 150/E del 7 luglio 1999 (recanti le istruzioni relative all'applicazione della L. n. 431/1998), secondo cui la riduzione del 30 per cento può applicarsi anche alla rendita catastale, se maggiore del canone di locazione (cfr. paragrafo 1 della circolare n. 150/E del 7 luglio 1999, in "il fisco" n. 29/1999, pag. 9753).

(20) Cfr. nota (8).