

dimento, deve indicare e rendere disponibile anche l'atto richiamato".

In definitiva, non può procedersi alla fase della riscossione se al contribuente non viene ritualmente comunicata la causa e l'origine della pretesa tributaria.

Ragionare diversamente sarebbe come legittimare, in sede civile, un precetto privo di riferimento al titolo esecutivo ed alle motivazioni del credito azionato.

L'esecuzione che ne deriverebbe (che ne è derivata nel caso in commento), sarebbe illegittima per mancanza del titolo esecutivo, dovendosi applicare anche alla materia tributaria il brocardo latino nulla executio sine titulo.

In definitiva, che la procedura delineata sia palesemente contra legem deriva dalla semplice considerazione che il diritto azionato sarebbe tutt'altro che certo, in quanto non esiste un atto che lo comprovi e lo motivi.

C) Altra considerazione che viene in evidenza sulla questione, è che se le statuizioni dei giudici bolognesi fossero fondate, omettendo la notifica della cartella l'Amministrazione avrebbe

potuto, nel vigore della precedente normativa, facilmente aggirare i termini stabiliti dagli artt. 36-bis e 17 del D.P.R., n. 602/1973, e 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Non sembrerebbe di dover scomodare i giudici della Suprema Corte per avvalorare il concetto, se non fosse che la sentenza in commento è di segno avverso.

Afferma infatti la Corte di Cassazione, con sentenza n. 17507 del 9 dicembre 2002 (in "il fisco" n. 48/2002, fascicolo n. 1, pag. 7711), che: "in un ordinamento di diritto fondato sulla certezza dei rapporti giuridici è ragionevole presumere che i termini posti all'Amministrazione per l'esercizio di poteri autoritativi siano rilevanti e non che il cittadino sia soggetto sine die al potere dell'Amministrazione".

Conseguenza che, al contrario, deriverebbe dall'accoglimento del principio elaborato dai giudici di Bologna.

Luca Bellini  
Avvocato in Bologna



## Decorrenza del termine di prescrizione per l'istanza di rimborso di tributi diretti

**RISCOSSIONE - Versamenti diretti - Versamenti in acconto - Istanza di rimborso - Prescrizione - Termine - Decorrenza - Dal giorno del saldo - Art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602**  
**IRPEF - Reddito dei fabbricati - Immobili di interesse storico e artistico - Anche se concessi in locazione - Tassazione sulla base della minore delle tariffe d'estimo ex art. 11 della L. n. 413/1991 - Sussiste - Art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413**

Il termine di quarantotto mesi, previsto dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per la presentazione dell'istanza di rimborso di versamenti diretti, per quanto riguarda gli acconti che il contribuente deve versare calcolandoli con riferimento all'imposta relativa al periodo precedente, provvisoriamente determinati in previsione di una imposta che si renderà certa, liquida ed esigibile al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, decorre dal momento del versamento del saldo e non da quello di versamento degli acconti.

L'art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, deve essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile degli immobili di rilevante interesse storico ed artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, anche a prescindere da una eventuale locazione del bene ad un canone superiore. (Oggetto della controversia: istanza di rimborso Irpef e SSN)

(COMM. REGIONALE di Firenze, Sez. XXXVI - Sent. n. 29 del 18 gennaio 2003, dep. il 30 settembre 2003)

La Commissione tributaria regionale di Firenze, Sez. XXXVI, riunita con l'intervento dei Signori: Domenico Manzione (Presidente), Giuliano Turri (Relatore), Stefano Nicolai (Componente), ha emesso la seguente

### Sentenza

sull'appello n. 164/02, depositato il 15 gennaio 2002, avverso la sentenza n. 157/20/2001, emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze, proposto dall'Agenzia delle Entrate, ufficio di Firenze 3, controparte V.C. di Firenze, difeso dal dott. L.G. di Firenze, G.C. di Firenze difesa dal dott. L.G. di Firenze, Atti impugnati:

silenzio-rifiuto istanza di rimborso del 17 dicembre 1999, SSN + Irpef 1997;

silenzio-rifiuto istanza di rimborso del 17 dicembre 1999, SSN + Irpef 1997.

### Fatto

Con distinti ricorsi, tutti in data 18 aprile 2000, e successivamente riuniti, V.C. e G.C. impugnarono davanti alla Commissione tributaria di I grado il silenzio-rifiuto della Direzione regionale delle Entrate della Toscana sulle istanze di rimborso che essi avevano presentato per gli anni di imposta dal 1995 al 1999 compresi, e con le quali avevano chiesto il rimborso della somma complessiva di 51.467.000 di lire a suo tempo corrisposta per Irpef e SSN. Dedussero in particolare che nelle dichiarazioni dei redditi degli anni di cui sopra essi avevano erroneamente dichiarato il reddito di alcuni immobili di interesse storico ed artistico ex lege n. 1089/1939 facendo riferimento al canone per il quale li avevano dati in locazione, e non applicando la minore tra le tariffe di estimo previste per la zona censuaria nella quale gli immobili erano collocati, secondo l'art. 2 della L. n. 413/1991.

Con la decisione di cui in epigrafe la Commissione ha accolto i ricorsi e ha condannato l'ufficio, che aveva resistito, al paga-

mento delle spese. L'ufficio, a sua volta, ha proposto appello in questa sede, deducendo, da un lato, la tardività della presentazione dell'istanza di rimborso e, dall'altro, l'inapplicabilità al caso in esame della norma invocata dai contribuenti.

Ciò premesso, e premesso altresì che l'eccezione relativa alla tardività dell'istanza di rimborso si riferisce soltanto a quanto corrisposto dai contribuenti per gli anni 1995 e 1996, ritiene questa Commissione che l'eccezione stessa non meriti accoglimento. Essa si basa infatti sull'assunto che il termine di diciotto mesi previsto a pena di decadenza dalla legge decorra dalla data dei singoli versamenti e non, come deducono invece i contribuenti, da quella di presentazione delle singole dichiarazioni dei redditi.

Ma va rilevato che i versamenti cui si riferisce l'assunto dell'ufficio sono soltanto degli acconti che il contribuente deve versare calcolandoli con riferimento all'imposta relativa al periodo precedente, e prescindendo dall'obbligazione tributaria riguardante l'esercizio cui si riferisce. Si tratta cioè di una somma di denaro determinata provvisoriamente in previsione di un'imposta che si renderà certa, liquida ed esigibile solo al momento della presentazione della dichiarazione tributaria, quando verrà così liquidato il reale debito di imposta. È soltanto in quella sede, e in quel momento, che l'acconto (determinato, si ripete, in via provvisoria) diviene parte integrante dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione tributaria, per cui è a partire da quel momento che inizia a decorrere il termine per la richiesta di rimborso dell'eventuale maggior tributo versato e non dovuto. Nel caso di specie è stata infatti richiesta a rimborso l'eccedenza dei tributi complessivamente versati nel 1995 e nel 1996 rispetto a quelli che sarebbero risultati dovuti ove il contribuente, in sede di dichiarazione, avesse correttamente applicato il criterio

previsto dall'art. 2 della L. n. 413/1991, per cui il termine di diciotto mesi per la prescrizione del diritto all'eventuale rimborso non può che decorrere da quel momento.

Per quanto riguarda poi il secondo motivo di appello, esso si basa sull'assunto, già sostenuto dall'ufficio in primo grado, che la L. n. 413/1991 non derogherebbe al principio dell'imponibilità del reddito effettivo, risultante dall'eventuale canone di locazione, stabilito dall'art. 34 del Tuir, ma si applicherebbe soltanto per quantificare nella misura minima possibile il reddito figurativo dei fabbricati non dati in locazione. Tale assunto è tuttavia in contrasto con quanto ha ritenuto più volte [cfr. sentenze n. 2442, n. 5740 e n. 7408 del 1999, rispettivamente, in "il fisco" n. 18/1999, pag. 6167, con commento di F. Veroi, la prima, e in banca dati "il fiscovideo", le altre due, n.d.r.] dalla Corte di Cassazione, che cioè l'art. 2 della legge in questione deve essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile degli immobili di rilevante interesse storico ed artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe di estimo della zona, anche a prescindere da un'eventuale locazione del bene ad un canone superiore. Questa Commissione già in passato si è adeguata a tale giurisprudenza, e non si ritiene che ci siano validi motivi per andare oggi in contrario avviso.

Il gravame va quindi respinto, ma si ritiene che sussistano validi motivi per compensare fra le parti le spese di questo grado.

P.Q.M.

conferma la decisione impugnata. Compensa le spese di questo grado.

## Commento

### Premesse

La Commissione tributaria regionale di Firenze, con la sentenza sopra riportata, ha confermato la sentenza dei primi giudici, statuendo che, in conformità al consolidato orientamento della Suprema Corte, il reddito degli immobili storici o artistici concessi in locazione è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale il fabbricato è ubicato.

La Commissione regionale di Firenze, prendendo posizione su un'eccezione preliminare proposta dall'ufficio nel giudizio di primo grado, ha inoltre trattato un argomento di interesse e di pratica applicazione: il termine di decorrenza per proporre istanza di rimborso di tributi diretti nel vigente sistema di autotassazione, basato sul meccanismo dei versamenti in acconto ed a saldo.

È da questo argomento che muoveremo nel commentare la sentenza in esame.

**Il termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, decorre dal giorno del saldo dell'imposta dovuta e non da quello del (provvisorio) versamento degli acconti**

L'ufficio eccepiva la mancata tempestività della domanda di rimborso del contribuente in relazione al versamento della prima rata di acconto per l'anno 1995, per essere invano decorso il termine previsto, a pena di decadenza, dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Secondo l'ufficio, nella fattispecie, tale termine decorreva non già dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi, e quindi dal momento del versamento del tributo a saldo, bensì dal momento del versamento dell'acconto, trattandosi di inesistenza dell'obbligo di versamento ovvero, come rilevava l'ufficio, di "condizione soggettiva di esenzione dell'imposta ... per la quale il versamento, già nel momento in cui fu eseguito, si prospettava non dovuto perché (asseritamente) non conforme alla legge".

Prima di soffermarsi sull'esatta ricostruzione della fattispecie e sulla sua corretta qualificazione giuridica, possiamo così sintetizzare l'orientamento della Suprema Corte nella materia qui trattata: a) il termine per proporre istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, decorre dal giorno del versamento dell'acconto ove, a tale data, il versamento non sia dovuto, o non sia dovuto in quella misura; b) il termine in oggetto decorre invece dal giorno del versamento del saldo se il diritto al rimborso derivi da un'eccedenza di versamenti in acconto rispetto a quanto dovuto in sede di saldo o, più in generale, da versamenti cui inerisca carattere di provvisorietà, come tali subordinati alla successiva e definitiva determinazione dell'an e del quantum dell'obbligazione tributaria (1).

Nel caso in esame, la fattispecie non pare riconducibile alla prima delle due categorie sopra indicate, così come invece operato dall'ufficio, ove si consideri che il contribuente era tenuto al versamento dell'acconto proprio in conformità a disposizioni di legge (D.L. n. 69/1989, convertito, con modificazioni, nella L. n. 154/1989): non poteva quindi parlarsi di "inesistenza dell'obbligo di versamento", né di "condizione soggettiva di esenzione".

Il contribuente, come detto, ha provveduto al versamento dell'acconto in conformità a disposizioni di legge, peraltro commettendo errore nel commisurare l'acconto ad imposta determinata - per quanto concerne i fabbricati vincolati concessi in locazione - non già con il criterio catastale previsto dalla L. n. 413/1991, bensì applicando il criterio "locativo"; di talché, una volta rideterminata l'imposta con il diverso criterio catastale, l'acconto versato è risultato superiore al tributo dovuto per il periodo d'imposta di riferimento ed è stata richiesta a rimborso l'eccedenza.

La fattispecie trattata dai giudici fiorentini pare quindi piuttosto riconducibile nell'ambito della seconda categoria delineata dalla Suprema Corte.

Considerato che il versamento in acconto dei tributi diretti viene effettuato a titolo provvisorio, in previsione di un'imposta che - verificatosi il presupposto di legge - si renderà certa, liquida ed esigibile al momento della presentazione della dichiarazione tri-

il fisco

il fisco

butaria, concretizzandosi in tale momento l'an ed il quantum dell'obbligazione (2), è quindi dalla data di presentazione della dichiarazione che decorre il termine per la richiesta di rimborso del maggior tributo versato e non dovuto: è questa la corretta conclusione cui è pervenuta la Commissione tributaria regionale di Firenze con la sentenza in commento, che appare conforme anche al consolidato orientamento della giurisprudenza di merito su questo argomento (3).

#### La tassazione del reddito degli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione fra criterio catastale e criterio "locativo"

Come è noto, l'Amministrazione finanziaria ritiene che il criterio "catastale" previsto dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 si applichi ai soli immobili vincolati non concessi in locazione, ritenendo che per quelli locati valgano le ordinarie regole previste dall'art. 34 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in base ai canoni di locazione (4).

Per contro, la dottrina (5), la giurisprudenza di merito ampiamente prevalente (6) e la Corte di Cassazione, con orientamento consolidato (7), muovendo dalla formulazione letterale dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 - ed in particolare, dalla locuzione "in ogni caso" - ritengono che anche per gli immobili vincolati concessi in locazione valga il criterio impositivo della rendita catastale di cui al predetto art. 11, comma 2, con l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale l'unità è ubicata, trovando tale norma il proprio fondamento nella tutela di cui è meritevole - secondo il dettato della Carta Costituzionale - il patrimonio storico ed artistico del nostro Paese.

Tale norma intende infatti tutelare le ragioni dei proprietari degli immobili di interesse storico "gravati da un complesso di oneri che da un lato compromettono la capacità contributiva e dall'altro limitano la disponibilità e la commerciabilità dei predetti immobili ... Risulta pertanto evidente che la norma in esame, unitamente a quelle già operanti, è stata dettata dall'esigenza di assicurare la tutela della conservazione e della manutenzione del patrimonio artistico nazionale, attraverso l'attività dei privati ed a loro spese, sotto specifiche comminatorie di legge, ma anche con l'attribuzione di agevolazioni fiscali" (8).

Tra le argomentazioni difensive dell'Amministrazione finanziaria assume particolare interesse, a parere di chi scrive, quella che muove dalla nuova disciplina delle locazioni abitative di cui alla L. 9 dicembre 1998, n. 431.

L'art. 8, comma 1, combinato con l'art. 1, comma 2, lettera a), della legge predetta dispone che il reddito degli immobili, anche vincolati, situati in comuni ad alta intensità abitativa e locati con contratti non transitori stipulati in conformità alle disposizioni previste dall'art. 2, comma 3 (contratti cosiddetti "convenzionati"), è determinato ai sensi dell'art. 34 del Tuir, con una riduzione del 30 per cento.

(1) Cfr., Cass., Sez. I civ., sent. n. 46 del 5 ottobre 1998, in "Guida Normativa" n. 37 del 1° marzo 1999, pagg. 28 e seguenti. Secondo la Corte "L'acconto d'imposta prescinde, al momento del suo versamento, dalla obbligazione tributaria riguardante l'esercizio in corso, dovendo il versamento essere comunque effettuato, anche se al termine dell'esercizio non risultasse dovuta alcuna imposta. Ne consegue che non al momento del versamento degli acconti ma solo in un momento successivo si realizzeranno le condizioni che consentiranno di accertare la debenza o no del tributo del quale siano stati versati gli acconti: e pertanto è nell'indicato secondo momento che si determinerà l'accertamento della (eventuale) non debenza degli acconti e quindi inizierà la decorrenza del termine di decadenza per richiedere il rimborso". In senso conforme, Cass., Sez. I civ., sent. n. 8606 del 23 maggio 1996, in "il fisco" n. 5/1998, pagg. 1637 e seguenti; Cass., Sez. I civ., n. 8199 del 29 agosto 1997, in banca dati "il fiscovideo"; Cass., Sez. I civ., sent. n. 10242 del 25 maggio 1999, in banca dati "il fiscovideo" e Cass., Sez. I civ., sent. n. 56 del 5 gennaio 2000, in "Guida Normativa", n. 16 del 31 gennaio 2000, pag. 54.

(2) Salva peraltro la precisazione che l'obbligazione tributaria assumerà carattere di definitezza solo decorso il termine di decadenza per la

Secondo l'Amministrazione finanziaria, il fatto che il menzionato art. 8 richiami espressamente il criterio "locativo" di cui all'art. 34 del Tuir induce a ritenere che tale criterio valga, quale ordinario criterio di tassazione, anche per gli immobili vincolati concessi in locazione al di fuori dell'ambito di applicazione della L. n. 431/1998.

Quale sarebbe la ratio dell'agevolazione prevista dall'art. 8, comma 1, deduce l'Amministrazione, se l'ordinario criterio di determinazione del reddito degli immobili vincolati locati fosse quello, in generale, più vantaggioso previsto dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 (9)?

Questo rilievo è stato affrontato - e superato - dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 12790 del 19 ottobre 2001 (10).

La Corte, con tale decisione, ha ritenuto di non modificare il proprio orientamento neanche a seguito dell'entrata in vigore della L. n. 431/1998, poiché "la disciplina stessa si pone su un piano squisitamente civilistico, finalizzata alla 'apertura' del mercato immobiliare locativo, sia, e conseguentemente, perché essa non incide in alcun modo, nemmeno ermeneuticamente, sulla regolamentazione contenuta nell'art. 11, comma 2, della L. n. 413 del 1991, così come interpretato da questa Corte" (11).

La Suprema Corte, con la sentenza suddetta, nel ribadire l'applicabilità dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 anche dopo l'entrata in vigore della nuova legge sulle locazioni abitative, ha circoscritto la portata e gli effetti dell'art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998 al solo ambito di applicazione della stessa legge, negando ogni possibile valenza interpretativa della norma prevista dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 (12).

Peraltro, non può certo dirsi che la L. n. 431/1998 abbia contribuito a fare chiarezza sull'argomento.

Male si concilia, in effetti, la disposizione prevista dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991 con la disposizione di cui all'art. 8, comma 1, della L. n. 431/1998: il criterio prescelto dal legislatore per agevolare le locazioni abitative cosiddette "convenzionate" sarebbe infatti - nella più ampia maggioranza dei casi - peggiorativo rispetto all'ordinario criterio di tassazione, con evidente incongruenza nel sistema.

E se questo impasse fosse riconducibile ad una scelta legislativa - come dire - un po' "distorta", improntata, come stata, a finalità civilistiche di regolamentazione del mercato delle locazioni abitative, che ha inclinato l'unitario insieme del sistema tanto da far ritenere la Suprema Corte, invero laconicamente, che tale normativa "non incide in alcun modo, nemmeno ermeneuticamente, sulla regolamentazione contenuta nell'art. 11, comma 2, della L. n. 413 del 1991"?

Conviene allora attendere, se non un definitivo e chiarificatore intervento legislativo, almeno l'ulteriore evoluzione della giurisprudenza.

Lorenzo Gambi

Dottore commercialista in Firenze

rettifica della dichiarazione o, comunque, solo a seguito di atto impositivo divenuto definitivo, per mancata impugnazione ovvero per essere intervenuta sentenza passata in giudicato.

Circa la natura giuridica della dichiarazione ed il rapporto con l'obbligazione tributaria, cfr., in dottrina, *ex pluribus*, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pagg. 363 e seguenti; Bafile, *Sugli effetti della dichiarazione*, in "Rassegna Tributaria", 1985, I, pagg. 418 e seguenti; *Idem*, *Osservazioni sulla natura giuridica della dichiarazione tributaria*, in "Rass. Avv. Stato", 1980, I, pagg. 374 e seguenti; Batistoni Ferrara, *La dichiarazione nel sistema dell'accertamento tributario*, Pisa, 1979, pagg. 19 e seguenti; Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, pagg. 382 e seguenti; Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, pagg. 276 e seguenti; Magnani, *La dichiarazione annuale dei redditi*, Padova, 1974, pagg. 9 e seguenti; *Idem*, *Dichiarazione tributaria*, in "Dir. Prat. Trib.", 1988, I, pagg. 43 e seguenti; Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, pagg. 175 e seguenti; Lupi, *Diritto tributario*, Milano, 1995, pagg. 139 e seguenti; Nuzzo, *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in "Dir. Prat. Trib.", 1986, I, pagg. 39 e seguenti; Rastello, *Diritto Tributario*, Padova, 1987, pagg. 497 e seguenti; Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, pagg. 233 e seguenti; *Idem*, *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1966, I, pagg. 231 e seguenti;

Sammartino, *La dichiarazione d'imposta*, in "Trattato di diritto tributario", Amatucci (diretto da), Padova, 1994, pagg. 14 e seguenti; Tesauro, *Il rimborso d'imposta*, Milano, 1975, pagg. 108 e seguenti; *Idem*, *Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in "Dir. Prat. Trib.", 1979, I. pagg. 1194 e seguenti.

(3) Cfr., Comm. centrale, Sez. IV, dec. n. 5119 del 18 giugno 1996, in "il fisco" n. 5/1997, pagg. 1363 e seguenti. In senso conforme, anche Comm. trib. reg. del Lazio, sent. n. 8 dell'11 febbraio 1997, in banca dati "il fiscovideo", secondo cui "il termine di diciotto mesi (ora, quarantotto mesi, n.d.A.) previsto dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per il rimborso del versamento diretto, decorre dalla data del saldo dell'imposta erroneamente versata, a nulla rilevando gli accenti in precedenza versati, essendo obblighi imposti dalla legge e correlati con la precedente dichiarazione; pertanto, qualora il termine di diciotto mesi dal versamento a saldo risulti rispettato, va riconosciuta la ritualità dell'istanza presentata dal contribuente, ed il diritto al rimborso richiesto, con gli interessi come per legge". Nello stesso senso, cfr. Comm. trib. prov. di Pescara, sent. n. 306 del 15 giugno 1998, in "il fisco" n. 37/1998, pagg. 12174 e seguenti e Comm. trib. di I grado di Macerata, dec. n. 478 del 14 gennaio 1993, in "il fisco", n. 13/1993, pagg. 4092.

(4) Cfr., fra le ultime, circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 6 marzo 2001, in "il fisco" n. 11/2001, pag. 4119; circolare n. 55/E del 20 giugno 2002, *ibidem* n. 32/2002, fascicolo n. 1, pagg. 5117 e seguenti.

(5) In dottrina, si vedano gli Autori citati nel commento di chi scrive a Comm. trib. prov. di Firenze n. 157 del 23 febbraio 2001; in "il fisco" n. 48/2001, pagg. 15428 e seguenti; cfr. inoltre, anche in relazione alle possibili interpretazioni a seguito dell'entrata in vigore della L. 9 dicembre 1998, n. 431, I. Baruzzi, *L'imposizione sui redditi immobiliari e le relative forme di sgravio*, in "il fisco" n. 21/2003, fascicolo n. 1, pagg. 3218 e seguenti; Beccalli, *Locazione di immobili storici e artistici: la determinazione del reddito secondo la giurisprudenza e la prassi* (Circolare Agenzia delle entrate n. 55/E del 20 giugno 2002), *ibidem*, n. 32/2002, fascicolo n. 1, pagg. 5117 e seguenti; Campi-Pannacci, *Immobili storici locati. La tesi dell'Amministrazione finanziaria sempre più discutibile*, *ibidem*, n. 6/2002, fascicolo n. 1, pagg. 835 e seguenti; Mastroiacovo, *Locazioni degli immobili di interesse storico o artistico*, in "Rassegna Tributaria" n. 2/2002, pagg. 573 e seguenti; Pascali-Cammaroto, *Le agevolazioni fiscali in materia di beni culturali*, in "il fisco" n. 23/2002, fascicolo n. 1, pagg. 3638 e seguenti.

(6) Oltre alle sentenze della giurisprudenza di merito citate nel commento di cui alla nota precedente, ove è menzionato anche l'orientamento giurisprudenziale, minoritario, favorevole alla tesi ministeriale, cfr., Comm. trib. di I grado di Venezia, dec. n. 259 del 30 giugno 1994; Comm. trib. di primo grado di Firenze, dec. n. 117 del 21 giugno 1995, in "il fisco" n. 48/1995, pag. 11572; Comm. trib. di I grado di Roma, dec. n. 703 del 20 ottobre 1995; Comm. trib. prov. di Treviso, sent. n. 22 del 3 aprile 2000, in banca dati "il fiscovideo"; Comm. trib. prov. di Salerno, sent. n. 193 del 29 dicembre 2000; Comm. trib. prov. di Perugia, sent. n. 109 del 1° marzo 2001; Comm. trib. prov. di Parma, sent. n. 45 del 10 luglio 2001.

(7) Cfr. Cass., Sez. I civ., sent. n. 2442 dell'11 gennaio 1999, in "il fisco" n. 18/1999, pag. 6167; Cass., Sez. I civ., sent. n. 5740 dell'11 giugno 1999, in banca dati "il fiscovideo"; Cass., Sez. I civ., sent. n. 7408 del 13 luglio 1999, in banca dati "il fiscovideo"; Cass., Sez. I civ., sent. n. 8038 del 24 settembre 1999-13 giugno 2000, in "Guida Normativa" n. 183 del 16 ottobre 2000, pag. 34; Cass., sent. n. 12790 del 19 ottobre 2001, in "il fisco" n. 47/2001, pag. 15017.

Sull'argomento hanno preso posizione, in senso adesivo all'orientamento della giurisprudenza tributaria di legittimità, anche gli organi della giurisdizione amministrativa, con una serie di provvedimenti riguardanti le istruzioni ministeriali ai modelli di dichiarazione dei redditi per il 2000 ed il 2001, nella parte relativa ai redditi fondiari degli immobili vincolati; cfr., al riguardo, Tar del Lazio, ord. n. 2323 del 15 marzo 2000; Consiglio di Stato, Sez. IV, ord. n. 1913 del 18 aprile 2000, entrambe in "il fisco" n. 19/2000, pagg. 6519 e seguenti; Consiglio di Stato, Sez. IV, ord. n. 2741 dell'8 maggio 2001, *ibidem*, n. 20/2001, pag. 7362.

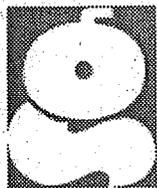
(8) Cfr., Comm. trib. prov. di Treviso, sent. n. 83 del 23 febbraio 1998, in "il fisco" n. 1/1999, pagg. 135 e seguenti.

(9) Cfr. circolare n. 22/E del 6 marzo 2001, *cit.*, pag. 4119 e nota del 20 aprile 2000, in "il fisco" n. 18/2000, pag. 6216.

(10) In "il fisco" n. 47/2001, pag. 15017.

(11) Secondo la Corte, pertanto, la tesi ministeriale risulterebbe viziosa per eccesso, andando al di là di ogni possibile interpretazione della L. 9 dicembre 1998, n. 431, non potendo assumere valenza di interpretazione autentica, ove si consideri che tale legge è una legge speciale, il cui ambito di applicazione è circoscritto alle locazioni di immobili, anche vincolati, adibiti ad uso abitativo in aree ad alta densità abitativa e concessi in locazione con contratti cosiddetti "convenzionati". In senso conforme si rileva che il Consiglio di Stato, con ordinanza n. 2741 dell'8 maggio 2001, *cit.*, pag. 7362, ha proceduto in via cautelare nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, disponendo l'integrazione delle istruzioni del Modello 730/2001, "anche tenendo conto delle disposizioni contenute negli artt. 1, 2 e 8 della L. n. 431 del 1998", giudicando dunque non rilevante, ai fini dell'applicazione dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, la normativa prevista dalla L. n. 431/1998. Su questo argomento, ed in senso conforme alla giurisprudenza citata, si veda la risposta di Confedilizia del 21 aprile 2000 alla nota del 20 aprile 2000, in "il fisco" n. 47/2001, pagg. 15020 e seguenti e la circolare Assonime n. 39 del 5 maggio 2000, in "Il Sole-24 Ore" del 3 giugno 2000.

(12) Ci si riferisce all'art. 18, comma 1, lettera c), della L. 13 maggio 1999, n. 133. Detta norma, nel prevedere i criteri direttivi di un prossimo decreto legislativo in materia di riforma della tassazione degli immobili, dispone che - per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico - resta fermo il principio stabilito dall'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, "inteso a tenere conto dei vincoli gravanti su di essi nonché dell'interesse pubblico alla loro conservazione"; con ciò espressamente confermando il presupposto della tutela del patrimonio storico ed artistico del nostro Paese, costituzionalmente garantito, che vale a confermare - si ritiene - la natura speciale, e non programmatica, dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991.



## Irap L'esistenza del presupposto va ricercata per caso

**IRAP - Attività professionale - Presupposto impositivo - Attività autonomamente organizzata - Non prescindibilità da componenti strumentali - Sussiste - Necessità della verifica caso per caso - Sussiste**

*Nella normativa istitutiva dell'Irap è chiaramente stabilito che l'attività per essere assoggettabile all'imposta in parola deve essere autonomamente organizzata e che quindi non può prescindere da una componente strumentale costituita da*