

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

Fasc. 10 - 2007

Maurizio Interdonato

**AGEVOLAZIONE PER GLI IMBILI
DI INTERESSE STORICO E ARTISTICO:
UN'INTERPRETAZIONE COERENTE CON
LA RATIO ED ADEGUATA AI LIMITI
COSTITUZIONALI**

Estratto



(2) Agevolazione per gli immobili di interesse storico e artistico: un'interpretazione coerente con la ratio ed adeguata ai limiti costituzionali.

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Gli immobili di interesse storico e artistico quali beni privati di interesse pubblico. - 3. Il problema degli immobili storici locati da persone fisiche: la tesi giurisprudenziale e l'ostinata resistenza dell'amministrazione finanziaria. - 4. L'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 alla luce dell'art. 53 Cost. - 5. Gli immobili di interesse storico e artistico posseduti da società. Limiti all'applicabilità del regime agevolato. - 6. L'utilizzo elusivo del regime agevolato e proposte di modifica.

1. Premessa. - La sentenza in rassegna rappresenta un segnale di ripresa dell'ormai annoso contrasto fra le contrapposte tesi dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza sul trattamento fiscale da applicare agli immobili di interesse storico e artistico.

Com'è noto, infatti, la giustizia tributaria ha tenuto sul punto un atteggiamento più favorevole al contribuente che all'amministrazione finanziaria, la quale, viceversa, ha ritenuto di applicare il trattamento agevolato di cui all'art. 11, comma 2, della legge n. 413 del 30 dicembre 1991 solamente a casi specifici.

Il contrasto interpretativo in parola nasce dall'interpretazione dell'inciso "in ogni caso" contenuto nel citato art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991, a norma del quale: "in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 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".

Evidentemente per poter comprendere appieno la portata della norma agevolativa e capire le ragioni del contrasto interpretativo sopracitato occorre, prima, definire la categoria degli immobili oggetto della stessa.

2. Gli immobili di interesse storico o artistico quali beni privati di interesse pubblico. - Gli immobili di interesse storico o artistico ai quali fa riferimento la norma si collocano all'interno della generale categoria dei beni culturali (1). Quest'ultimi, attualmente, trovano la loro discip-

(1) Sono beni culturali secondo il D.Lgs. n. 42/2004 "le cose immobili e mobili che (...) presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico

na nel D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio - che ha sostituito (2) la precedente legge n. 1089/1939.

Oggetto della norma sono dunque quegli immobili:

a) con più di cinquant'anni, che rivestono un interesse artistico o storico, ivi comprese le ville, i parchi e i giardini che abbiano un interesse storico o artistico;

b) che rivestono un interesse particolarmente importante in virtù del loro collegamento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte e della cultura in genere, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche, collettive, religiose.

Essi possono essere tanto beni pubblici che beni privati ed, in quest'ultimo caso, vengono indicati come *beni privati di interesse pubblico* (3). Si tratta, in altri termini, di quei beni appartenenti a privati sui quali vengono costituite delle limitazioni reali nell'interesse collettivo, costituzionalmente protetto (4), alla loro conservazione ed alla loro pubblica fruizione. Ed è appunto per tutelare tali pubblici interessi che il legislatore impone delle limitazioni al proprietario degli immobili di interesse storico o artistico, in ordine tanto alle facoltà d'uso e di godimento dei beni, quanto alla loro libera circolazione (5).

e bibliografico" nonché le altre cose individuate dalla legge quali "testimonianze aventi valore di civiltà".

(2) La legge n. 1089/1939 è stata inizialmente abrogata dall'art. 166 del D.Lgs. n. 490 del 29 ottobre 1999 - *Testo unico delle disposizioni in materia di beni culturali e ambientali*. Tuttavia, detto Testo unico è stato a sua volta sostituito dal D.Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004 - *Codice dei beni culturali e paesaggistici*. Quest'ultimo all'art. 184, riproponendo il contenuto dell'art. 166, D.Lgs. n. 490/1999, ha previsto l'abrogazione del solo art. 40 della legge n. 1089, ditalché, stante il disposto dell'art. 15 disp. prel. c.c., le disposizioni della legge n. 1089 debbono intendersi fatte salve per la parte in cui non disponga espressamente lo stesso Codice. Sul punto si veda LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2006, 319.

(3) Nel diritto amministrativo si parla, in riferimento a questi beni, di un *tertium genus* che si porrebbe quale categoria intermedia fra i beni pubblici ed i beni privati: SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, 757 ss. Della teoria, peraltro, non è pacificamente accettata. Si veda in argomento MAZZAROLI, *Diritto Amministrativo*, Bologna, 2001, 1132 ss.; BENVENUTI, *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1989, 194 ss.

(4) Sulla rilevanza costituzionale della tutela del patrimonio storico e artistico si veda, tra gli altri, CRISAFULLI - PALADIN, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 1990, 51 ss.; MANSI, *La tutela dei beni culturali*, Padova, 1998 ed. altresi; DE BENEDETTI, *Tutela e valorizzazione dei locali storici ovvero una nuova categoria di beni culturali*, in Il diritto della Regione, 2003, 621 ss.

(5) Per un approfondimento sul punto, si veda FERRELLI, *Beni culturali e ambientali nel*

A tal proposito in diritto amministrativo si parla, ponendo rilievo alla potestà sul bene tanto del proprietario quanto dell'amministrazione, di una vera e propria *proprietas divisa* (6). Pur non essendo questa la sede per un approfondimento, basterà qui ricordare che i vincoli imposti dall'amministrazione comprimono (7) al punto tale la sfera giuridica del proprietario (*rectius*, il suo diritto di proprietà) che lo stesso potrà esercitare il suo diritto solo nella misura in cui risponda al (o non confligga con) l'interesse pubblico alla conservazione dell'immobile stesso ed al suo utilizzo. Ad esempio, il legislatore vieta di compiere opere o lavori di qualsiasi genere sull'immobile senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione. Parimenti, il mutamento di destinazione d'uso degli immobili dev'essere comunicato alle competenti autorità amministrative fermo restando il divieto di adibire gli stessi ad usi non compatibili con il loro carattere storico o artistico ovvero tali da recare pregiudizio alla loro conservazione (8).

diritto amministrativo, in Dig. disc. pubb., Torino, 1987, 217 ss.; CASINI, voce *Beni culturali* (*dir. amm.*), in Dizionario di diritto pubblico, S. Cassese (diretto da), Milano, 2006, 679, ivi anche particolari riferimenti bibliografici.

(6) Nello specifico, la concezione dei beni culturali come beni di "fruizione" piuttosto che di "appartenenza" ha portato la dottrina a richiamare l'istituto medievale della "proprietà divisa". Le norme dettate dal legislatore tutelerebbero, in via immediata, gli interessi di entrambe le parti attribuendo a ciascuna una distinta titolarità sul bene. In tal senso, per tutti, GIANNINI, *I beni culturali*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1976, 3 ss.

(7) In questi termini BENVENUTI, op. cit., 195.

(8) È significativo notare come anche il diritto alla detrazione o deduzione delle spese di protezione, manutenzione e restauro di tali beni sia subordinato al rispetto di tali prescrizioni. Infatti, l'art. 15, comma 1, lett. g) del Turir dispone che la detrazione ivi prevista non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione per i beni culturali e ambientali, salvo il caso delle spese obbligatorie per legge. La necessaria autorizzazione viene rilasciata dalla competente Sovrintendenza del Ministero dei beni culturali, a seguito della presentazione, da parte di colui che intende usufruire della detrazione, di un piano di intervento in cui siano specificate, oltre alle spese da sostenere, gli elementi che ne attestino la necessità e la congruità. Sul punto si veda FABRIS, *Il regime fiscale dei beni culturali*, Milano, 2001, 24 ss. La decadenza dal diritto alla detrazione è prevista, parimenti, qualora il possessore non assicuri gli obblighi di comunicazione impostigli dalla legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione da parte dello Stato. Sotto tale profilo, va notato che, qualora si verificano le suddette violazioni, l'amministrazione per i beni culturali e ambientali deve dare immediata comunicazione al Ministero delle finanze della perdita del diritto alla detrazione. È dalla data di ricevimento della predetta comunicazione che inizia a decorrere il termine per la rettificazione dei redditi; ciò che rappresenta un'innovazione rispetto alla precedente disciplina poiché non solo viene chiarito che l'Agenzia delle Entrate deve ora emettere un avviso di accertamento per la rettificazione

Invero, una volta che l'immobile sia dichiarato di interesse storico o artistico il privato proprietario diviene responsabile dello stesso davanti alla collettività (più correttamente, all'amministrazione) essendo tenuto a garantirne la conservazione, vale a dire a sostenere le spese necessarie per la sua salvaguardia, manutenzione e restauro (9); attività quest'ultime che, stanti le peculiarità dei beni, presuppongono spesso l'intervento di personale specializzato e/o abilitato ed il conseguente aumento dei costi delle operazioni.

L'interesse pubblico è tale che il Ministero può imporre al proprietario, possessore o detentore gli interventi necessari per assicurare la conservazione degli immobili in parola e, nell'inerzia di quest'ultimo, può anche provvedervi direttamente ponendo comunque le relative spese a carico del proprietario (10).

Lo Stato potrebbe anche decidere di concorrere in tutto o in parte alle spese suddette; tuttavia, in tal caso, il proprietario dovrebbe rendere accessibile l'immobile al pubblico secondo determinate modalità elaborate sulla base del contributo ricevuto (11). Il medesimo obbligo, peraltro, può essere imposto anche a prescindere dal concorso dello Stato alle spese dell'immobile qualora quest'ultimo rivesta interesse eccezionale.

Va, infine, ricordato che i proprietari di immobili di interesse stori-

della dichiarazione presentata dal contribuente, piuttosto che liquidare automaticamente la maggiore imposta dovuta, ma che i termini di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973 vengono in tal caso derogati. In argomento si veda Leo, op. cit., 320. Occorre, inoltre, segnalare che qualora il contribuente possessore di un immobile notificato si avvalga delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 1, della Legge 27 dicembre 1997 n. 449, concernenti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, la detrazione in parola, per la parte di spesa su cui contemporaneamente si fruisca delle due agevolazioni, dev'essere ridotta del 50 per cento. Sul punto, si veda la Circ. min. n. 57 del 24 febbraio 1998 in cerdef.it.

(9) Artt. 11 e 12 legge n. 1089/1939; art. 30 D.Lgs. n. 42/2004.

(10) Art. 17 legge n. 1089/1939; artt. da 32 a 34, D.Lgs. n. 42/2004. Tale inversione dell'onere di spesa sul proprietario troverebbe giustificazione nella considerazione che l'utilità dell'opera, stante comunque la spertanza del diritto di proprietà sul bene in capo allo stesso, ronderebbe a suo vantaggio. Sul punto si veda Ferru, op. cit., 222.

(11) L'art. 53 legge n. 1089/1939 disponeva che "Il Ministro dei beni culturali e ambientali può fare obbligo ai privati proprietari di cose immobili di eccezionale interesse (...) di ammettere a visitare per scopi culturali le cose, le collezioni o serie stesse, con le modalità da stabilirsi caso per caso, inteso il proprietario". Il D.Lgs. n. 42/2004, preservando comunque tale facoltà dello Stato per i beni di "interesse eccezionale", ha introdotto la medesima facoltà nel caso in cui vengano erogate delle sovvenzioni pubbliche per la cura o la conservazione del bene medesimo.

co o artistico soggiacciono, oltreché alla possibilità di espropriazione per pubblica utilità (12), anche al diritto di prelazione della pubblica amministrazione in caso di vendita degli stessi. Facoltà questa che impone una serie di doveri di comunicazione al proprietario obbligandolo, fra l'altro, a non consegnare la cosa fino a che non sia scaduto il termine entro il quale l'amministrazione può esercitare il proprio diritto (13).

È importante sottolineare sin d'ora che, a fronte del complesso di vincoli ed obblighi cui sono sottoposti i proprietari degli immobili in parola, le agevolazioni fiscali disposte dal legislatore sono apparse come una sorta di equa compensazione dei pregiudizi, che tali obblighi causano al proprietario sul piano personale ed economico (14): tesi che, a parere di chi scrive, richiede sicuramente un approfondimento.

3. Il problema degli immobili storici locati da persone fisiche: la tesi giurisprudenziale e l'ostinata resistenza dell'amministrazione finanziaria. - Chiarito brevemente l'ambito oggettivo della norma diviene più facile ripercorrere l'evoluzione del dibattito sulla portata del comma 2 dell'art. 11 della legge n. 413/1991.

A tal scopo va ricordato come l'amministrazione finanziaria abbia fin dal principio (15) sostenuto che il reddito degli immobili storici o artistici dati in locazione dovesse quantificarsi sulla base dei canoni effettivamente percepiti, piuttosto che sulla base della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria ove è sito il fabbricato. Secondo l'Agenzia, infatti, la disposizione di cui al comma 2, dell'art. 11 poteva trovare applicazione solo nell'ambito dei redditi fondiari - con la sostituzione della rendita propria dell'immobile con una di maggior favore -, viceversa laddove lo stesso risultasse locato avrebbe trovato applicazione "a seconda dei casi, l'art. 34, comma 4-bis e 4-ter, ovvero l'art. 129, comma 2 del Tuir". L'amministrazione finanziaria, riteneva, quindi, che in caso di locazione tornasse applicabile il regime

(12) Art. 95, D.Lgs. n. 42/2004.

(13) Art. 60, D.Lgs. n. 42/2004.

(14) In tal senso, ad esempio, si veda Corte cass., 19 novembre 1993, n. 11445 in *cerdef.it*, in tema di classificazione catastale dei castelli e palazzi dichiarati di interesse storico o artistico. Sul medesimo argomento si veda altresì Comm. trib. centr. n. 14 del 24 ottobre 1988, in *Corr. trib.*, 1989, 44; Comm. trib. reg. di Piacenza n. 901 del 19 ottobre 1993, in *GT*, 1994, 601.

(15) Cfr. le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi mod. 740 per l'anno 1994, la Circ. min. n. 7 del 10 giugno 1993, nonché la Circ. min. n. 154 del 30 maggio 1995; tutte reperibili in *cerdef.it*.

ordinario (16) di determinazione del reddito degli immobili posseduti da persone fisiche, a norma del quale il reddito dei fabbricati concessi in locazione, deve essere determinato in misura pari al maggiore fra il canone di locazione (diminuito delle spese forfetariamente quantificate nella misura del 15 per cento del canone) e la rendita catastale.

L'interpretazione dell'amministrazione non fu però condivisa dalla giurisprudenza di merito, né, si è detto, dalla Corte di cassazione, la quale, investita della questione, sostenne, già con sent. n. 2442 del 18 marzo 1999, che la locazione "in ogni caso" era "espressione dell'intento del legislatore di sottoporre quei particolari fabbricati all'unico criterio della rendita catastale, con il beneficio della scelta della tariffa inferiore nella zona, a prescindere dall'ammontare dell'eventuale reddito locativo" e si spinse ad affermare che il citato comma 2 dell'art. 11 dovesse "essere inteso come norma recante 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" (17).

(16) Artt. 36 e 37 Tuir.

(17) Sulla stessa linea si era comunque espressa anche la giurisprudenza di merito. Si veda, fra le altre, Comm. trib. prov. di Venezia n. 298 del 6 febbraio 1995 in *lex24.it*, *isole24ore.com*; Comm. trib. prov. di Pisa n. 259 del 30 giugno 1994; Comm. trib. reg. Veneto n. 298 del 6 febbraio 1995, entrambe in banca dati il *fiscovideo*; Comm. trib. reg. Veneto n. 16 del 29 luglio 1997 e Comm. trib. reg. Veneto n. 56 del 20 aprile 1998, entrambe in *lex24.it*, *isole24ore.com*; Comm. trib. prov. di Firenze n. 20 del 5 marzo 1995, in *Fisco*, 1995, II, 11572; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia n. 20 del 5 marzo 1996, in *Fisco*, 1996, II, 3204. *Contra* Comm. trib. prov. di Firenze n. 418 del 16 novembre 1995, in *Fisco*, 1996, II, 3204. Per quanto attiene, invece, alla giurisprudenza di legittimità, l'orientamento assunto con la sent. n. 2442/1999, in *cerdef.it*, è rimasto praticamente immutato fino alla sentenza n. 11211 del 30 luglio 2002, in *lex24.it*, *isole24ore.com*. Si veda, per tutte, Cass. n. 5740 del 11 giugno 1999, in *cerdef.it*; Cass. n. 3689 del 14 aprile 1999, in *cerdef.it*; nonché Cass. nn. 7774, 7775, 7776, 7777 e 7778 del 14 aprile 1999, tutte in *lex24.it*, *isole24ore.com*; Cass. n. 7876 del 9 giugno 2000, in *cerdef.it*; Cass. n. 8038 del 13 giugno 2000, in *cerdef.it*; Cass. n. 9945 del 9 luglio 2000, in *cerdef.it*; Cass. n. 12790 del 19 ottobre 2001, in *cerdef.it*. Per completezza si ricorda che gli organi di giustizia amministrativa disposero la sospensione in via cautelare del decreto dirigenziale del Ministero delle Finanze 17 gennaio 2000, in *cerdef.it*, contenente le istruzioni al modello 730/2000, proprio nella parte in cui disponeva per gli immobili soggetti a vincolo storico artistico concessi in locazione, la quantificazione del reddito sulla base del canone di locazione anziché delle tariffe d'estimo. Si veda Tar del Lazio, ord. n. 2323 del 5 marzo 2000 ed ord. n. 4385 del 24 maggio 2000; Cons. Stato, ord. n. 1913 del 18 aprile 2000 ed ord. n. 3655 del 14 luglio 2000, tutte reperibili in *lex24.it*, *isole24ore.com*.

Il contrasto (18) avrebbe potuto cessare con le prime reiterate pronunce *pro contribuente* del Giudice di legittimità, semionché l'ammini-

(18) Tale contrasto ha affaticato non poco la dottrina che, peraltro, si esprime prevalentemente in favore della tesi giurisprudenziale. In tal senso, si veda FERLAZZO NATOLI - SERRANO, *Il regime tributario dei beni culturali*, in Fisco, 1993, I, 7945; *Id.*, *Il regime fiscale dei beni culturali: spunti ricostruttivi*, in Boll. trib., 1996, 261; ANNECCHINO, *Beni culturali e benefici fiscali*, in Foro it., 1994, I, 3489; CATTABRIGA, *Locazione di immobili di interesse storico o artistico ininfluenza per la determinazione della base imponibile*, in Dir. prat. trib., 1995, II, 1341; CAPOLUPO, *Le imposte sui redditi dei beni di interesse storico e culturale*, in Fisco, 1996, I, 9310; LUCA - SERVIDE, *Immobili di interesse storico e artistico*, in Fisco, 1997, 4207; PADOVANI, *Riflessioni in tema di trattamento fiscale degli immobili di interesse storico o artistico*, in Rass. trib., 1997, 975; CAUMONT CAMI, *Sui criteri per la determinazione del reddito degli immobili di interesse storico e artistico*, in Dir. prat. trib., 1998, II, 355; *Id.*, *Immobili storici: nuove conferme in tema di imposte dirette e indirette*, in Dir. prat. trib., 2000, II, 886; DE PIACGI, *Il regime fiscale dei beni sottoposti a vincolo d'interesse artistico, storico, archeologico ed etnologico (1983-1998)*, in Dir. prat. trib., 1999, II, 243; FABRIS, *Immobili storico-artistici concessi in locazione. Determinazione del reddito*, in Set. fisc., 2001, 23; D'ORSVALENTE, *Immobili dichiarati di interesse storico-artistico dati in locazione nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in Fisco, 2004, I, 669; PICCOLO, *Gli immobili storici o artistici ai fini delle imposte sul reddito*, in Fisco, 2005, I, 2417; *Id.*, *Gli immobili storici e/o artistici ai fini delle imposte sul reddito*, in Fisco, 2006, I, 1950; LOMBARDI, *Garanzia costituzionale del trattamento fiscale delle dinamiche storiche e funzione sociale di un nuovo tipo di proprietà*, in Rass. trib., 2006, 1063 ss.; BULLO, *Immobili di interesse storico o artistico. chiarimenti da parte del fisco*, in Fisco, 2006, I, 3092. Per un'interpretazione restrittiva della norma, si veda, invece, DE MARCO, *Imposte sui redditi e case storiche: spunti di discussione*, in questa Rivista, 2002, I, 833; *Id.*, *Sul reddito delle case storiche la Consulta conferma la Cassazione e invita il legislatore a intervenire*, in questa Rivista, 2004, II, 108; D'ORSOGNA, *Per gli immobili storici la base imponibile è costituita dalla rendita catastale "minima" sia ai fini dei che Irpef*, in Fisco, 2004, I, 40. In argomento, si veda anche BALDASSARI, *Criteri di determinazione del reddito di fabbricati di interesse storico o artistico*, in GT, 1995, 622; SOLARINO, *Determinazione del reddito dei fabbricati di interesse storico o artistico*, in Boll. trib., 1995, 226; GRIMALDI, *Immobili di interesse storico o artistico agevolati o penalizzati?*, in Riv. leg. fisc., 1996, 1113; ALEMANNO, *Immobili di interesse storico o artistico: imposte sul reddito e dinonni*, in Boll. trib., 1997, 797; *Id.*, *Ancora sugli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione, con snarrate divergenze sulle competenze in materia di rimborsi ex artt. 37 e 38, DPR n. 6021/973, nella fase transitoria dell'A.F., ed in prospettiva futura, anche sul versante delle relative controversie*, *ibidem*, 1819; FERRATI, *Considerazioni in tema di determinazione del reddito imponibile degli immobili di interesse storico o artistico*, in GT, 1997, 1088; BUSANI, *Determinazione della rendita catastale per gli immobili vincolati*, in Corr. trib., 1998, 37; CHIRICHIGNO, *Determinazione del reddito dei fabbricati di interesse storico o artistico*, in questa Rivista, 1996, II, 887; REBECCA - MORO, *Immobili di interesse storico o artistico: imposte dirette ed indirette. Gli orientamenti più recenti della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria*, in Fisco, 1999, I, 6100; CAVANDOLI, *Determinazione del reddito degli immobili di interesse storico o arti-*

strazione finanziaria, a seguito dell'introduzione della legge n. 431 del 9 dicembre 1998 - Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo -, si convinse ulteriormente della bontà della propria interpretazione. Con nota n. 42935 del 25 febbraio 2000, cui seguì il comunicato stampa del 20 aprile 2000, invitò perciò gli Uffici a "coltivare il contenzioso pendente utilizzando le argomentazioni esposte".

Nello specifico la legge n. 431/1998, all'art. 8, ha previsto che, qualora i contratti di locazione degli immobili adibiti ad uso abitativo siano stipulati secondo determinati criteri (19), il reddito imponibile derivante al proprietario, determinato ai sensi dell'art. 37 del testo unico delle imposte sui redditi, sia ulteriormente ridotto del trenta per cento. Poiché l'art. 1 della legge n. 413/1991 include espressamente gli immobili vincolati fra quelli per i quali è possibile fruire di quella particolare riduzione, l'amministrazione rinvenne in tale disciplina la conferma che, in caso di locazione, il reddito degli immobili di interesse storico dovesse quantificarsi secondo le regole "ordinarie". Peraltro, preso atto dell'orientamento estensivo della Corte di cassazione e dei provvedimenti cautelari adottati dal giudice amministrativo (20), l'amministrazione ritenne non applicabili le sanzioni amministrative per infedele dichiarazione (21).

Tuttavia, la giurisprudenza disattese nuovamente le aspettative ministeriali dichiarando che la legge n. 431/1998 si poneva su un piano

sico, in Vita not., 2000, 760; SPAZIANI TESTA, *La normativa sulle agevolazioni fiscali per gli immobili vincolati e gli ultimi interventi giurisprudenziali sul punto*, in AA.VV., Il nuovo Testo Unico in materia di beni culturali e ambientali. Prime riflessioni, Piaccenza, 2000, 71; D'AVVOLA VALVA, *Brevi riflessioni sulla locazione degli immobili storici dopo il Testo Unico sui beni culturali e ambientali*, in questa Rivista, 2003, I, 413 ss.; IANIELLO, *Fisco e giurisprudenza allineati sulla determinazione del reddito degli immobili di interesse storico*, in Corr. trib., 2005, 1376; S. GALLO, *Ancora incertezze interpretative sulla tassazione degli immobili di interesse storico-artistico locati*, in Fisco, 2005, I, 4835; BECCALI, *Locazioni di immobili storici artistici*, in Fisco, 2006, I, 5161; FESTA, *Immobili di interesse storico e artistico*, in Fisco, 2006, I, 4948; VINCIGUERRA, *Locazione di immobili storico-artistici*, in Forum fisc., 2006, 3, 36.

(19) Ovvero a seguito di accordo definito in sede locale e nel rispetto delle regole generali di definizione dei canoni, di determinazione della rendita catastale dell'immobile, ecc. che vengono indicate da apposito decreto del Ministro dei lavori pubblici di concerto con il Ministro delle finanze a seguito di consulto con le organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori (art. 4 della legge n. 431/1998).

(20) Si veda la nota 17.

(21) Si vedano Circ. min. n. 22 del 6 marzo 2001 e Circ. min. n. 55 del 20 giugno 2002 (p.to 11), entrambe reperibili in cerdef.it.

squisitamente civilistico, essendo finalizzata all'apertura del mercato immobiliare locale. Essa, pertanto, "non può avere abrogato né interpretato autenticamente in maniera indiretta una normativa speciale dettata per gli immobili storico – artistici (...), che, così come attualmente strutturata, non offre spazio per differenti opzioni ermeneutiche" (22).

Nel monolitico orientamento giurisprudenziale, l'amministrazione finanziaria scorse uno spiraglio nella sentenza n. 11211 del 30 luglio 2002, con la quale si affermò il principio secondo cui l'agevolazione prevista dal comma 2 dell'art. 11 della legge n. 413/1991 era applicabile ai soli immobili destinati ad uso abitativo. Fu così che, una volta acquisito il parere favorevole dell'Avvocatura generale dello Stato (23), l'Agenzia delle Entrate decise per l'"abbandono delle controversie pendenti in cui si faccia questione in modo indiscriminato – senza cioè tener conto dell'uso abitativo o non abitativo".

Purtuttavia, la citata sentenza n. 11211/2002 era destinata a rimanere un pronunciamento isolato della Corte di cassazione, come dimostrano le numerose (24) successive decisioni dello stesso organo tutte per l'applicazione dell'art. 11 "in ogni caso", ivi compresi gli immobili di interesse storico o artistico ad uso non abitativo.

Di conseguenza, con la Circolare n. 2 del 17 gennaio 2006, l'Agenzia delle Entrate abbandonò definitivamente la propria posizione interpretativa decidendo di conformarsi – dopo quindici anni di contenzioso – all'interpretazione giurisprudenziale della norma.

In apertura del presente intervento si è accennato al fatto che la sentenza in rassegna si pone quale segnale del riaccendersi del contrasto fra l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza.

Se può dirsi, infatti, ormai conclusa la divergenza di opinioni circa il diverso trattamento fiscale da riservare agli immobili di interesse sto-

(22) Cass. n. 14480 del 29 settembre 2003. Peraltro, sulla medesima linea, la Cassazione si era espressa con sent. n. 12790/2001, cit.; n. 7441 del 14 marzo 2003; n. 11369 del 22 luglio 2003; 14206 del 24 settembre 2003, tutte reperibili in *cerdef.it*.

(23) Si veda la nota n. 136712P del 4 dicembre 2003.

(24) Si veda Cass. sent. nn. 7441/2003, cit.; 11369/2003, cit.; 14206/2003, cit.; 14480/2003, cit.; 17685 del 21 novembre 2003; 368 del 14 gennaio 2004; 4239 del 2 marzo 2004; 15537 del 11 agosto 2004; 17152 del 27 agosto 2004; 19519 del 29 settembre 2004; 20354 del 15 ottobre 2004; 24226 del 30 dicembre 2004; 2178 del 3 febbraio 2005; 10860 del 23 maggio 2005; 16722 del 8 agosto 2005; tutte reperibili in *cerdef.it*. Si veda, altresì, Cass. sent. nn. 6410 del 1 aprile 2004; 19149 del 23 settembre 2004; 10859 del 23 maggio 2005; 10862 del 23 maggio 2005; 3890 del 22 febbraio 2006, tutte reperibili in *lex24.it:sole24ore.com*.

nico o artistico in capo alle persone fisiche, occorre rilevare come la copiosa giurisprudenza – in cui si è affermato con tanta forza che per gli immobili di interesse storico e artistico il comma 2 del più volte citato art. 11 della legge n. 413/1991 deve "essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile" – non abbia affrontato chiaramente i dubbi circa l'applicabilità dello stesso anche agli immobili di interesse storico o artistico posseduti da società commerciali.

L'amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire (25) che, a suo avviso, per questa fattispecie occorre distinguere fra gli immobili cosiddetti "patrimoniali" e quelli che rappresentano beni merce o beni strumentali per l'esercizio dell'impresa. L'Agenzia, dunque, sostiene nuovamente che si debba operare una distinzione nell'ambito applicativo della norma. Secondo la tesi dell'Agenzia, infatti, nel primo caso, stante il disposto dell'art. 90 Tuir ed il conseguente richiamo alle rendite catastali, troverebbe comunque applicazione l'agevolazione tanto dibattuta: viceversa, negli altri casi, avendo il soggetto titolare dell'immobile la veste societaria, i redditi relativi dovrebbero essere qualificati sempre come redditi d'impresa ed essere determinati in maniera analitica, vale a dire sulla base dei costi e dei ricavi effettivi.

Invero, la posizione dell'Agenzia non appare dissimile da quella assunta a suo tempo con riferimento agli immobili posseduti dalle persone fisiche. Oggi come ieri si sostiene, in sostanza, che il comma 2, dell'art. 11, della legge n. 413/1991 non potrebbe derogare al "normale" regime di determinazione del reddito se non quando, all'interno di quel regime normale, il legislatore richiami la rendita catastale.

Ciò nondimeno, la giurisprudenza, con la sentenza in rassegna (26),

(25) Cfr. Risoluzione Agenzie delle Entrate n. 99 del 3 agosto 2006, in *bdc:ilsole24ore.com*, con la quale l'Agenzia ha risposto ad un quesito posto da una società a responsabilità limitata titolare di un immobile di interesse storico-artistico dato in locazione.

(26) Invero, pur passata sostanzialmente inosservata, la questione era già stata incidentalmente esaminata dalla Corte di cassazione. Si veda sent. n. 19149 del 23 settembre 2004, cit. concernente l'istanza di rimborso avanzata da una società per azioni che aveva quantificato il reddito sulla base dei canoni effettivamente percepiti. Nel caso di specie, la Corte rigettò entrambi i ricorsi, ma sembra comunque interessante notare per l'economia del discorso, che se il ricorso della società fu respinto per scadenza dei termini, quello dell'amministrazione – che eccepiva la concessione in locazione del bene – fu invece respinto sulla base del consolidato orientamento della Corte, che non distingue fra immobili goduti direttamente ed altri; e ciò, nello specifico, con riferimento agli immobili posseduti dalla società.

dimostra ancora una volta di non condividere l'interpretazione restrittiva dell' Agenzia. Rileva il giudice che, se il fine della norma del citato art. 11 è quello di favorire la conservazione del patrimonio storico ed artistico, allora "nessun rilievo può avere il fatto che detti immobili siano dichiarati dal contribuente come beni strumentali o come beni patrimoniali", né se siano o meno locali, e ciò indipendentemente dall'uso abitativo o di verso.

A questo punto della trattazione, appare rilevante ricordare che nel lungo contrasto fra amministrazione finanziaria e giurisprudenza, la seconda non mancò, anche, di sollevare alcuni dubbi sulla costituzionalità del citato comma 2 dell'art. 11 in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. (27).

La Corte costituzionale, tuttavia, dopo aver precisato che "le disposizioni legislative che accordano agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie possono essere ritenute lesive del canone di ragionevolezza, evocato dal rimettente, nei soli casi della palese arbitrarietà o irrazionalità", dichiarò non fondata la questione di legittimità costituzionale del comma 2, dell'art. 11 della citata legge n. 413/1991. Tale norma, infatti, non è apparsa illegittima per vizio di ragionevolezza, avuto riguardo al complesso di vincoli e obblighi gravanti per legge sulla proprietà di quegli immobili. Né, sotto altro punto di vista, è apparso irragionevole il riferimento alle tariffe d'estimo in modo indifferenziato fra immobili locati e non locati. Infatti, per la Corte non può ritenersi superato il limite di ragionevolezza, laddove il legislatore abbia fatto riferimento alle tariffe d'estimo "nell'obiettiva difficoltà (...) 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". La Corte concludeva, infine, invitando il legislatore a rivedere la disciplina dell'imposizione degli immobili di interesse storico e artistico, avuto riguardo alla disciplina, astrattamente di maggior favore, dettata per i contratti agevolati di locazione ad uso abitativo.

(27) Sent. n. 346 del 28 novembre 2003 in lex24:ilscole24ore.com. Con successiva ordinanza n. 170 dell'11 giugno 2004, in lex24:ilscole24ore.com, la Corte dichiarò manifestamente infondata anche la questione della legittimità costituzionale del comma 2, art. 11 della legge n. 413/1991 in riferimento agli artt. 3, 24 e 97, Cost. Va, inoltre, ricordato che, con sent. n. 345 del 28 novembre 2003, in bdc:ilscole24ore.com, la Corte costituzionale dichiarò illegittima un'agevolazione fiscale in materia di Ici, nella parte in cui escludeva dal proprio ambito di applicazione gli immobili vincolati posseduti da enti pubblici. Nello specifico la Corte rilevò che la *ratio* della norma doveva individuarsi in un'esigenza di "equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta".

4. *L'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 alla luce dell'art. 53 Cost.* - Per definire la portata applicativa dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991, occorre prendere le mosse dall'indubbia natura agevolativa della disposizione indagandone la *ratio*.

La Corte, con la citata sentenza n. 346/2003, si è espressa nel senso della non irragionevolezza del beneficio (28), e ciò avendo riguardo al

(28) Il rapporto fra le norme di agevolazione fiscale e il principio di capacità contributiva è ampiamente dibattuto in dottrina. Si distinguono posizioni rigoristiche secondo le quali il principio di capacità contributiva non ammette le norme agevolative se non quando le stesse si pongono come attuazione di altri principi costituzionali (MICHIELI, op. cit., 27; BARILE, *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*, Padova, 1993, 154; FALSI, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2005, 159 e 160, secondo il quale le norme costituzionali alle quali si ispirano le agevolazioni si pongono come norme speciali rispetto al principio di cui all'art. 53 Cost.) e posizioni più moderate, che riconducono la norma di agevolazione nell'alveo del principio di capacità contributiva. Tra queste si evidenziano le posizioni di quegli Autori che, partendo da una concezione solidistica del principio di cui all'art. 53 Cost. e distinguendo la forza economica dalla capacità contributiva, intesa quale attitudine al prelievo, consentono la norma agevolativa solo nella misura in cui la stessa sia espressione di una minor idoneità al concorso alle spese pubbliche giustificata da una lettura armonizzata del principio dell'art. 53 Cost. con gli altri valori fondamentali espressi nella Costituzione (MOSCHETTI-ZENNARO, op. cit., 25 ss.). Su un piano ancora più liberale si pongono quelle posizioni che, sminuendo la portata del principio di capacità contributiva, intendono l'art. 53 Cost. come espressione di un principio di "giustizia sostanziale tributaria", vale a dire come un metro critico distributivo generale degli oneri tributari. Così ragionando, infatti, si arriva ad escludere ogni contrasto tra norme agevolative e art. 53 (LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., 419). Per FEDDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, 1966, 109, pur in presenza di una fattispecie produttiva di capacità contributiva, una norma che ne agevoli la tassazione non contrasterebbe necessariamente con l'art. 53 Cost. dovendosi preventivamente verificare la delassazione nell'intero ordinamento tributario. Anche FICHERA (*Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 145) ritiene che l'art. 53 sia inidoneo a rappresentare il punto di riferimento delle agevolazioni fiscali, giacché non porrebbe limiti alla creazione di diversi regimi per situazioni diverse, ancorché espressive di uguale capacità contributiva. Alle medesime conclusioni perviene quella dottrina che ritiene le agevolazioni fiscali delle "deroghe" al principio cui si richiama il presupposto del tributo, ciò che le rende legittime ogniqualvolta siano giustificati da interessi, ancorché non di rango costituzionale, presenti nell'ordinamento (FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, 41). Parimenti, quella dottrina secondo cui non vi sono limiti od obblighi al legislatore di perseguire i fini pubblici e la copertura dei relativi costi con il solo prelievo tributario considera "logico e coerente" che il legislatore tenga conto, tramite esenzioni o agevolazioni, della quota parte della ricchezza o della capacità economica destinata dai soggetti a finalità di interesse pubblico o di pubblica utilità (MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 90 e 91). Ancorché la Corte costituzionale abbia, a volte, proposto per un'interpretazione qualificata della capacità contributiva (si vedano le sentenze ci-

complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà degli immobili vincolati, quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, comma 2, Cost., secondo il quale la Repubblica "tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico della Nazione".

La Corte, infatti, si è limitata ad osservare che i maggiori oneri posti a carico dei titolari di immobili vincolati sono un motivo ragionevole per distinguere tale categoria di soggetti dagli altri. Ne ricava, conseguentemente, che non può farsi distinzione fra i soggetti che danno in locazione l'immobile e quelli che ne fruiscono personalmente, non venendo meno, nel primo caso, l'elemento razionale di diversificazione rispetto alla disciplina ordinaria.

La Corte non ha, invece, ritenuto necessario approfondire esplicitamente il tema del rapporto fra la norma agevolativa ed il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., rapporto che, una volta inquadrato correttamente, potrebbe aiutare a dirimere l'incertezza interpretativa insorta sulla portata applicativa della norma. Il principio di capacità contributiva, infatti, essendo canone e limite dell'attività impositiva del legislatore si appalesa anche criterio vincolante (29) per l'interpretazione della norma di legge.

V'è da chiedersi, allora, se l'agevolazione affondi le proprie radici in ragioni prettamente extra-fiscali o se — o fino a che punto — il beneficio in parola rifletta la minor capacità contributiva legata al possesso dell'immobile.

—————
 tale in MOSCHETTI - LORENZON - SCHIAVOLIN - TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 26 ss.), è indubbio che essa si sia attestata su una posizione *self-restraining* (in argomento, da ultima, PACE, *L'incidenza di costituzionalità nelle liti sulle agevolazioni fiscali: profili processuali*, in Rass. trib., 2007, 29, nota 13), volta a lasciare la massima discrezionalità al legislatore nella scelta delle modalità e delle situazioni da agevolare, salvo il caso di una manifesta irragionevolezza delle scelte effettuate. Si veda Corte cost. sent. n. 346/2003, cit.; Corte cost. ord. n. 27 del 6 febbraio 2001; Corte cost. sent. n. 431 del 23 dicembre 1997; Corte cost. sent. n. 113 del 12 aprile 1996, tutte reperibili in *cor-tecostituzionale.it*; sul punto, si veda altresì PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in Dir. prat. trib., 1997, I, 305 ss.; MOSCHETTI, *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*, in Rass. trib., 1986, I, 355 ss.; MOSCHETTI - LORENZON - SCHIAVOLIN - TOSI, op. cit., 40 ss.; LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Trattato di diritto tributario, diretto da Andrea Amato, 1994, 401 ss.; FICHERA, op. cit., 150; DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1994, 104 ss.; GALIERO, *Agevolazioni fiscali e Costituzione*, in Dir. prat. trib., 2004, 723 ss.; PACE, op. cit., 26 e 27.

(29) Sul principio di capacità contributiva come criterio d'interpretazione si veda MOSCHETTI - LORENZON - SCHIAVOLIN - TOSI, op. cit., 13; DE MITA, op. cit., 94; Id., *Il principio di capacità contributiva*, in Interesse fiscale e tutela del contribuente, Milano, 1995, 44.

Sembra del tutto evidente come lo scopo della norma possa individuarsi nella volontà di favorire la tutela del patrimonio culturale del Paese. Rimane, tuttavia, da approfondire se, nell'ottica del contemporamento dei due principi costituzionali di tutela del patrimonio culturale e di capacità contributiva, l'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 trovi la propria giustificazione in una capacità contributiva attenuata, espressa dal soggetto titolare di quegli immobili dichiarati di interesse storico o artistico (30), oppure no.

A questo punto, a parere di chi scrive, diviene importante valutare anzitutto la natura dei vincoli dettati per gli immobili in parola. Essi, si è detto, rispondono ad un interesse collettivo alla salvaguardia del bene; l'interesse individuale del proprietario risulta, quindi, mediato rispetto all'interesse pubblico, cosicché ogniqualvolta si manifesti il secondo, le ragioni del primo passano in secondo piano o, addirittura, vengono meno. Nell'inerzia del proprietario, infatti, l'amministrazione può far eseguire tutte le opere che ritenga necessarie per la salvaguardia, conserva-

(30) La Corte costituzionale nella sent. n. 345/2003, cit., ha impostato, con riferimento all'assoggettamento ad Ici degli immobili notificanti, un vero e proprio giudizio di eguaglianza individuando la *ratio* della norma in un'esigenza di equità fiscale in considerazione della minore utilità economica presentata dagli immobili vincolati. Certa dottrina (PACE, op. cit., 27, in particolare la nota 8) ha ritenuto che la legittimità dell'agevolazione esaminata dalla Corte non sia stata valutata alla stregua dell'art. 53 Cost., ma solo sulla scorta dell'art. 3 Cost. All'opposto si è dell'idea che proprio l'individuazione della *ratio* dell'agevolazione in "una esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta" debba intendersi come un implicito richiamo alla capacità contributiva attenuata, di cui l'art. 11 si appalesa esplicazione. Tanto più che è proprio tale minor utilità economica, *rectius* capacità contributiva, a fungere da *tertium comparationis* per la valutazione di legittimità costituzionale della norma. V'è però, l'assenza di un riferimento esplicito all'art. 53 Cost. sembra trovare giustificazione nella circostanza che la Commissione tributaria provinciale di Genova aveva, nel caso di specie, sollevato questione di legittimità costituzionale rispetto al solo art. 3 e non anche all'art. 53 Cost. La Corte di cassazione è anche più esplicita quando afferma che i benefici fiscali dettati per gli immobili di interesse storico o artistico provocano al proprietario anche sul piano rilevanti pregiudizi che tali vincoli e obblighi provocano al proprietario anche sul piano economico riducendone, quindi, (...) la relativa capacità contributiva" (sent. n. 11445/1993, cit.). Quest'ultima sentenza aveva, peraltro, ad oggetto proprio la classificazione catastale degli immobili di interesse storico o artistico. Si sottolinea che l'orientamento della Corte appare unanime nel ritenere che l'agevolazione nasca dalla volontà del legislatore di assoggettare quella particolare categoria di immobili ad una tendenza agevolata, in ponderazione dei vincoli e degli obblighi imposti ai possessori. Si vedano anche le sentenze citate in nota 17.

zione e manutenzione dell'immobile culturale, ponendo i relativi costi a carico del titolare. Ne discende che tutte le spese di tutela dell'immobile, rispondendo in via principale ad un interesse collettivo, possono essere intese alla stregua di "spese pubbliche" (31) per la salvaguardia del patrimonio culturale dell'Italia. Ma tale considerazione necessariamente implica che il soggetto passivo del tributo diretto già concorra alle "spese pubbliche" utilizzando la sua "capacità economica", essendogli imposte delle prestazioni patrimoniali di cui, altrimenti, dovrebbe farsi carico lo Stato (32).

Di tal guisa, dunque, l'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991, diviene norma che si immetta nel quadro impositivo degli immobili in modo sistematico, piuttosto che derogatorio: ciò perché, una volta che l'immobile si rivela di interesse storico o artistico, le spese alle quali il proprietario viene obbligato rappresentano già un concorso alle spese pubbliche che il legislatore non può trascurare, sia perché finirebbe col dupplicare il concorso sulla medesima manifestazione di forza economica, sia perché finirebbe col violare il principio di uguaglianza, di cui anche l'art. 53 Cost. è espressione, trattando situazioni differenti in modo uguale.

Con specifico riguardo alla capacità contributiva relativa agli immobili notificati, poi, si ricordi che se è vero che l'obbligazione tributaria trova la propria origine nel fatto suscettibile di valutazione economica, è anche vero che quest'ultimo assume la funzione di parametro di riferimento per la misura della prestazione dovuta (33). Per gli immobili, il concreto indice scelto dal legislatore come rivelatore di capacità economica è il "possesso" degli stessi. Diversamente da quanto accade per il "possesso" dei redditi (34), la nozione che viene in rilievo nel Tuir è

(31) In senso conforme D'AVVALA VALVA, *La tutela del patrimonio storico e artistico della Nazione e la funzione di stimolo della Corte costituzionale*, in questa Rivista, 2004, II, 23.

(32) Più in generale, in passato BERLURI (*Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1980, 130) rilevò che le "spese pubbliche" altro non sono che "carichi dello Stato" e che "se l'obbligo di contribuire costituisce un dovere civico, le spese, cui quell'obbligo si riferisce, debbono essere le spese che riguardano il cittadino come tale, cioè le spese che fanno carico allo Stato o agli enti territoriali minori".

(33) In senso conforme, si veda GAFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989, 6.

(34) Si veda PUOTI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Trattato di diritto tributario, cit., IV, 5 e, mi sia consentito, INTERDONATO, *I redditi fondari*, in Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Imposta sul reddito delle persone fisiche, diretto da Francesco Tesaurò, I, Torino, 1994, 174.

molto vicina a quella civilistica, cioè il possesso a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale (35). Solo chi possiede il cespite a tale titolo potrà esercitare in modo pieno ed esclusivo su di esso le facoltà di disposizione che, in quanto manifestazione di capacità contributiva, giustificano il prelievo.

L'art. 832 c.c. specifica che tale godimento deve avvenire entro i limiti e con l'osservanza degli obblighi posti dall'ordinamento giuridico. Come si è detto, tuttavia, nel caso di beni culturali, l'esercizio del diritto di proprietà, in relazione al "valore di civiltà" espresso dall'immobile, appare funzionalizzato all'interesse pubblico: quando non si arrivi a pensare, addirittura, che gli immobili di interesse storico o artistico, per quanto attiene al loro essere beni culturali, rimangano integralmente affidati alla mano pubblica (36). Nell'uno e nell'altro caso, il diritto di proprietà del privato risulta svilito dal particolare regime giuridico dei beni e, pertanto, la possibilità di esercitare in modo ridotto le facoltà di godimento e disposizione connesse al possesso del cespite non può che essere intesa, ancora una volta, quale indice di una capacità contributiva attenuata.

Impostato in questi termini il rapporto che intercorre fra l'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 ed il principio di capacità contributiva, finisce col perdere di consistenza il problema sollevato dall'amministrazione finanziaria circa l'applicabilità o meno della disposizione in ragione della tipologia del fabbricato, della destinazione d'uso assegnatagli, o della circostanza che lo stesso risulti o meno locato. In tutte le citate ipotesi, infatti, trovano sempre applicazione le norme che tutelano l'interesse pubblico al mantenimento del patrimonio immobiliare culturale, norme che, come si è detto, finiscono col comprimere la capacità contributiva del titolare dell'immobile vincolato.

Peraltro, la tesi dell'Agenzia, secondo cui la norma in esame non avrebbe trovato applicazione per gli immobili vincolati concessi in locazione, trascurava la circostanza che il regime ordinario di determinazione del reddito degli immobili prevede un abbatimento forfetario dei canoni nella misura del 15 per cento. L'art. 37 Tuir non specifica a che titolo viene concesso tale abbatimento (37), ancorché sembra plausibile ritenere che lo stesso sia concesso quale riconoscimento forfetario delle

(35) In senso conforme, D'AMATI, *Il reddito e l'imposta*, Bari, 1992, 123.

(36) In tal senso, ad esempio, si veda FERRI, op. cit., 218.

(37) Sul punto, si veda TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 192 e INTERDONATO, op. cit., 210.

spese per l'immobile, posto che quelle realmente sostenute non sono ammesse in deduzione. Conferma di ciò si ricava dalla novella all'art. 90 Tuir introdotta dalla legge n. 248 del 2 dicembre 2005.

Per gli immobili cosiddetti patrimoniali posseduti dalle società o da enti non commerciali, viene previsto, infatti, un abbattimento del canone, "fino ad un massimo del 15 per cento del canone medesimo, dell'importo delle spese documentate ed effettivamente rimaste a carico (...)" (38). La novella rappresenta sicuramente una deroga speciale al richiamo generale operato dall'art. 90 per tali beni alle norme del capo II, titolo I, deroga che, tuttavia, non alterando le regole di quantificazione dell'imponibile, finisce col confermare che l'abbattimento forfetario previsto dall'art. 37, e in passato richiamato acriticamente dall'art. 90, viene riconosciuto per le spese sostenute dal possessore dell'immobile e non ad altro titolo.

Se all'abbattimento forfetario viene attribuita tale natura, attesa l'indubbia maggior incidenza dei costi sostenuti per i fabbricati vincolati rispetto a quelli normali, si sarebbe rivelata una palese violazione del principio di parità di trattamento – e di ragionevolezza – quantificare nello stesso modo le spese sostenute per gli immobili di interesse storico o artistico e quelle per gli immobili non vincolati (39).

Ma non solo. Il principio di capacità contributiva impone che, nella sua quantificazione, si tenga conto anche delle passività specificatamente afferenti al cespite (40). Conseguentemente, laddove il regime ordinario prevede la determinazione di tali passività in misura forfetaria per una fattispecie in cui quei costi sono di norma superiori a quelli sostenuti

(38) Ulteriore riprova potrebbe trarsi dal regime fiscale dei fabbricati situati all'estero. Ancorché per tali cespiti non sussista un richiamo alle norme del capo II del titolo I del testo unico, l'art. 70 dispone, al comma 2, che i redditi di tali immobili "contengono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo d'imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese", qualora non soggetti ad imposte nello Stato estero.

(39) Al riguardo la Corte costituzionale (sent. n. 346/2003, cit.) ha dichiarato che la scelta del legislatore circa la quantificazione del reddito degli immobili di interesse storico o artistico mediante l'applicazione della minore delle tariffe d'estimo in vigore nella zona in cui sia sito il fabbricato non appariva irragionevole per "l'obiettiva difficoltà (...) 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".

(40) "Quando un tributo colpisce un cespite occorre che tutti gli elementi costitutivi dell'obbligo tributaria siano rispettosi del principio di capacità contributiva". MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale dell'ultimo decennio*, in Dir. prat. trib., 1999, I, 1772 ss.

per gli immobili non vincolati, un diverso regime di determinazione del reddito appare non solo una scelta razionale e coerente con il principio di capacità contributiva, ma, laddove si tenga conto della natura pubblicistica del bene, anche una scelta dovuta.

In verità, se si vuole condurre un'analisi sistematica del regime fiscale delle spese inerenti agli immobili di interesse storico o artistico, non si può non tener conto della circostanza che l'art. 15, comma 1, lett. g) Tuir, prevede quale onere detraibile le "spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, (...) nella misura effettivamente rimasta a carico" (41). Tale disposizione potrebbe indurre l'interprete a ritenere che il legislatore abbia inteso differenziare la situazione

(41) Per completezza, si ricorda che solo per le spese alle quali il possessore è obbligato per legge è sufficiente la conservazione della documentazione attestante l'effettività della spesa sostenuta. Viceversa, quando non siano obbligatorie per legge, le spese devono essere dapprima sottoposte al competente ufficio del Ministero delle finanze per una valutazione di congruità, successivamente la necessità delle spese deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero dei beni culturali e ambientali. La detrazione in parola non spetta nel caso in cui il possessore muti la destinazione dell'immobile senza l'autorizzazione dell'amministrazione. Pur esulando dalle finalità del presente intervento, si ricorda altresì che la detrazione in parola può essere cumulata con quella prevista dall'art. 1, commi da 1 a 7, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, da ultimo prorogata al 31 dicembre 2007 dal comma 387 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007). La summenzionata normativa dispone, infatti, che "gli effetti derivanti dalle disposizioni di cui al presente comma sono cumulabili con le agevolazioni già previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, ridotte nella misura del 50 per cento" (art. 1, comma 1, legge n. 449/1997). L'amministrazione finanziaria, con Circ. min. 24 febbraio 1998 n. 57, in bdc:ilsol24orc.com, ha precisato che, a suo avviso, "il termine "ridotte" risulta riferito alle "agevolazioni" e pertanto la riduzione al 50 per cento riguarda evidentemente le agevolazioni previste per gli immobili vincolati ai sensi della citata legge n. 1089/1939". Conseguentemente, sempre a parere dell'Agenzia, si deve ritenere che il legislatore abbia inteso richiamare le altre agevolazioni per gli immobili storici e artistici già previste in materia di Irpef e non quelle disposte ai fini di altre imposte, al solo fine di ridurre al 50 per cento l'importo spettante per le agevolazioni medesime. Si deve ritenere, continua l'Agenzia, che il principio della riduzione al 50 per cento sia applicabile soltanto alle agevolazioni previste per gli immobili storici e artistici e non ad altre agevolazioni come, ad esempio, alle spese di deambulazione, locomozione e sollevamento di portatori di menomazioni funzionali permanenti con ridotte o impedito capacità motorie, che costituiscono spesa sanitaria, che dà diritto ad una detrazione ai sensi dell'art. 13-bis, comma 1, lett. c), del Tuir, anche se talune di esse potrebbero essere comprese contemporaneamente nell'intervento relativo al superamento delle barriere architettoniche.

di chi possiede immobili vincolati da quella di chi non li possiede, attraverso il riconoscimento, quale onere detraibile, delle suddette spese, con ciò avvalorando la tesi di coloro (42) i quali ritenevano che, in presenza di un reddito effettivo, è quest'ultimo che dev'essere dichiarato e non quello "determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato" (art. 11, comma 2, cit.).

L'argomentazione non appare fondata. Invero, in primo luogo, l'onere detraibile spetta anche a coloro che non locano l'immobile notificato, i quali, senza ombra di dubbio, beneficerebbero di una riduzione della rendita catastale applicabile senza perdere il diritto alla detrazione per le spese di manutenzione sostenute. Se il legislatore avesse tenuto conto della ridotta capacità contributiva del possessore di immobili vincolati solo attraverso il riconoscimento dell'onere detraibile, evidentemente non avrebbe avuto necessità di prevedere l'agevolazione di cui all'art. 11 in commento.

Ma, si ribadisce, la lettura sistematica delle due norme consente forse di proporre un'interpretazione della disposizione agevolativa più precisa.

Se, come autorevolmente sostenuto in dottrina (43), gli oneri deducibili (44) o detraibili (45), riducendo la disponibilità economica, assoli-

(42) Vedi gli Autori favorevoli alla tesi restrittiva citati in nota 18.

(43) Sul punto, per tutti, FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 637.

(44) Si fa, peraltro, presente che potrebbe apparire conveniente sotto tale aspetto acquisire beni immobili notificati attraverso una società che li intenda utilizzare come beni patrimoniali piuttosto che acquisirli direttamente come persona fisica, posto che nel primo caso la società potrebbe beneficiare della deduzione integrale dal reddito degli oneri di utilità sociale per spese di manutenzione, protezione e restauro ai sensi dell'art. 100 Tuir con un risparmio pari all'aliquota marginale Irpef o all'aliquota Ires, a seconda del tipo di società, mentre nel secondo beneficerebbe solo del risparmio del 19 per cento di tali spese. Si rinvia, comunque, per il regime fiscale di tali immobili detenuti da società al paragrafo successivo.

(45) Il carattere personale dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, infatti, impone di considerare oltreché le spese di produzione dei redditi del soggetto passivo, anche le spese — personali e soggettive — che incidono sulla disponibilità economica dello stesso ed idonee, per la loro natura (LEO, op. cit., 276), a diversificare la misura del prelievo. La scelta da parte del legislatore fra deduzioni e detrazioni si risolve, stante la diversa incidenza per la progressività dell'aliquota, in una scelta politico-economica volta ad avvantaggiare, rispettivamente, i redditi più elevati o quelli minori (FALSTRA, *Manuale di diritto tributario. Parte Speciale*, Padova, 2005, 82). In argomento si veda, altresì, FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 637; DE MITA, *Oneri deducibili: fiscalismo assoluto*, in Corr. trib., 1992, 1179; Id., *Il principio della tassazione soggettiva al netto e la*

vono alla funzione di differenziare la capacità contributiva di un soggetto rispetto ad un altro a parità di forza economica posseduta da entrambi e se gli stessi rispondono a bisogni personali o della collettività tutelati da appositi principi costituzionali, è possibile ritenere che l'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 (di attuazione dell'art. 9 Cost.) sia norma di misurazione della forza economica oggettivamente derivante dall'immobile vincolato, mentre l'art. 15, comma 1, lett. g) del Tuir, sia una norma di misurazione della personale capacità contributiva del possessore dello stesso indubbiamente ridotta dall'obbligo di sostenimento delle suddette spese (46).

Con l'art. 11, pertanto, si è inteso riconoscere la ridotta attitudine a produrre reddito dell'immobile notificato e, quindi, la sua ridotta capacità di produrre forza economica, e ciò per tutta quella serie di vincoli al libero godimento, alla libera disposizione, alla libera circolazione, per i quali si rinvia al par. 1.1.

Tali vincoli sono stati, dunque, valutati dal legislatore indipendentemente dal sostenimento delle spese di manutenzione, protezione e restauro, come idonei ad incidere negativamente sulla fonte produttiva di reddito, ovvero sul cespite notificato.

La minor forza economica, fatta pari al reddito calcolato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato, non ha tuttavia impedito al legislatore di tenere conto delle spese sostenute per la manutenzione, protezione e restauro degli immobili, come fattori in grado di ridurre la disponibilità economica personale del possessore.

La tesi sostenuta anche dalla giurisprudenza, secondo la quale

tassazione della famiglia. Intervento al convegno "Tassazione del Reddito, confronto tra Italia, Germania e Spagna", Padova, 5-6 maggio 1997. *Abstract* non pubblicato, ove l'Autore, rifacendosi alla giurisprudenza costituzionale, ha sostenuto l'assenza di un diritto del cittadino al riconoscimento della deduzione delle spese personali.

(46) Le due norme, dunque, opererebbero su piani distinti: l'art. 11 definirebbe la capacità contributiva "oggettiva" (*reclius*: forza economica) derivante dagli immobili di interesse storico e artistico, mentre l'art. 15 garantirebbe il collegamento con la "personale" capacità contributiva del contribuente. La distinzione fra capacità contributiva oggettiva e soggettiva è ben chiarita da MOSCHETTI (*Principi di giustizia tributaria*, in Tassazione del reddito. Confronto fra Italia, Germania e Spagna come contributo per l'armonizzazione del diritto tributario in Europa, Atti del convegno di Padova 5-6 maggio 1997, Padova, 1997, 143) quando afferma "Nell'ambito della singola imposta, deve essere assicurato il collegamento con la situazione personale del contribuente. Capacità contributiva è qualità della persona, non del bene colpito".

nell'applicazione dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 non rileva la tipologia del fabbricato, la destinazione ad esso impressa, né la circostanza che questo sia o meno locato, appare, in definitiva, quella preferibile. Posto che la ridotta forza economica legata ai vincoli si appalesa indipendente dalle spese di manutenzione, restauro e conservazione sostenute dal possessore dell'immobile, la norma di agevolazione in parola non può che essere riconducibile al restante complesso dei vincoli che la notifica dell'interesse storico o artistico fa insorgere sul bene.

5. *Gli immobili di interesse storico o artistico posseduti da società.*

Limiti all'applicabilità del regime agevolato. - La questione interpretativa che affronta la pronuncia in commento e che, dato l'andamento del contenzioso pregresso, è probabile occuperà in futuro la giurisprudenza di merito e di legittimità, è se l'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 trovi applicazione anche per gli immobili di interesse storico o artistico posseduti dalle società.

In verità, la questione era già stata affrontata dalla dottrina (47) ancorché fosse passata in secondo piano, sia per il minor interesse suscitato rispetto alle questioni analoghe relative agli immobili posseduti da persone fisiche, sia per il minor contenzioso sorto in merito.

Come si è accennato, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate l'agevolazione troverebbe applicazione solo per gli immobili cosiddetti patrimoniali, viceversa risulterebbe esclusa per gli immobili strumentali o che costituiscano beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa.

Occorre, anzitutto, rilevare che la fattispecie in parola non è diversa rispetto a quella degli immobili utilizzati nell'esercizio d'impresa individuale da una persona fisica. In questo caso e in quello degli immobili notificati posseduti da società utilizzati per l'esercizio dell'attività imprend-

(47) Si vedano le Circolari Assonime n. 59 del 24 maggio 2000 e n. 39 del 24 maggio 2000 con le quali si esprime l'opinione secondo cui l'art. 11, comma 2, legge n. 413/1991 dovesse trovare applicazione tanto per gli immobili di interesse storico o artistico posseduti da persone fisiche, quanto per quelli posseduti da società. Sul punto, si veda, altresì, TOMMASINI, *Il tormentone della tassazione degli immobili vincolati*, in FISCO, 2006, I, 5086; BECCALI, op. cit., 5161; FABRIS, *Beni culturali la Corte costituzionale dirime ogni dubbio in materia Ici e Irpef*, in FISCO, 2004, I, 581; CAPOLUPO, op. cit., 9310; D'AVALLA VALVA, ult. op. cit., 23; PROCOPIO, *Immobili di interesse storico-artistico: legittimità costituzionale del particolare trattamento tributario*, in questa Rivista, 2004, II, 3 ss.

ditoriale, non viene prodotto reddito fondiario, ma i costi e ricavi effettivi del cespite concorrono a formare il reddito d'impresa (48).

La questione, come si vedrà fra breve, è stata affrontata tuttavia solo in modo parziale. Partendo dagli immobili cosiddetti patrimoniali, ovvero e più correttamente, da quelli relativi all'impresa e non strumentali o non costituenti beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa, occorre sottolineare come l'Agenzia delle Entrate si sia pronunciata per l'applicabilità ai suddetti beni, qualora notificati, dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991. E ciò sulla base del richiamo operato dall'art. 90 del Tuir alle disposizioni del capo I, titolo II.

Evidentemente, dietro il pensiero dell'Agenzia continua ad emergere la tesi secondo la quale l'agevolazione di cui al citato art. 11 riguarda esclusivamente i redditi fondiari anche laddove la relativa disciplina venga richiamata da altre disposizioni riguardanti diverse categorie reddituali. La tesi dell'Agenzia sembra, quindi, riconoscere l'applicazione della norma agevolativa ai beni patrimoniali notificati posseduti da società, ma non di certo basandosi sulle ragioni connesse alla ridotta capacità contributiva da questi originata o al concomitante concorso alle spese pubbliche a cui sono tenuti i possessori dei medesimi per obbligo di legge.

Benché non se ne condividano le motivazioni, le conclusioni raggiunte appaiono sicuramente accettabili. Se, infatti, l'interpretazione dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 più corretta e coerente con il dettato costituzionale è quella secondo la quale l'agevolazione in parola non rappresenta altro che la conseguenza dei vincoli alla disponibilità, al godimento e alla libera circolazione dei suddetti beni da parte del possessore imposti dal Codice dei beni culturali – vincoli che riducono l'attitudine a produrre forza economica tassabile in capo a quest'ultimo – è evidente che l'agevolazione stessa debba trovare applicazione indipendentemente dalla circostanza che i beni siano posseduti da persone fisiche o da società.

L'unico elemento discriminante, come si avrà modo di approfondire tra breve, è solo la loro idoneità a produrre "autonomamente" un reddito.

(48) Cfr. art. 56 Tuir. Sul punto anche Cass. n. 5604 dell'11 maggio 1992, in certidici, secondo la quale "Il reddito imponibile ai fini dell'Irpeg ha (...) la stessa natura del reddito d'impresa ai fini Irpef ed è determinato con le stesse regole e gli stessi criteri". Come è noto dopo la novella in vigore dal 2004 è il reddito d'impresa ai fini Irpef ad essere determinato sulla base delle norme dettate ai fini Ires, salve le disposizioni particolari del Capo VI.

to, ancorché all'interno di una categoria reddituale, qual è il reddito d'impresa, diversa da quella dei redditi fondiari.

Passando ad analizzare il trattamento fiscale dei redditi derivanti da immobili notificati, strumentali o "merce", posseduti da società, l'elemento suddetto acquista sicuramente rilevanza. La risoluzione n. 99/2006, pronunciata in merito, ha escluso l'applicazione dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 per i menzionati beni, e ciò sulla base dell'inapplicabilità agli stessi della disposizione dell'art. 90, unica norma ad autorizzare un rinvio per i beni ivi contemplati alle disposizioni previste per i redditi fondiari: come si può notare il non riconoscimento del beneficio ai beni strumentali poggia sulle identiche motivazioni che hanno indotto, nella stessa risoluzione, l'Agenzia a riconoscere l'applicabilità ai beni patrimoniali. I beni strumentali e i beni merce, viene ribadito dall'Agenzia, citando all'uopo e a conferma un parere dell'Avvocatura generale dello Stato, partecipano alla formazione del reddito complessivo della società "in base ai ricavi realizzati in contrapposizione ai correlativi costi con esclusione quindi delle regole catastali".

La tesi, benché fondata sull'impostazione, corretta, secondo la quale i beni immobili strumentali all'esercizio dell'impresa e i beni immobili "merce" non sono suscettibili di produrre autonomamente reddito fondiario, in quanto fattori produttivi dell'attività imprenditoriale che partecipano attraverso i relativi costi (ammortamento, spese di gestione, ecc.) e ricavi (canoni di locazione, ecc.) alla determinazione del reddito d'impresa, trascura ancora una volta la *ratio* della norma agevolativa, fondata, come si è detto, a nostro parere, sulla ridotta idoneità economica dei beni notificati.

Invero, l'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 si esprime con riferimento al "reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico" senza alcuna differenziazione in base alla categoria reddituale e ritenendo "in ogni caso" applicabile l'agevolazione.

Se, come si è detto ed ha più volte affermato la giurisprudenza, presupposto per l'applicazione dell'agevolazione è la qualifica di interesse storico o artistico dell'immobile indipendentemente dalla destinazione urbanistica e dalla situazione locativa, è anche vero che la norma agevolativa non potrebbe trovare applicazioni in tutti i casi nei quali non sia identificabile un reddito proveniente da quell'immobile. A ciò osterebbe il chiaro dettato dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991, che fa riferimento al reddito degli immobili di interesse storico o artistico senza, da un lato, richiamare, come vorrebbe l'amministrazione finanziaria, la

natura "fondiaria" di tale reddito, e senza, dall'altro, riferirsi a qualsiasi altra reddito prodotto con l'ausilio, quale fattore produttivo, dei fabbricati in argomento.

Alla luce di tali considerazioni è, quindi, da condividere l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate, laddove esclude l'applicabilità dell'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 agli immobili storici o artistici utilizzati direttamente dall'impresa quali beni strumentali o beni "merce", come, ad esempio, nel caso del palazzo storico utilizzato quale albergo da una società alberghiera o della villa di interesse artistico utilizzata quale sede prestigiosa dalla società proprietaria, o comprata per rivendita dopo accurato restauro. Diversamente, si giungerebbe all'assurda conseguenza che il reddito dell'attività alberghiera, dell'attività commerciale o dell'attività di compravendita immobiliare non dovrebbe essere dichiarato venendo sostituito dalla rendita catastale.

Ma non solo; quand'anche si ritenesse di limitare l'applicazione dell'art. 11 ai soli componenti di reddito riferibili all'immobile, arrivremmo all'altrettanto insostenibile conclusione che l'art. 11 anziché operare quale norma agevolativa finirebbe col penalizzare l'impresa: invero, venendo l'immobile, utilizzato direttamente e non essendo quindi locato, l'impresa sarebbe costretta a sostituire in dichiarazione i soli componenti negativi riferibili agli immobili (ammortamenti, spese di gestione, ecc.) con il componente positivo dato dalla minore delle rendite catastali.

Non appare, invece, condivisibile la tesi dell'Agenzia laddove esclude l'applicabilità dell'agevolazione ai suddetti beni quando gli stessi, avendo le caratteristiche per essere considerati strumentali per natura e non essendo beni merce, vengono locati a terzi. Invero, pur non essendo in tal caso applicabile l'art. 90 Tuir, trattandosi di beni strumentali per natura, è possibile identificare chiaramente un reddito proveniente da tali immobili, normalmente pari al canone di locazione al netto dei relativi costi (ammortamenti e spese di gestione). La situazione di tali cespiti è sostanzialmente uguale a quella dei beni patrimoniali, tranne per la circostanza che gli stessi sono attratti *ope legis* nella categoria dei beni strumentali pur essendo locati a terzi, e pur non essendo, pertanto, direttamente ed esclusivamente utilizzati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale. Ad analoga situazione dovrebbe, quindi, corrispondere analogo trattamento tributario, e ciò, a maggior ragione, se si pensa che, essendo identificabile un reddito proveniente da tali cespiti, lo stesso non potrebbe appalesare una forza economica tassabile maggiore di quella prodotta da beni, pur sempre di interesse storico o artistico, ma rientranti fra

quelli patrimoniali, in quanto privi delle caratteristiche per essere considerati strumentali per natura.

In tutti i casi in cui l'immobile è fattore produttivo e/o oggetto di un'attività commerciale, si rivela impossibile identificare un reddito riferibile al cespite e non all'attività imprenditoriale svolta, con la conseguenza che non diviene più necessario tutelare il possessore del cespite per la sua ridotta idoneità a produrre reddito.

Né, si dica, a confutazione di quanto sostenuto, che per i beni strumentali per natura di cui sopra non è possibile individuare "giuridicamente" un reddito autonomo ad essi riferibile, confondendosi lo stesso all'interno del reddito d'impresa nel suo complesso. E lo stesso art. 90, infatti, che, per gli immobili che non costituiscono beni strumentali, fa riferimento esplicito al "loro" reddito all'interno del reddito d'impresa, con ciò confermando come sia possibile identificare, nell'ambito di tale categoria, un reddito riferibile a cespiti immobiliari non utilizzati direttamente all'interno dell'attività imprenditoriale svolta.

La pronuncia in commento sembra riferirsi a immobili strumentali per natura concessi in locazione. Ciò si evince dalla circostanza che, se si fosse trattato di beni patrimoniali, essendo la sentenza successiva alla risoluzione dell'Agenzia n. 99/2006, la controversia non sarebbe nemmeno sorta o, se già instaurata, sarebbe stata abbandonata. Che si tratti, invece, di immobili locati appare dato incontestato nella controversia come testualmente afferma il giudice nell'esame di merito.

Se di tali immobili si è occupata la Commissione, non possono che condividersi le conclusioni a cui giunge la pronuncia in commento, ancorché il riferimento alla *ratio* dell'art. 11 posto a sostegno della relativa motivazione finisca, a parere di chi scrive, col provare troppo. Afferma, infatti, la Commissione: "se la funzione della norma di cui al citato art. 11 è quella di considerare quale base imponibile degli immobili di interesse storico ed artistico la minore possibile, per favorire la conservazione del patrimonio storico ed artistico, nessun rilievo può avere il fatto che detti immobili siano dichiarati dal contribuente come beni strumentali o come beni patrimoniali; se sono locati gli uni e gli altri (...) sussiste per l'una e per l'altra categoria di immobili, ed anche indifferentemente dal fatto che la locazione sia abitativa o di tipo diverso, il contrasto tra i ricavi, intesi come canoni incassati ed il reddito dichiarato, inferiore; ma tale contrasto è insito nella finalità di cui all'art. 11".

Il giudice, pertanto, non distingue fra immobili strumentali ed immobili patrimoniali, fra beni locati e beni non locati, tra immobili ad uso abitativo ed immobili adibiti ad uso diverso. Ma, così facendo, finisce

col trascurare che per gli immobili strumentali utilizzati direttamente dall'impresa la finalità agevolativa perseguita dall'art. 11 non può trovare applicazione per le motivazioni già esposte e che si compendiano nell'impossibilità di individuare un reddito riferibile a tali cespiti; anzi, come si è detto, se in tal caso si volesse comunque applicare l'art. 11 lo stesso sortirebbe effetti penalizzanti nei confronti dell'impresa.

Con tali precisazioni, non può che condividersi, pertanto, la sentenza qui commentata. La stessa, tuttavia, pur enfatizzando la *ratio* dell'art. 11, non si sofferma sul rapporto intercorrente tra quest'ultima e l'art. 100 Tuir, che, alla lett. e) del comma 2, prevede quali oneri di utilità sociale deducibili dal reddito d'impresa "le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 e del DPR 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico" (49). Anche in questo caso, come si è visto in sede di indagine sul rapporto fra l'art. 11 e l'art. 15 Tuir per gli immobili posseduti da persone fisiche, potrebbe sorgere il dubbio che la finalità agevolativa sottesa all'art. 11 venga perseguita dal legislatore irragionevolmente due volte, una prima abbattendo l'imponibile e una seconda riconoscendo in deduzione le spese che concretamente riducono il reddito prodotto dal cespite. Ma, anche in questa ipotesi, è da escludere la supposta duplicazione, richiamandosi quanto già affermato con riferimento all'art. 15, con alcune precisazioni. Se è vero, infatti, quanto già detto in merito alla portata oggettiva dell'art. 11, per i beni immobili patrimoniali e per quelli strumentali per natura locati, il beneficio derivante dalla deducibilità dell'onere di utilità sociale non compenserebbe totalmente la ridotta idoneità a produrre forza economica tassabile di tali beni, ciò che giustifica ulteriormente l'applicabilità agli stessi della ridotta base imponibile di cui all'art. 11. Si fa presente, tra l'altro, che unicamente per i beni patrimoniali si è espressa nel senso della deducibilità di tali spese, quali oneri di utilità sociale, anche la stessa Agenzia con la Risoluzione n. 147/E del 1 luglio 2003.

Per i beni immobili strumentali utilizzati direttamente dall'impresa e per i beni merce, la norma dell'art. 100, lett. e) non può trovare applicazione. E ciò perché partecipando tali beni al processo produttivo, i costi attinenti alla loro gestione sono già ammessi in deduzione secondo il

(49) Per le limitazioni formali e sostanziali imposte dal legislatore per la deduzione delle spese in parola si rinvia, stante l'identità dei vincoli, a quanto detto in nota 41.

principio di competenza e di inerenza (50). Riconoscerli in deduzione quali oneri di utilità sociale significherebbe, sì, duplicarne la deduzione, generando un evidente contrasto con il principio di capacità contributiva, che in tale situazione, si è detto, non autorizza nemmeno la riduzione della base imponibile prevista dall'art. 11.

Gli oneri di utilità sociale di cui al citato art. 100, comma 2, sono infatti componenti negativi, che vengono ammessi in deduzione pur non essendo inerenti all'attività imprenditoriale svolta (51). Qualora, tuttavia, le stesse spese risultino, invece, inerenti all'attività per essere l'immobile impiegato strumentalmente nell'impresa, verranno riconosciute comunque in deduzione quali componenti negativi, pur non potendo beneficiare della deduzione integrale nell'esercizio di sostenimento (52).

De jure condendo sarebbe, pertanto, auspicabile un intervento del legislatore volto a consentire, anche per le spese di manutenzione straordinaria su immobili di interesse storico o artistico utilizzati nel processo

(50) In senso conforme si veda la citata Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 147/2003.

(51) Sul concetto di inerenza e sulla sua evoluzione nel tempo, si veda TINELLI, *Il principio di inerenza nell'evoluzione del reddito d'impresa*, in questa Rivista, 2002, I, 438; MARELLO, *Involuzione del principio di inerenza?*, in Riv. dir. fin., 2002, I, 480; e per un'analisi comparata ALARCON GARCIA, *Il Principio della tassazione oggettiva al netto: confronto tra Germania e Spagna*, in Tassazione del reddito, cit., 215. Parza della dottrina individua generalmente il fondamento positivo del principio di inerenza nell'art. 109, comma 5, del Tur, altri ritengono che esso andrebbe ricercato nel nesso di dipendenza del reddito d'impresa dal risultato del conto economico, cioè nel rinvio alla disciplina civilistico-contabile del bilancio, poiché non potrebbe individuarsi in una precisa disposizione del Tur (FALSTRA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2005, 337). Ciononostante, in entrambi i casi si sostiene che per gli oneri di cui all'art. 100 Tur la valutazione circa la loro inerenza si appalesa inutile, trattandosi di costi "non inerenti" all'attività per definizione. In senso conforme LEO, op. cit., 1528 ss.; GRAZIANI, *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti di ricerca*, in I costi di ricerca scientifica. G. Falstria - F. Moschetti (a cura di), Milano, 1988, 94, secondo cui "gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale sono integralmente deducibili per il solo fatto di essere imputati al conto profitti e perdite in quanto sostenuti nell'esercizio dell'impresa, non essendo ad essi riferibile la condizione della inerenza a cespiti imponibili". Con riferimento agli oneri in parola, si veda, inoltre, TOSI, *Oneri deducibili e tutela del patrimonio culturale: considerazioni sui soggetti ammessi all'agevolazione fiscale*, in Rass. trib., 1986, I, 81.

(52) Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione dei beni materiali notificati strumentalmente sono, infatti, deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio o, se capitalizzati, in base alle quote di ammortamento del cespite.

produttivo dell'impresa e capitalizzate (53). La possibilità di dedurre tali costi plurenni comunque nell'esercizio di sostenimento, e ciò allo scopo di uniformare in senso sostanziale il regime fiscale delle spese di restauro e manutenzione sui beni cosiddetti patrimoniali delle società, disciplinato dal citato art. 100, al regime di deducibilità delle suddette spese sostenute sugli immobili strumentali delle società, disciplinato, invece, dai principi generali di determinazione del reddito d'impresa.

6. *L'utilizzo elusivo del regime agevolato e proposte di modifica.* - La corretta definizione dell'ambito di applicazione della disposizione agevolativa in commento induce a porre attenzione sui profili potenzialmente elusivi che la concreta attuazione della norma può comportare e sui quali la pronuncia annotata non si sofferma, probabilmente per assenza nel caso specifico di materia del contendere, ma sui quali si impone comunque una riflessione.

Rileva il giudice nella sentenza in commento, per gli immobili notificati attratti alle regole del reddito d'impresa, che il confronto fra il regime agevolato di cui all'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 ed il reddito determinato tramite la contrapposizione dei ricavi e dei costi effettivi, pone in evidenza, tanto per gli immobili patrimoniali quanto per quelli strumentali, un "contrasto tra i ricavi, intesi come canoni incassati, e il reddito dichiarato" (la rendita più bassa). Tale contrasto, a parere di chi scrive, trova le proprie ragioni nella valutazione del legislatore circa la minor forza economica espressa dal possesso di detti beni e, ritene la Commissione tributaria di Vicenza, appare "insito nella finalità dell'agevolazione di cui all'art. 11".

Tuttavia, è evidente che la norma agevolativa, proprio in virtù di tale contrasto, potrebbe essere utilizzata in chiave elusiva. Un soggetto potrebbe decidere, infatti, di acquisire un immobile notificato strumentale per natura attraverso una propria società per poi affittarlo a se stesso quale libero professionista o ad un'altra società sempre riconducibile al medesimo soggetto. In tal modo, potrebbe dedurre il costo del canone di locazione pattuito nell'ambito del reddito di lavoro autonomo o di impresa realizzato, canone che potrà essere fissato su valori anche più elevati di quelli di mercato non influenzando sulla determinazione del reddito imponibile in capo alla società locatrice. Quest'ultima, infatti, determinarebbe comunque il reddito mediante l'applicazione della minore tra le ta-

(53) Per quelle non capitalizzate non dovrebbe trovare applicazione il limite del 5 per cento di cui all'art. 102 Tur.

riffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato.

Il possessore dell'immobile notificato, tramite l'interposizione di una società, otterrebbe, dunque, un beneficio fiscale pari alla differenza fra il canone pattuito e quello di mercato senza che ciò generi maggiori ricavi in capo alla società locatrice. La creazione di costi deducibili, esorbitanti quelli di mercato, a fronte di ricavi non imponibili è evidente.

Sembra da escludere che in un caso di tal fatta possa essere applicato l'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, non foss'altro per la circostanza che la locazione o il godimento di immobili non rientra tra le operazioni elusive di cui al comma 3 del citato art. 37-bis.

Anche a voler applicare il comma 3 dell'art. 37 del DPR n. 600/1973 in tema di interposizione soggettiva, l'amministrazione finanziaria incorrerebbe in non poche difficoltà. Invero, come confermato anche in alcune pronunce della Corte di cassazione, la citata disposizione troverebbe applicazione solo nel caso di interposizione fittizia e non nell'ipotesi di interposizione reale di un soggetto (54). Stando, peraltro, alla migliore dottrina non sarebbe nemmeno possibile invocare il principio di inerenza, il quale, attenendo alla qualità dei componenti di reddito e non alla loro congruità, non potrebbe consentire il recupero a tassazione in capo al locatario dei maggiori costi rispetto a quelli di mercato (55).

L'amministrazione finanziaria potrebbe tentare di avvalersi del recente orientamento della Cassazione, secondo cui la macroscopica antieconomicità delle operazioni poste in essere da un imprenditore può costituire di per sé presunzione di maggiori componenti positivi o minori

(54) In particolare si vedano Cass. n. 6764 del 2 luglio 1990; Cass. n. 8616 del 21 ottobre 1994 e la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 21 del 13 febbraio 2001, tutte reperibili in bdc.ilsolc24ore.com e in dottrina LUPPI, *Compensi abnormi agli amministratori: antielusione si, doppia imposizione no*, in Rass. trib., 1994, I, 82.

(55) Così FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nonoffiatarica della Cassazione*, in questa Rivista, 2003, II, 556; GRAZIANI, op. cit., 83 (in particolare per le spese promozionali e di rappresentanza); ZIZZO, *Regole generali di determinazione del reddito d'impresa*, in Giur. sist. di dir. trib., cit., II, 561, ove anche ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali e MENNÌ, *Il compenso agli amministratori di società sproportionato e la deducibilità del reddito d'impresa*, in Dir. prat. trib., 2001, II, 502 ove ulteriori riferimenti giurisprudenziali. Di contrario avviso, per il problema della rilevanza della congruità dei compensi agli amministratori ai fini della valutazione del requisito di inerenza, STEVANATO, *Davvero insindacabili i compensi ai soci amministratori*, in questa Rivista, 1993, I, 1145.

componenti negativi, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del Tuir (56).

Il citato orientamento, pur provenendo dal massimo giudice di legittimità, non ha convinto la dottrina che ha piuttosto degradato tale macroscopica antieconomicità ad elemento di prova di per sé non sufficiente a dimostrare la simulazione, l'evasione o l'elusione sottostante (57). In altre parole, e applicato al caso di specie, non sarebbe possibile abbandonare il criterio di effettività imposto dalla legge considerando i macroscopici canoni di locazione come semplice presunzione di evasione. Occorrerebbe, infatti, ad esempio, una volta provata su basi di effettività l'evidente sproporzione rispetto ai valori normali dei canoni di locazione, provare, sempre su tali basi, l'effettiva pattuizione di un minor canone di locazione in un atto dissimulato sottostante.

Forse l'unica possibilità per l'amministrazione finanziaria di contrastare una operazione di tal fatta – si ribadisce, fondata su contratti e pagamenti realmente esistenti e pertanto non fittizi, né simulati – potrebbe essere quella di invocare l'abuso di diritto. Come recentemente affermato dalla Corte di Giustizia Ue, l'abuso di diritto ricorrerebbe in tutti i casi in cui una norma giuridica viene utilizzata per scopi distorti non coincidenti con la funzione assegnata alla stessa dall'ordinamento, adoperando fattispecie negoziali reali e non simulate o fittizie (58).

Nel settore tributario (più correttamente, in materia doganale ed in materia Iva) il giudice di Lussemburgo ha ritenuto sussistere l'abuso nell'ipotesi in cui la fattispecie negoziale fosse, non tanto esclusivamente, quanto essenzialmente, utilizzata per conseguire un vantaggio fiscale e ciò risultasse da elementi obiettivamente identificabili.

Il divieto di abuso di diritto è stato elevato recentemente dalla Cor-

(56) Cass. nn. 12813 del 27 settembre 2000; 10650 del 3 agosto 2001; 11454 del 6 settembre 2001; 13478 del 30 ottobre 2001; 11240 del 30 luglio 2002; 398 del 14 gennaio 2003, tutte reperibili in bdc.ilsolc24ore.com.

(57) Per tutti, FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nonoffiatarica della Cassazione*, cit., 552 ss.

(58) Trattasi della sent. 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*, in questa Rivista, 2002, III, 107 ss., in part. 117, nella quale il giudice comunitario afferma, in materia Iva, che "perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspongono, portare ad ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale".

te di cassazione (59) a principio generale immanente al sistema ed utilizzato anche nell'ambito dell'imposizione diretta, ciò che potrebbe a prima vista far propendere per la sua utilizzabilità pure nel caso di specie.

Da un lato, occorre, tuttavia, precisare come il giudice di legittimità, in almeno due occasioni nella sentenza, trattando concretamente un caso avvenuto prima della novella dell'art. 37-bis, non abbia ritenuto ostativo all'uso del principio del divieto di abuso di diritto l'assenza di una norma generale antielusiva, come appunto l'art. 37-bis. Dall'altro, necessita precisare che la Corte considera estremamente delicato l'utilizzo del principio in commento nell'ambito del sistema dei tributi diretti, dovendosi confrontare lo stesso, in primo luogo, con il legittimo diritto del contribuente a minimizzare il carico tributario, in secondo luogo, col principio di legalità e col diritto di difesa del contribuente, ed infine con la libertà di iniziativa economica (art. 42 Cost.).

La circostanza che, nell'ipotesi di specie, si stia ragionando, nell'ambito delle imposte dirette e con riferimento ad una fattispecie negoziale non rientrante nella clausola antielusiva dell'art. 37-bis, ora presente nel nostro ordinamento (a differenza di quando sono avvenute le operazioni esaminate dalla Corte) (60) rende estremamente difficile l'impegno del divieto di abuso di diritto al caso in esame (61).

(59) Sent. 29 settembre 2006, n. 21221, in bdc:ilsale24ore.com

(60) Nella successiva sent. 5 luglio 2007, C-321/05, in eur-lex.europa.eu, la Corte di Giustizia ha affrontato il problema se in mancanza di una specifica disposizione nazionale che trasponga nell'ordinamento interno talune fattispecie escluse da regimi agevolati previsti da una direttiva in casi particolari, quest'ultima possa comunque trovare applicazione. Nel caso di specie trattavasi dell'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434, in tema di scambio di azioni. Considerata l'interpretazione adeguatrice al diritto comunitario cui sono obbligati i giudici nazionali, il giudice di Lussemburgo ha stabilito che spetta al giudice del rinvio nazionale esaminare se esista, nel diritto interno, una disposizione o un principio generale in base al quale l'abuso del diritto sia vietato o se esistano altre disposizioni sull'elusione fiscale che possano essere interpretate conformemente all'art. 11, n. 1, lett. a) della direttiva n. 90/434. Nel presunto caso di abuso esaminato nel presente contributo, si ribadisce, non solo non esiste una direttiva comunitaria cui far frontarsi, ma esiste una clausola antielusiva generale, quella dell'art. 37-bis, che non contempla le locazioni di immobili fra le operazioni considerate elusive e, quindi, abusive.

(61) Si tenga presente che, quand'anche si ritenesse applicabile al caso in esame il divieto di abuso, l'amministrazione finanziaria per poter ritenere abusiva la fattispecie dovrebbe dimostrare in modo obiettivo, oltre alla riconducibilità al medesimo soggetto economico della posizione di locatore e locatario dell'immobile vincolato, anche e soprattutto l'eccessività del canone rispetto ai valori di mercato. Tale circostanza è già difficile da provare in un contesto immobiliare ordinario, posta la diversità che può sussistere tra immobile e immobile, ma diventa estremamente ardua nel caso di immobili no-

Certo è, che di fronte ad un quadro normativo incerto, anche sotto il profilo degli strumenti probatori utilizzabili dall'amministrazione finanziaria, sarebbe auspicabile, *de jure condendo*, un intervento del legislatore che, in casi come quello descritto, preveda il ricorso al valore normale, quale misura massima del canone di locazione deducibile da parte del locatario di fabbricati di interesse storico e artistico, al limite tenendo conto della eventuale coincidenza, totale o parziale, sotto il profilo soggettivo, del locatore e del locatario. Tale elemento, infatti, in un contesto come quello dei beni storici e artistici, dotati di caratteristiche di unicità che rendono spesso difficilmente comparabili gli uni agli altri, consentirebbe di tener distinte situazioni di apparente sproporzione del canone giustificabili alla luce di tali caratteristiche, da situazioni di sproporzione effettiva motivate da ingiustificate esigenze di risparmio d'imposta e appalesate dalla coincidenza dei soggetti attivi con quelli passivi del rapporto.

Al di là del particolare intervento antielusivo appena proposto e delle modifiche suggerite precedentemente, sia in tema di omogeneizzazione dei vantaggi derivanti dalla deducibilità delle spese di manutenzione, restauro, ecc. per persone fisiche e società, sia in tema di parificazione delle condizioni di deducibilità delle menzionate spese per immobili strumentali per natura e non, occorrerebbe comunque, sulla scorta dell'insegnamento della Corte costituzionale, ridisciplinare nel complesso la materia (62) per tener conto non solo del nuovo Codice dei beni culturali, ma anche dell'effettivo stato locativo di tali beni.

Resta, però, il timore che esigenze di gettito spingano il legislatore ad un intervento acritico sulla materia; timore che, peraltro, si appalesa fondato se solo si pensa che il recente decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 (cd. decreto Bersani-Visco) (63), in una delle sue prime versioni, aveva previsto l'abrogazione del comma 2 dell'art. 11 della legge n.

tificati, che per il pregio storico possono non avere termini di confronto; ciò che farebbe venir meno il carattere oggettivo degli elementi di prova dell'abuso richiesto dalla menzionata giurisprudenza.

(62) Affermava, infatti, la Corte, nella citata sent. n. 346/2003, la necessità di "una nuova disciplina della materia che tenga conto non solo (...) della evoluzione del mercato immobiliare e locativo nel frattempo intervenuta (...), ma anche dell'esigenza di armonizzare la disciplina impugnata con quella, astrattamente di maggior favore, dettata per i contratti agevolati di locazione ad uso abitativo".

(63) Precisamente ai commi 22, 23, 24 dell'art. 37 dell'originaria versione governativa del decreto, poi scomparsi a seguito dell'intervento del Ministro dei beni culturali. Tali disposizioni prevedevano:

413/1991 e, ciò ch'è più grave, l'introduzione di una norma di interpretazione autentica dello stesso, volta a limitarne l'applicazione ai soli immobili ad uso abitativo utilizzati direttamente dal possessore. Vale a dire un lasciapassare retroattivo alle errate posizioni del fisco!

Sarebbe stato l'ennesimo esempio di inciviltà fiscale e di mancato rispetto della funzione e del ruolo degli organi della giustizia tributaria, in grado di alimentare il senso di "incertezza" del diritto in cui spesso si viene a trovare il contribuente italiano. Non solo, ma ciò ch'è più grave è che la proposta di abrogare la menzionata agevolazione e ridurne per il passato la portata oggettiva avrebbe penalizzato l'interesse del Paese alla tutela del patrimonio storico ed artistico e, in particolare, di quel patrimonio che, per le proprie caratteristiche d'uso, messo sapientemente a frutto, potrebbe generare autonomamente quelle risorse in grado di assicurare il mantenimento. Pur stralciato quasi immediatamente, quello poc' anzi citato è un tentativo da non riproporre se si vuole sfruttare al meglio l'immenso e inestimabile patrimonio culturale italiano anche at-

Comma 22 - "In deroga all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le agevolazioni di cui agli art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e 2, comma 5, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, devono intendersi riferite alle unità immobiliari classificate catastalmente come abitazioni ed effettivamente adibite ad uso abitativo".

Comma 23 - "I contribuenti che hanno adottato comportamenti difformi rispetto all'interpretazione autentica di cui al comma precedente possono regolarizzare la propria posizione entro il 31 ottobre 2006, senza pagamento di sanzioni ed interessi e con la possibilità di dilazionare il pagamento delle imposte sui redditi e sull'imposta comunale sugli immobili dovute in tre rate annuali di pari importo. Il versamento integrale dell'importo dovuto o della prima rata va effettuato entro il 31 ottobre 2006. Sulle residue rate, da pagare entro il 31 ottobre 2007 ed il 31 ottobre 2008, sono calcolati gli interessi legali a decorrere dal 1 novembre 2006. In caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima, le relative somme, comprensive di interessi legali e sanzioni pari al 30 per cento, sono iscritte a ruolo ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602".

Comma 24 - "A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto:

a) nell'art. 11 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, è soppresso il comma 2;

b) l'art. 2, comma 5, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, si applica limitatamente all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale o i suoi familiari dimorino abitualmente. Se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti, l'esonero spetta sulla quota di possesso per la quale la destinazione medesima si verifica".

traverso il meccanismo della leva fiscale. Sarebbe auspicabile, piuttosto, che il legislatore mantenesse l'agevolazione dell'art. 11 della legge n. 413, adottando nel contempo tutti quei correttivi in grado di garantire un equilibrio fra la necessità di rapportare il prelievo alla minor capacità contributiva espressa dagli immobili di interesse storico e artistico e l'esigenza erariale di impedire l'utilizzo elusivo della norma stessa.

MAURIZIO INTERDONATO