

La tassazione del reddito degli immobili di interesse storico e artistico alla luce della circolare n. 9/E del 14.3.05

di G. Di Meglio

Sommario: §1. Introduzione; §2. Il reddito dei fabbricati ai fini IRPEF: cenni; §3. Oggetto della controversia: la determinazione del reddito dei fabbricati di interesse storico od artistico; §4. La contrapposta interpretazione dei contribuenti e del Fisco; §5. L'intervento della giurisprudenza; §6. Immobili destinati ad uso diverso da quello abitativo: valutazioni critiche; §7. L'onere della prova; §8. Conclusioni.

§1. La recente circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 14 marzo 2005 pone fine ad una annosa controversia, in merito alla tassazione del reddito prodotto dagli edifici di interesse storico ed artistico concessi in locazione, che, per lungo tempo, ha visto collocarsi su posizioni nettamente antitetiche i proprietari, da un lato, e l'Amministrazione Finanziaria, dall'altro.

Il corso degli anni⁽¹⁾ si caratterizza, infatti, per un susseguirsi di pronunce giurisprudenziali, non solo dei vari gradi di giurisdizione ma anche delle varie Autorità giudicanti, che affermano la tesi interpretativa, sostenuta dai contribuenti, secondo cui gli immobili notificati, ai sensi dell'art. 3 della L. 1 giugno 1939, n. 1089, risultano destinatari di un regime particolarmente favorevole, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

L'agevolazione consiste nella possibilità di calcolare la base imponibile derivante dai suddetti beni, applicando in ogni caso la più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla circostanza che il bene, dato in locazione, produca un reddito superiore.

Con la circolare indicata, l'Agenzia, nel prendere atto dell'orientamento giurisprudenziale oramai consolidato, invita gli uffici periferici ad abbandonare le numerose liti originate dalle illegittime pretese dell'Amministrazione ovvero dal diniego, espresso o tacito, tradizionalmente opposto ai proprietari degli immobili che chiedevano la restituzione della eccedenza di imposte dirette, indebitamente versate perché calcolate in base al reddito locativo e non alla più conveniente rendita catastale, e a disporre i dovuti rimborsi.

Tuttavia, prima ancora di affrontare il merito della questione, dovere di completezza impone di anticipare che, nonostante risulti cessata la materia del contendere in ordine alle controversie più comuni, rimane ancora aperto un aspetto, relativo alle ipotesi in cui le unità immobiliari, concesse in locazione, siano destinate ad un uso diverso da quello abitativo, rispetto al quale l'Amministrazione continua a ritenere non applicabile la tassazione agevolata.

A tale aspetto, pertanto, così come alla problematica relativa all'onere della prova, sarà destinato un apposito spazio.

§2. La grossa mole di contenzioso, avente ad oggetto la disciplina della tassazione, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, degli immobili di interesse storico e artistico, nasce a causa di contrasti, veri o presunti, tra le relative disposizioni.

Come è noto, il sistema di imposizione dei redditi fondiari dei fabbricati, adottato in linea generale nel nostro ordinamento, si caratterizza per un duplice profilo: il primo è dato dal fatto che le disposizioni normative giungono a configurare redditi meramente potenziali, o virtuali come anche vengono definiti, i quali sussistono a prescindere dalla effettiva percezione; il secondo profilo, che si collega al primo, riguarda i criteri di determinazioni dei redditi in esame, che vengono assoggettati a tassazione non in ragione del loro effettivo ammontare, bensì in ragione del reddito medioordinario accertato con il sistema catastale, per sua natura preordinato ad individuare l'astratta capacità del bene di produrre ricchezza e non l'entità di quella in concreto prodotta.

Tale sistema subisce una ampia serie di deroghe quali, tra altre, quelle relative alle costruzioni rurali, ai fabbricati a destinazione speciale, agli immobili non censiti e, soprattutto, per ciò che attiene al tema del presente studio, agli immobili locati.

Ai fini dichiarativi poi, il reddito dei fabbricati deve essere indicato nella dichiarazione annuale, essendo obbligati a corrispondere l'imposta tutti coloro che possiedono fabbricati a titolo di proprietà, usufrutto o altro

diritto reale(2).

Il Testo unico delle imposte sui redditi prevedeva all'art. 34, nella sua versione originaria, che il reddito imponibile per i fabbricati iscritti in catasto si calcoli in base al reddito tabellare aggiornato, e poi, rispettivamente, agli articoli 129, secondo comma, e 134, secondo comma, considerava parametro prevalente il reddito locativo, se inferiore, qualora il bene fosse locato in regime "legale", e se maggiore, indipendentemente dalla disciplina del rapporto locativo.

Successivamente, l'articolo 11, primo comma lett. H) della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha sostituito il secondo comma del richiamato art. 129, mantenendo fermo il principio della predominanza del minore canone locativo "legale", nonché chiarendo e riformulando la norma sostituita circa gli scarti percentuali che comportano la predominanza e circa le riduzioni da apportare al canone medesimo, onde individuare il reddito tassabile.

Lo stesso art. 11 della legge 413/91, ha anche introdotto un nuovo comma all'art. 34, DPR 917/86, il 4-bis, con funzione sostanzialmente riproduttiva dell' art. 134. Tale comma ha, poi, subito ulteriori modifiche da parte dell'art.4, comma 1, del D.L. 31 maggio 1994, n. 330, convertito in L. 27 luglio 1994, n. 473.

Pertanto, l'art. 34 del TUIR, rubricato "Determinazione del reddito dei fabbricati", nella sua attuale formulazione stabilisce al primo comma che "il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe (...)"; mentre al novello comma 4-bis stabilisce che "qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 15 per cento sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione (...)".

A completare il quadro normativo di riferimento, si aggiungono l'art. 129, comma secondo, il quale statuisce che, nel caso di locazione ad equo canone, il reddito imponibile è dato dal detto canone ridotto anch'esso forfetariamente, e l'art. 134, destinato a divenire inapplicabile dal 1° gennaio 1992, a seguito della introduzione delle nuove tariffe d'estimo, non più basate sui coefficienti di rivalutazione di quelle precedentemente in vigore(3).

§3. È, a questo punto, il caso di sottolineare che la normativa in questione non desta particolari problemi applicativi.

I problemi sorgono, però, nel momento in cui si tratta di stabilire il reddito dei fabbricati di interesse storico ed artistico che siano stati notificati ai sensi dell'art. 3, L. n. 1089 del 1939, sostituita prima dal DLgs. 29 ottobre 1999, n.490 e successivamente dal DLgs. 22 gennaio 2004, n.42.

Stante la previsione dell'articolo 9 della Costituzione secondo cui la Repubblica tutela il patrimonio storico ed artistico della Nazione, i fabbricati in questione sono stati fatti oggetto, nel corso degli anni, di norme specifiche sia di natura fiscale, sia di altra natura.

Basti all'uopo ricordare che, in capo ai possessori di immobili notificati, la legge pone una serie di vincoli relativi non solo alle modalità di disposizione dei beni (destinazione d'uso, modalità di trasferimento), ma anche alla manutenzione e alla conservazione in buono stato degli stessi, che viene così sottratta alla libera volontà dei possessori per configurare un vero e proprio obbligo di legge.

L'esistenza di limiti tali da comprimere in modo significativo il libero godimento dei detti beni, ha indotto il Legislatore a riconoscere ai possessori di immobili di interesse storico ed artistico un regime di particolare favore ai fini fiscali, con la previsione di una serie di agevolazioni relative sia alle imposte dirette che alle imposte indirette.

In realtà, nonostante nella legge delega sulla riforma tributaria del 1972/73 si rinvenga il criterio secondo il quale "il trattamento tributario degli immobili di interesse artistico, storico o archeologico, soggetti come tali alla legge 1° giugno 1939, n° 1089, sarà determinato in modo da tenere conto del preminente interesse pubblico alla loro conservazione e protezione", fino ai primi anni '80, gli immobili notificati rientravano sotto le previsioni della disciplina generale secondo cui la tassazione avveniva con il sistema catastale, basato sul reddito medio ordinario, ovvero, nel caso di immobile concesso in locazione, assumendo a base imponibile il reddito effettivo, se superiore di una

certa misura alla rendita catastale aggiornata.

Il primo intervento, specificamente relativo agli immobili in questione, lo si deve alla legge 2 agosto 1982, n. 512, il cui art. 2 introdusse un nuovo comma terzo al DPR 597/1973 con il quale stabiliva, senza distinzione tra immobili locati e non, che "l'aggiornamento dei redditi degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modifiche ed integrazioni, è effettuato mediante l'applicazione del minore tra i coefficienti previsti per i fabbricati; e, ancora, "qualora i predetti immobili risultino allibrati al catasto terreni, il relativo reddito catastale aggiornato è ridotto a metà ai fini dell'applicazione delle imposte sul reddito".

Tale disposizione venne, poi, trasfusa nel terzo comma dell'art. 134 del TUIR con la sostituzione del termine "rendita" al precedente "reddito".

Il successivo, e più rilevante, intervento sul punto lo si deve alla legge 30 dicembre 1991, n. 413, il cui art. 11 stabilisce, al comma secondo, che "in ogni caso il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico od artistico ai sensi dell'art. 3 della L. 1° giugno 1939, n. 1089 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".

Orbene, il significato da attribuire alla locuzione "in ogni caso", nonostante l'apparente chiarezza, ha rappresentato l'aspetto più dibattuto della questione, sebbene le posizioni di Amministrazione e contribuenti, oltre che della giurisprudenza largamente maggioritaria, siano state chiare fin dall'inizio e si siano consolidate nel tempo. E non avrebbe potuto essere diversamente, ove solo si consideri che dalla risoluzione del problema dipende la definizione dell'ambito di applicabilità della norma de quo.

§4. L'interpretazione dell'art.11, comma secondo, L. 413/91, sostenuta dai privati cittadini sin dalla sua introduzione, è quella della previsione da parte del Legislatore di una normativa di particolare favore, relativamente agli immobili che qui interessano, giustificata dai menzionati limiti alla libertà di godimento dell'avente diritto.

Assumono, infatti, i contribuenti che il generale principio di capacità contributiva, sancito dall'articolo 53 della Costituzione, richiede che i fatti economici assoggettati a tassazione rappresentino indici effettivi della capacità del singolo di concorrere alle spese pubbliche; ne consegue la necessità per il Legislatore fiscale di tenere conto di tutti quegli oneri che, gravando sul cittadino, ne riducono il reddito imponibile.

In sostanza, i possessori delle dimore storiche ritengono giustificato l'uso dello strumento fiscale per il ristoro di quel complesso di oneri che ne limita la commerciabilità e la disponibilità (si pensi al diritto di prelazione spettante allo Stato in caso di alienazione del fabbricato), ma che soprattutto compromettono significativamente la loro capacità contributiva.

Le considerazioni svolte risultano, evidentemente, confermate sotto i profili della opportunità e della ragionevolezza, laddove si pensi alle spese che le attività di conservazione e manutenzione dei beni di pregio storico ed artistico possono richiedere(4).

La conclusione alla quale giungono i proprietari degli immobili storici è, dunque, che l'espressione "in ogni caso", contenuta nel comma secondo dell'art. 11, L. 413/91, sia da intendersi nel senso che l'agevolazione trova applicazione in qualsiasi caso, a prescindere dalla circostanza che il bene sia locato(5).

Dal canto suo, l'Amministrazione Finanziaria non ha mai condiviso questa tesi, anzi, la ha contrastata con decisione(6), sostenendo che se gli immobili in questione sono concessi in locazione va, senza esclusione di sorta, applicata la disciplina prevista per la tassazione della generalità degli immobili locati, di cui all'art. 34 del TUIR, cioè la normativa sulla tassazione del reddito effettivo, compreso il raffronto tra il canone di locazione ridotto del 15 % e la rendita catastale, anche se, nei casi di specie, la rendita va determinata con il criterio di cui all'art. 11.

L'interpretazione dell'Amministrazione si fonda sul presupposto secondo il quale, quando il Legislatore ha affermato che "in ogni caso" il reddito imponibile, ritratto dagli immobili di interesse storico od artistico, andava determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato, intendeva riferirsi esclusivamente alle ipotesi in cui il reddito del fabbricato dovesse essere determinato in base alle

risultanze catastali, e non alle ipotesi in cui, essendo l'immobile concesso in locazione, interveniva la determinazione in base al canone. A sostegno di tali affermazioni, ed a parziale smentita di quelle dei contribuenti, si argomenta che l'applicazione di una tassazione agevolata anche a beneficio dei proprietari di immobili locati, avrebbe comportato una seria violazione del principio di capacità contributiva, sottoponendo ad uguale tassazione chi dell'immobile usufruiva per bisogni propri e chi dall'immobile ritraeva un immediato incremento economico, rappresentato da canoni di locazioni spesso consistenti date le caratteristiche dei beni in questione, non assoggettato a tassazione.

§5. Una tale divergenza interpretativa non poteva, quindi, che essere risolta in sede giurisdizionale, prima davanti ai giudici di merito, che nella gran parte si sono schierati a favore della interpretazione prospettata dai contribuenti, salvo alcune voci contrarie(7), poi davanti ai giudici di legittimità, che hanno confermato in pieno la tesi che vuole le dimore storiche destinatarie di un regime di tassazione agevolata.

Gli argomenti addotti a sostegno della suddetta tesi, che ravvisa nel comma 2 dell'art. 11, L. 413/91, "l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'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"(8), sono oramai noti e definiti, tanto da poter essere riassunti schematicamente:

1. significato letterale della norma che, operando "in ogni caso", ricomprende tutte le ipotesi di tassazione del reddito derivante dal possesso di immobili culturali(9);
2. riferimento della disposizione al reddito imponibile e non alla rendita catastale, che sarebbe stata certamente menzionata, qualora il Legislatore avesse inteso effettuare una discriminazione tra immobili locati e non, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione;
3. irrilevanza dell'interpretazione ministeriale secondo cui la norma dovrebbe intendersi riferita ad "ogni altro caso" diverso da quello previsto dal primo comma dell'art. 11, lettera h), riguardante le locazioni a canone equo, dal momento che pure sulla base di tale interpretazione si giungerebbe, quasi sempre ad applicare la disciplina di favore dettata dal comma secondo dell'art. 11, essendo, le locazioni degli immobili storici, stipulate a canone libero;
4. collocazione del detto comma, contenente l'inciso "in ogni caso", al termine di una serie di previsioni -lettere da a) ad h)- concernenti fattispecie anche molto diverse tra loro e relative ad immobili sia sfitti che locati, condotti ad equo canone o a canone libero, con la chiara intenzione di disciplinare in separata sede la tassazione degli immobili in questione riservando loro, "in ogni caso", un trattamento agevolato.

Il quadro normativo così delineato è quello che presiede alla lunga serie di pronunce della Corte di Cassazione, stante il frequente rinvio alla nota sentenza n. 2442(10) del 18 marzo 1999, che per prima ha individuato tali canoni interpretativi, nonché a quelle immediatamente successive che si collocano nello stesso alveo, e cioè la n. 5740(11) dell'11 giugno 1999, e la n. 7408(12) del 13 luglio successivo.

Nonostante la situazione sembrasse definitivamente chiarita dal punto di vista ermeneutico, l'inamovibilità della Amministrazione rispetto alla propria posizione ha indotto i contribuenti, attraverso l'associazione che rappresenta i proprietari delle dimore storiche, a ricorrere nuovamente alla Giustizia, precisamente, a quella amministrativa.

L'Associazione dimore storiche italiane portò, infatti, al vaglio dei giudici del TAR Lazio, chiedendone la sospensione, il decreto dirigenziale del 17 gennaio 2000(13), nella parte in cui, ribadendo la posizione da sempre sostenuta dal Ministero delle Finanze, afferma che il reddito dei fabbricati di interesse storico od artistico deve essere determinato, qualora gli stessi risultino locati, in base al canone percepito, e non alla rendita ottenuta mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria in cui l'immobile si trova.

I giudici amministrativi, tanto del TAR quanto soprattutto del Consiglio di Stato, pur senza affrontare il merito della questione, peraltro estraneo alla loro competenza, hanno individuato proprio nell'orientamento della Suprema Corte, costante e consolidato, il fumus boni juris idoneo a legittimare l'adozione del richiesto provvedimento di giustizia(14).

Ulteriori ricorsi hanno riguardato le istruzioni relative ai modelli

730/2000, Unico2000 e Unico2001.

Avverso tale soluzione, il Ministero delle Finanze ha replicato⁽¹⁵⁾ ribadendo la non applicabilità dell'art. 11, comma 2, L. 413/91, agli immobili di interesse storico locati.

In tale occasione, però, l'Amministrazione ha integrato la propria tesi adducendo che l'orientamento dei Supremi Giudici era maturato senza tenere conto della nuova disciplina delle locazioni recata dalla legge 9 dicembre 1998, n. 431.

L'art. 8 della detta legge, emanata nelle more, prevede, infatti, la riduzione del 30 per cento del reddito imponibile derivante dai contratti di locazione stipulati a seguito di accordo definito in sede locale, e l'art. 1, comma 2, estende tale riduzione agli immobili vincolati: pertanto, secondo il Fisco, anche il reddito di tali immobili dovrebbe essere determinato "sulla base del canone di locazione pattuito, ulteriormente ridotto del 30 per cento", e non con riferimento alle rendite catastali.

Ne deriva, a tenore della richiamata⁽¹⁶⁾ C.M., che: a) chi ha dichiarato i redditi degli immobili di interesse storico o artistico in base alla rendita catastale, anziché ai canoni locativi, non è passibile di sanzioni, ma solo del recupero della maggiore imposta, fino all'entrata in vigore della L. 431/98 (ossia fino ai redditi per l'anno 1997, dichiarati nel 1998); b) a decorrere dai redditi del 1998 (dichiarati nel 1999), tornano ad applicarsi le sanzioni, oltre il recupero della maggiore imposta, per chi non si attiene alla interpretazione ministeriale; in ogni caso il recupero della maggiore imposta e la comminazione delle sanzioni può avvenire solo con avviso di accertamento.

Rispetto a questo ennesimo tentativo difensivo prende posizione l'Assonime che⁽¹⁷⁾, esaminate le argomentazioni sviluppate dal Ministero delle Finanze nel Comunicato Stampa del 20.4.2000, afferma che nella L. 431/98 non si ravvisano previsioni che abbiano forma o valenza interpretativa dell'agevolazione di cui all'art. 11, co. 2, della L. 413/91, come di contro sostenuto dal Ministero, poiché il beneficio fiscale previsto dall'art. 8 della L. 431/98 presenterebbe un diverso ambito applicativo e una diversa finalità (l'incentivazione all'utilizzo dei contratti di locazione "convenzionati") e, come tale, non potrebbe che essere considerato del tutto autonomo rispetto all'agevolazione del 1991.

L'Assonime, tuttavia, pur ritenendo che l'interrelazione esistente tra le due disposizioni non abbia natura interpretativa, afferma che essa non sarebbe priva di effetti ma comporterebbe una conseguenza di rilievo: infatti, posto che il reddito fondiario si determina, in linea generale, mediante raffronto tra il reddito catastale e quello derivante dai canoni di locazione, l'applicabilità alle dimore storiche dell'art. 8 della L. 431/98, recante la menzionata deduzione del 30%, nel caso di contratti di locazione "convenzionati", comporta che, nonostante l'art. 11, co. 2, della L. 413/91 stabilisca che il reddito fondiario degli immobili notificati è costituito in ogni caso dal reddito catastale, determinato applicando la minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria, qualora dal raffronto tra il reddito catastale così determinato e il 55% (100 - 15 - 30) dei canoni di locazione percepiti risulti minore quest'ultimo importo, tale sarà il valore che potrà essere indicato in dichiarazione anche dal possessore di immobili di interesse storico o artistico locati⁽¹⁸⁻¹⁹⁾.

Da ultimo, la corretta interpretazione dell'art. 11, comma 2, L. 413/91, è passata anche al vaglio della Corte Costituzionale espressasi con la sentenza n. 346 del 24 novembre 2003 a seguito della ordinanza di remissione emessa, in data 11 novembre 2002, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino che riteneva non manifestamente infondata la questione relativa al contrasto della citata disposizione con l'art. 53 della Costituzione, a causa "dell'ingiustificata ampiezza del beneficio fiscale attribuito ai proprietari locatori di immobili vincolati", oltre che con l'art. 3 Cost., sotto il duplice profilo della disparità di trattamento di questi ultimi rispetto ai proprietari di immobili locati non vincolati e della omogeneità di trattamento rispetto ai proprietari di immobili vincolati non locati, in deroga ai principi generali in tema di imposizione sul reddito dei fabbricati.

La Corte, dopo aver premesso che "le disposizioni legislative che accordano agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie possono essere ritenute lesive del canone di ragionevolezza ... nei soli casi della palese arbitrarietà o irrazionalità" e che "ciò vale a maggior ragione quando, come nella specie, la questione di costituzionalità sia diretta a limitare e non ad ampliare l'ambito del beneficio e risulti, quindi, sollevata in malam partem", ha dichiarato la questione non fondata in

base al rilievo fondamentale che le peculiarità degli immobili di interesse storico od artistico ne precludono la comparabilità con gli altri immobili.

Sotto il profilo strettamente giuridico, poi, rileva come l'art. 9 della Costituzione, che impone alla Repubblica di tutelare il patrimonio storico ed artistico, giustifichi un trattamento differenziato, ai fini fiscali, degli immobili notificati; osserva, inoltre, la Corte, che il canone di ragionevolezza non risulta violato né dalla previsione di un uguale regime impositivo per le ipotesi in cui il bene sia locato oppure no, né, tantomeno, dalla previsione di una deroga al principio generale fissato dall'art. 34, comma 4-bis, DPR 917/86, relativo alla determinazione del reddito imponibile degli immobili locati, data la non omogeneità degli immobili storici rispetto agli altri.

L'argomentazione conclusiva è riservata all'adozione del sistema catastale che, pur essendo base di calcolo unica per i redditi dei fabbricati, a prescindere dalla locazione, non determina un irragionevole vantaggio per i proprietari di quelli locati, poiché l'adozione del censurato sistema trova "una non irragionevole giustificazione nella obiettiva difficoltà, evidenziata anche dalla più recente giurisprudenza di legittimità, di ricavare, per gli immobili di cui si tratta, dal reddito locativo il reddito effettivo, per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione di tali beni(20). Considerazione quest'ultima che comporta l'infondatezza della questione anche sotto il differente parametro dell'art. 53 della Costituzione"(21).

§6. Probabilmente, proprio quest'ultima pronuncia(22) del Giudice delle leggi è stata in grado di definire una controversia che trova la sua origine in ragioni di gettito, anziché in contrasti, veri o presunti, tra le disposizioni relative alla determinazione del reddito dei fabbricati, come si evince dall'analisi della copiosa produzione giurisprudenziale sul punto, da cui emerge, quale dato costante, la rilevanza sotto il profilo economico delle liti inerenti gli edifici di interesse storico ed artistico; basti considerare, al riguardo, che detti beni sono spesso locati a soggetti i quali, utilizzandoli come sedi di rappresentanza, sono disposti ad accollarsi onerosi canoni di locazione.

Tale precisazione risulta una utile chiave di lettura della distinzione, ai fini del trattamento tributario, operata con la circolare n. 9 del 14 marzo 2005, tra gli immobili culturali a destinazione abitativa e quelli ad uso diverso.

Come accennato fin dall'inizio, questi ultimi, secondo l'Agenzia delle Entrate, non possono fruire della agevolazione relativa all'imposta sul reddito.

A sostegno della soluzione, viene richiamata la sentenza della Corte di Cassazione n. 11211, del 30 luglio 2002, nella parte in cui argomenta che l'interpretazione della disposizione ex art. 11, comma 2, L.413/91, deve essere "effettuata in raccordo con quanto statuito dal primo comma, lettera h) della medesima legge che, sostituendo il secondo comma dell'articolo 129 del Tuir, afferma il principio della prevalenza del minore canone locativo per i fabbricati dati in locazione in regime legale di determinazione del canone. Sulla base di tale combinato disposto si deduce che il legislatore ha inteso riferirsi, allorché ha fatto riferimento al reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai fabbricati in genere destinati ad abitazione, siano essi goduti direttamente o concessi in godimento ad altri. La locuzione "in ogni caso" sta appunto a significare che per gli immobili di interesse storico o artistico destinati ad abitazione si applica sempre la particolare disciplina prevista dal menzionato articolo 11 secondo comma, senza alcuna differenza tra fabbricati goduti direttamente dal proprietario e no, e in caso di locazione tra fabbricati assoggettati o meno alla disciplina legale del canone. Non avrebbe senso, e non vi è in contrario alcun convincente elemento interpretativo né logico né letterale, ritenere applicabile al reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico e artistico aventi una destinazione diversa da quella abitativa la stessa disciplina agevolativa della minore tariffa d'estimo prevista per le abitazioni; ...".

L'Agenzia delle Entrate omette, tuttavia, di considerare che lo stesso Giudice, con la successiva sentenza del 3 febbraio 2005, n. 2178(23), aveva già puntualmente disatteso siffatta ricostruzione, arrivando a definire quello che nell'occasione costituiva motivo di gravame come privo di pregio.

Puntualizza la Corte che "lo stesso, invero, si fonda su di una

interpretazione meramente letterale della invocata decisione ... e, astraendo il principio dal contesto, finisce per travolgerne la portata in quanto traslascia del tutto di considerare lo specifico oggetto di quella sentenza (costituito dall'impugnazione, da parte della contribuente, dell'atto di attribuzione della rendita catastale ad una sua unità immobiliare) e il motivo dell'impugnazione stessa (dato dalla assunta errata attribuzione a tale unità della classe catastale)". Pertanto, dopo aver congruamente motivato sul punto, conclude escludendo esplicitamente di avere affermato, con la richiamata pronuncia, "il principio secondo cui, in base all'art. 11 della legge n. 413 del 1991, gli "immobili storici e/o artistici" compresi nel gruppo catastale "A" siano soggetti a diverso trattamento fiscale a seconda che siano locati ad uso abitativo o ad un uso diverso".

La ragione dell'omissione è palesata nelle stesse argomentazioni del ricorso conclusosi con la sentenza n. 2178/05, laddove si lamenta che l'interpretazione, favorevole ai contribuenti, delle disposizioni contenute nelle leggi nn. 413/91 e 431/98, comporterebbe "una notevole riduzione di gettito per l'erario".

Ecco, dunque, la ragione della ostinazione della Amministrazione nella vicenda dell'imposizione sul reddito prodotto dagli edifici storici e artistici. E l'estremo tentativo di giustificare il mantenimento in vita del contenzioso relativo alle situazioni più remunerative dal punto di vista tributario ne offre una significativa conferma.

Certamente, l'approssimazione di un Legislatore frettoloso e disattento non può trovare salvezza nelle aule giudiziarie, ma necessita di un intervento chiarificatore dello stesso, pure auspicato dalla Corte Costituzionale.

L'esposizione che precede ha evidenziato come la linea di discriminazione nella tassazione delle unità immobiliari sia data, in generale, dalla locazione del bene; appare, dunque, verosimile che l'espressione "in ogni caso", di cui all'art.11, comma secondo, L. 413/91, faccia riferimento esclusivamente a tale condizione, e si giustifichi per le peculiarità dei beni ai quali riconosce la disciplina derogatoria, indipendentemente dalla loro destinazione d'uso.

Tuttavia, se da un lato la lettera della norma, ex art. 12 delle preleggi, costituisce valido sostegno delle esposte tesi dei contribuenti, dall'altro la latente incongruenza sistematica della disposizione in tema di tassazione degli immobili notificati, evidenziata dall'Amministrazione Finanziaria, non può essere ritenuta priva di significato.

Né tantomeno, la circostanza che l'art. 9 Cost. imponga la tutela del patrimonio storico ed artistico può autorizzare la creazione di "paradisi fiscali di casa nostra".

Infatti, laddove un edificio vincolato venga concesso in locazione a fini commerciali, i canoni corrisposti non solo potranno essere portati in deduzione, trattandosi di bene strumentale, ma saranno anche improduttivi di reddito in capo al percettore⁽²⁴⁾.

Di certo, una operazione come quella appena rappresentata evidenzia una capacità contributiva che sfugge alla tassazione; questa argomentazione non sembra, però, decisiva, atteso che l'alternativa tra le diverse possibili interpretazioni di una norma di legge non dovrebbe essere condizionata dalle eventuali conseguenze elusive derivanti dalla soluzione adottata, bensì dalla ragione della sua emanazione, ovvero, dal suo "perché", che nel nostro caso è rappresentato dalla tutela del patrimonio storico e artistico della nazione.

In realtà, che il Legislatore abbia adottato una previsione di particolare favore per gli immobili culturali, non è contestato da alcuno, neppure da quanti ne beneficiano.

Il punto sul quale mancava l'accordo, e velatamente continua a mancare, riguarda l'opportunità e la ragionevolezza dell'agevolazione nell'ipotesi in cui il bene, concesso in locazione, dia luogo ad un flusso reddituale, spesso, consistente.

Le argomentazioni della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale circa l'incidenza dei costi di manutenzione e conservazione, tale da rendere difficoltosa la determinazione del reddito effettivo, non convincono del tutto. Non si vede, infatti, quali costi possano risultare di difficile determinazione, attesa, anche, la professionalità e la specializzazione ordinariamente richieste a coloro che svolgono le menzionate attività riguardo a beni di pregio, come quelli culturali.

Se, quindi, si assume la possibilità di quantificare i costi di gestione, non solo ordinaria, inerenti gli edifici de quo, sembra più opportuno

consentire la integrale deducibilità di essi, a titolo di agevolazione, anziché ricorrere incondizionatamente alla determinazione forfetaria del reddito.

Si tratta, tuttavia, di considerazioni de iure condendo, che devono trovare la loro consacrazione in una norma di legge, peraltro auspicabile in vista di una armonizzazione del sistema.

Fintanto che ciò avvenga non appare giustificata la soluzione adottata dell'Agenzia delle Entrate.

§7. Al fine di sostenere le ragioni dell'Erario nelle liti inerenti gli immobili culturali destinati ad uso diverso da quello abitativo, l'Agenzia, con la circolare n. 9/2005, invita gli uffici periferici ad evidenziare tale circostanza in ogni fase del giudizio tributario, quindi anche oltre il primo grado, non trattandosi di eccezione in senso proprio ma di mera specificazione volta a contestare la ricorrenza dei presupposti normativi dell'agevolazione.

Al riguardo viene, tuttavia, richiamata la nota sentenza della Corte di Cassazione, n. 4239 del 2 marzo 2004, la quale, oltre a riproporre la consolidata interpretazione relativa alle modalità di tassazione ai fini reddituali degli immobili di interesse storico od artistico, ha sancito una ulteriore affermazione di diritto favorevole ai contribuenti, nella parte in cui ha stabilito che non ricade su di essi l'onere di produrre la documentazione catastale comprovante la misura della riduzione spettante, bensì sulla parte pubblica che ne ha la diretta disponibilità.

Nella fattispecie oggetto di tale pronuncia, l'Amministrazione lamentava la violazione dell'art. 2697 del codice civile (relativo all'onere della prova) e l'omessa motivazione su un punto decisivo della controversia ex art. 360, n. 5, del codice di procedura civile.

La Corte, dopo aver chiarito che "la domanda della contribuente sarebbe stata sufficientemente definita nella sua portata, anche solo con la richiesta di una enunciazione di diritto sicuramente a lei favorevole", va oltre, offrendo una delle, ancora rare, affermazioni del divieto di richiedere al contribuente "documenti e informazioni già in possesso dell'Amministrazione", in applicazione dell'art. 6, comma 4, L. 212/2000, c.d. Statuto del contribuente.

Il Supremo Collegio ha ritenuto che, avendo la contribuente "enunciato una domanda specifica e quantificata, come corollario della impostazione giuridica correttamente prospettata", "era onere dell'Amministrazione che ha la diretta disponibilità della documentazione e dei dati catastali rilevanti al fine del decidere, fornire tali elementi", non solo nell'ipotesi in cui fossero rilevanti al fine del rigetto della domanda, ma anche nella "peggiore" ipotesi in cui risultassero a favore del contribuente.

In realtà, la Cassazione⁽²⁵⁾ già aveva rilevato come, anche prima dell'entrata in vigore della L. 212/2000, l'ordinamento offriva tutela al contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria attraverso l'art. 18 della L. 241/1990 (norma dichiarata applicabile al procedimento tributario, tanto nella fase istruttoria dell'accertamento, quanto in sede processuale), il quale dispone, al comma secondo, che qualora l'interessato dichiari che fatti, stati e qualità sono attestati in documenti già in possesso dell'amministrazione precedente o di altra, il responsabile del procedimento provvede d'ufficio alla acquisizione dei documenti stessi o di copia di essi.

Tale disposizione, sostanzialmente trasfusa nell'art. 6, comma 4, dello Statuto, pur nella sua chiarezza, necessita di essere coordinata con le regole che presiedono alla distribuzione dell'onere della prova tra contribuente e Fisco.

Mentre nel processo civile vige il principio dispositivo, in base al quale il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti, il processo tributario è stato da sempre caratterizzato dall'opposto principio, quello inquisitorio, che consente al giudice di "andare alla ricerca delle prove". Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 546/1992, tuttavia, tale connotazione si è affievolita, avendo l'art. 7, rubricato "Poteri delle Commissioni tributarie", circoscritto l'esercizio dei poteri istruttori dei giudici tributari "nei limiti dei fatti devoluti dalle parti".

In ambito tributario, quando vengono impugnati atti impositivi, l'onere di fornire la prova dei fatti posti a fondamento della pretesa tributaria incombe sull'Amministrazione, la quale riveste la qualifica di attore in senso sostanziale.

Trattandosi, poi, di un giudizio di impugnazione di atti, la materia del contendere è delimitata dalla motivazione degli atti medesimi; ne

consegue che l'Ufficio non può provare circostanze diverse o ulteriori rispetto a quelle indicate in motivazione, essendo inammissibile l'integrazione o la rettifica di questa in sede giudiziale.

Una volta che l'Ufficio abbia adempiuto all'onere della prova su di esso gravante, spetta al contribuente provare le circostanze di fatto idonee a contrastare la fondatezza della pretesa stessa, fornendo la prova contraria idonea a dimostrare fatti impeditivi, estintivi o modificativi del debito tributario.

Sarebbe, tuttavia, semplicistico e fuorviante affermare che l'onere della prova incomba, solo ed esclusivamente, in capo all'Amministrazione, a prescindere dal tipo di azione proposta.

Per ciò che concerne le azioni di rimborso, infatti, incombe sul contribuente l'onere di provare i fatti posti a fondamento della domanda, a meno che egli adduca che la fondatezza dell'istanza di rimborso e la conseguente illegittimità del rifiuto, espresso o tacito, siano desumibili da documenti in possesso dell'Amministrazione, nel qual caso, sarà obbligo di questa fornire risposte in merito al possesso e al contenuto dei documenti stessi.

Nella fattispecie di cui si occupa la sentenza n. 4239/04, in realtà, era avvenuto il contrario, poiché era stato l'Ufficio a lamentare l'infondatezza della domanda, stante la mancata produzione da parte del contribuente della idonea documentazione catastale.

Ciò non ha, comunque, mutato i termini della questione, tant'è vero che la Corte, nell'ottica della semplificazione dei rapporti tra cittadini e Fisco, fortemente voluta dal Legislatore con lo Statuto dei diritti del contribuente, ha "ritenuto raggiunta la prova del quantum dovuto in restituzione a fronte di una prospettazione del contribuente non contestata dall'Amministrazione con la produzione di documenti a disposizione della ... stessa".

§8. In conclusione, con la circolare n. 9/E del 14 marzo 2005 l'Amministrazione finanziaria prende atto del consolidato orientamento della Corte di Cassazione, avallato dalla Corte Costituzionale, secondo cui, in aderenza alle tesi avanzate dai contribuenti, si deve ritenere applicabile in ogni caso agli immobili di interesse storico e artistico la disciplina di favore consistente nella determinazione del reddito in base alla minore delle tariffe d'estimo previste per la zona censuaria.

Tuttavia, rimane qualche perplessità in ordine alla decisione di non abbandonare incondizionatamente tutte le liti pendenti, ma di continuare a sostenere le ragioni dell'Erario nei casi inerenti gli immobili con destinazione diversa da quella abitativa.

Il richiamo all'articolo 9 della Costituzione operato sia dalla Corte Costituzionale che dai Giudici di legittimità si giustifica, infatti, in virtù della particolare natura degli immobili in questione, cioè il pregio storico e artistico, e non può non valere in ogni caso a prescindere dalla utilizzazione del bene.

Se così è, sarebbe stato più giusto, a parere di chi scrive, che l'Amministrazione, avvalendosi della forza di pressione di cui dispone, manifestasse la necessità di recuperare alle casse dello Stato una considerevole quantità di danaro, attraverso la introduzione di un regime che, pur tenendo conto della tutela dovuta al patrimonio culturale, almeno imponesse a coloro che concedono in locazione gli immobili protetti un maggiore sacrificio economico, anziché intraprendere una strada i cui limiti appaiono già segnati.

In ogni caso, pur auspicando che venga portata fino alle estreme conseguenze, non può essere considerata di poco conto la svolta cui l'Agenzia delle Entrate ha dato corso con la circolare in questione, il cui effetto immediato sarà quello di determinare una netta deflazione del carico giudiziario e, di conseguenza, delle spese di giustizia.

Note

(1) Come segnala A. Turchi, "La Cassazione chiarisce i criteri di tassazione del reddito degli immobili di interesse storico o artistico", in www.aedon.mulino.it, il primo precedente giurisprudenziale, datato 30 giugno 1994, si deve alla Commissione tributaria I grado di Pisa.

(2) Quale, ad esempio, il diritto di abitazione del coniuge superstite o separato.

(3) Nella sentenza n. 7408, del 13 luglio 1999, in "dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTTRIB-Frameset.html", la Corte afferma che l'intero art. 134 del Tuir era destinato a divenire

inapplicabile a partire dal 1° gennaio 1992, data in cui sono entrate in vigore le nuove tariffe d'estimo, non più basate su coefficienti di rivalutazione di quelle precedentemente in vigore, e che l'art. 11, comma 2, l. n. 413/91 era stato previsto allo specifico scopo "di mantenere una disciplina differenziata per la determinazione del reddito di tali immobili (id est: riconosciuti di interesse storico od artistico) che tenesse conto dei maggiori oneri richiesti dalla loro gestione"; l'art. 134 conteneva, quindi, una disciplina transitoria.

(4) Cfr. Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sent. 11 giugno 1998, in Boll. Trib., 1998, 1747, ove si discuteva di spese riguardanti "rifacimento di coperture con orditure di soffitti ad intarsi, affreschi o cassettoni, imbiancatura di locali coperti da affreschi, manutenzione di pavimenti lignei o mosaici" (spese che, peraltro, possono essere detratte dall'imposta sul reddito nei limiti ed alle condizioni di cui agli artt. 13-bis e 65 del TUIR).

(5) Di contrario avviso G. De Marco, "Imposte sui redditi e case storiche: spunti di discussione", in Riv. Dir. Trib., 2002, I, 833 e ss., secondo cui "quanto agli atti parlamentari, nulla si desume circa l'ulteriore ipotetica volontà di creare per gli immobili vincolati un regime agevolativo nuovo, rispetto a quello già previsto all'art. 134, e derogatorio delle regole generali. Un simile intento avrebbe dovuto essere estrinsecato – oltre che nella norma – anche nella discussione parlamentare; una deroga così rilevante al nuovo sistema di tassazione poteva, e doveva, essere esplicitata; di certo non avrebbe potuto passare inosservata, come è invece comprensibile se si tratta della riproposizione di una regola già esistente. Essa, inoltre, avrebbe comportato una rilevante perdita di gettito per l'erario; nessuna stima, nessuna copertura della minore entrata è rinvenibile agli atti".

(6) L'Amministrazione ha chiarito la sua posizione sia con le circolari nn. 1106 e 154/E, rispettivamente del 10 giugno 1993 e del 30 maggio 1995, in ["dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIB-Frameset.html"](http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIB-Frameset.html), sia con le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi, dal 1992 in poi.

(7) Cfr. Comm. Trib. Prov. Firenze, sez. VIII, n. 418 del 16 ottobre 1995, in Boll. trib., 1998, 1747; Comm. Trib. Reg. Firenze, sez. XXXI, n. 5 del 10 gennaio 1997, in Fisco, 1996, 3204; Comm. Trib. Prov. Modena, sez. III, n. 196 del 16 luglio 1997, in Boll. trib., 1997, 796; Comm. Trib. Il grado Trento, sez. III n. 179 del 29 settembre 2003, in ["dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html"](http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html).

(8) cfr. Cass. Civ., n. 8038 del 13 giugno 2000, in banca dati "Il fiscovideo".

(9) Ciò è il risultato dell'applicazione di quel basilare principio, contenuto nell'art. 12 delle preleggi, secondo cui, attribuendo rilievo esclusivo alla lettera della disposizione, il suo significato non può che essere quello "fatto palese dal significato delle parole secondo la connessione di esse".

(10) In Riv. Notar., 2000, 421.

(11) In Giur. It., 2000, 650.

(12) In Giust. Civ., 2000, I, 380.

(13) Con tale decreto venivano approvate le istruzioni per la compilazione del mod. 730 per l'anno 1999.

(14) Come nota Turchi, "Ancora una pronuncia in merito ai redditi degli immobili di interesse storico-artistico", in www.aedon.mulino.it: "l'ordinanza del Consiglio di Stato presta il fianco alla critica laddove ravvisa pregiudizio per i contribuenti che non intendano uniformarsi alle istruzioni ministeriali nella soggezione ad una "liquidazione automatica ed esecutiva" dell'imposta: non sembra, infatti, che la dichiarazione del reddito "catastale" in luogo di quello effettivo possa legittimare l'iscrizione a ruolo a seguito di controllo formale e liquidazione automatica, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del dpr 600/73, dovendo, invece, l'ufficio procedere al controllo esclusivamente attraverso avviso di accertamento".

(15) Cfr. Comunicato stampa del 20 aprile 2000 sostanzialmente ripreso nella Circolare Ministeriale n. 22/E del 6 marzo 2001.

(16) Vedi nota che precede.

(17) Circolare 24.5.2000 n. 39.

(18) In un primo momento le osservazioni dell'Assonime sono state avallate implicitamente dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 12790/2001, in Fisco, 2001, 15017, ha stabilito che il principio (ormai a dir poco consolidato nella giurisprudenza della Corte) secondo cui gli immobili di interesse storico o artistico sono tassati sulla base della

minore tariffa d'estimo della zona censuaria in cui sono collocati, a prescindere dal fatto che siano locati o meno, si applica anche per i periodi di imposta successivi a quello di entrata in vigore della L. 431/98, smentendo, in tal modo, quanto argomentato dal Ministero delle Finanze nella citata circolare.

Successivamente la Corte ha affrontato la questione in modo specifico, affermando che al combinato disposto degli artt. 1, comma 2, lett. a), ed 8 L. 431/98, non può attribuirsi natura abrogativa o interpretativa della norma speciale di ex art.11, comma 2, L. 413/91, il cui contenuto precettivo non si pone, peraltro, in contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. Al riguardo la stessa circolare segnala le recenti pronunce nn. 15537 del 11 agosto 2004, 15671 del 12 agosto 2004, 19519 del 29 settembre 2004 e 20354 del 15 ottobre 2004.

(19) Sul punto, merita menzione la contraria opinione di G. De Marco, "Imposte sui redditi e case storiche: spunti di discussione", in Riv. Dir. Trib., 2002, I, 833, secondo cui "questa tesi, pur raffinata, prova troppo. Delle due l'una: o "in ogni caso" significa che non si applicano le regole generali del Tuir (e quindi né per la locazione normale ex art. 34, comma 4-bis, né per quella "convenzionale" della legge n. 431/1998); o "in ogni caso" significa ciò che sostiene l'Agenzia delle Entrate e, di conseguenza, è sempre possibile applicare le riduzioni della citata legge n. 431. Sembra infatti contraddittorio sostenere, da un lato, che se il canone è convenzionale può prevalere sulla rendita (ed essere ulteriormente ridotto del 30 per cento), dall'altro che se il canone è ordinario "in ogni caso" prevale la rendita figurativa".

(20) Corte di Cassazione, sentenza 29 settembre 2003, n. 14480, in Boll. Trib., 2004, 859.

(21) Corte Cost. sent. 24.11.2003, n.346, in www.giurcost/decisioni/index.html.

(22) Dovere di completezza impone di informare che la Corte Costituzionale si è pronunciata nuovamente sul punto con ord. 11.06.04, n.170, in www.giurcost/decisioni/index.html, con la quale ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione sommersa alla sua attenzione, facendo esplicito rinvio alle motivazioni della sentenza 346/03.

(23) La sentenza è reperibile sul sito www.confedilizia.it.

(24) Come rileva G. De Marco, Imposte sui redditi cit., ciò è quanto averrebbe nel caso in cui un professionista o un imprenditore stabilisse la propria sede amministrativa o commerciale in immobili vincolati, ovvero nel caso in cui questi ultimi fossero oggetto di locazione reciproca tra società commerciali.

Più artificiosa appare l'ipotesi, elaborata dallo stesso autore, secondo cui i proprietari, che utilizzano gli edifici notificati a fini imprenditoriali (ad es. attività alberghiera), "potrebbero organizzarsi, ad esempio costituendo una società che, da un lato, prenda in locazione le dimore dai proprietari per offrirle, dall'altro, ai clienti nell'ambito di una gestione alberghiera storica coordinata. Con l'accortezza di fissare i canoni versati ai proprietari in rapporto al fatturato medio della società, al netto degli altri costi, avrebbero operato una vera e propria trasformazione del reddito d'impresa in reddito esente da casa storica".

(25) Cfr. Cass. Civ., n. 1930 del 10 febbraio 2001, in dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIB-Frameset.html.

BIBLIOGRAFIA

- ARCADIO Francesco, "Problematiche relative alla tassazione agli effetti Irpef degli immobili di interesse storico-artistico di cui alla legge 1.6.1939, n. 1089 e successive modifiche ed integrazioni", in La Finanza locale, 2002, fasc. 1, pag.123-127;
- CANTILLO Michele, "Gli incentivi fiscali nel sistema della nuova legge sulle locazioni di immobili ad uso abitativo", in Rassegna Tributaria, 2000, fasc. 6, pag. 1695-1729;
- MASTROIACOVO Valeria, "Le locazioni degli immobili di interesse storico e artistico", in Rassegna Tributaia, 2002, fasc. 2, pag. 573-580;
- GRIMALDI Carmelo, Nota a ord. Consiglio di Stato, sez. IV, 8 maggio 2001, n° 2741, in Tributi, 2001, fasc. 7-8, pag. 465-467;
- GRIMALDI Carmelo, "La tassazione degli immobili di interesse storico-artistico: storia di una contesa infinita", in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2001, fasc. 9, 1149-1155;
- ANNECCHINO Marco, "Equivoci in tema di tassazione degli immobili vincolati", in Il foro italiano, 2000, fasc. 5, pt. 1, pag. 1677-1683;
- ILLIANO Maria, "La tassazione dglì immobili di interesse storico artistico", in Il Corriere tributario, 2000, fasc. 39, pag. 2837-2839;

- GRIMALDI Carmelo, "La Cassazione interpreta lo statuto del contribuente", in *Tributi*, 2002, fasc. 3, pag. 97-102;
- BRUZZONE Mariagrazia, "Non grava sul contribuente l'onere di produrre documenti già in possesso del Fisco", in *Il Corriere Tributario*, 2001, fasc. 19, pag. 1385-1390;
- BRUZZONE Mariagrazia, "L'art. 6 dello Statuto tra notifiche a società e comunicazioni al Fisco", in *Il Corriere Tributario*, 2001, fasc. 8, pag. 597-604;
- AIELLO Gianni, "Lo Statuto dei diritti del contribuente. La legge 27 luglio 2000, n. 212", in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2000, fasc. 15-16, pag. 1128-1131.

PRASSI

- Comunicato stampa 20 aprile 2000;
- Circolare Ministeriale n.22/E del 06.03.01;
- Circolare Ministeriale n.150/E del 07.07.99.

SENTENZE

- Corte Costituzionale, ord. 11.06.04, n.170;
- Corte Costituzionale, sent. 24.11.2003, n.346;
- Corte di Cassazione, sent. 14.01.2004, n.368, Sez. V;
- Corte di Cassazione, sent. 29.09.03, n.14480, Sez. V;
- Corte di Cassazione, sent. 25.03.03, n.4338, Sez. V;
- Corte di Cassazione, sent. 19.10.01, n.12790, Sez. V;
- Corte di Cassazione, sent. 10.02.01, n.1930, Sez. V;
- Corte di Cassazione, sent. 13.06.00, n.8038, Sez. V;
- Corte di Cassazione, sent. 13.07.99, n.7408, Sez. V;
- Corte di Cassazione, sent. 11.06.99, n.5704, Sez.V;
- Corte di Cassazione, sent. 18.03.99, n.2442, Sez. V;
- Commissione Tributaria Centrale, sent. 05.12.03, n.9104;
- Consiglio di Stato, ord. 08.05.01, n.2741, Sez. IV.
- Comm. Trib. Prov. Firenze, sez. VIII, n. 418 del 16 ottobre 1995;
- Comm. Trib. Reg. Firenze, sez. XXXI, n. 5 del 10 gennaio 1997;
- Comm. Trib. Prov. Modena, sez. III, n. 196 del 16 luglio 1997.