

La tassazione degli immobili di interesse storico o artistico

La nozione di immobile di “interesse storico o artistico”, rilevante ai fini fiscali, è ricompresa nella più ampia nozione di “bene culturale”, definito dall’art. 10, d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 (“Codice dei beni culturali e del paesaggio”)¹.

Come noto, il principale obiettivo del Codice dei beni culturali e del paesaggio è quello di assicurare la tutela (art. 3) e la valorizzazione (art. 6) del patrimonio storico e artistico nazionale, in attuazione del principio costituzionale di cui all’art. 9 Cost.

Pertanto, la previsione di regimi fiscali “di favore” per tale tipologia di beni trova la propria giustificazione nell’esigenza di incentivare e favorire le attività di tutela e di valorizzazione dei beni in esame. In tal senso, in più occasioni la Corte costituzionale ha chiarito che la previsione di agevolazioni fiscali per i beni immobili di interesse storico o artistico è giustificata, rispetto all’art. 53 Cost., dal «fatto che la titolarità di siffatti beni denota una capacità contributiva “dimidiata”, per effetto degli oneri che la normativa di settore impone ai relativi titolari»². Difatti, secondo la Corte costituzionale è proprio il “complesso di vincoli ed obblighi gravanti per legge sulla proprietà di siffatti beni” che esclude “la comparabilità della disciplina fiscale degli immobili di interesse storico o artistico con quella degli altri immobili” e che, quindi, giustifica la previsione di benefici fiscali a favore del proprietario di tali beni³.

In estrema sintesi, a fronte di una normativa di settore che limita le possibilità e le modalità di godimento degli immobili di interesse storico o artistico, imponendo al titolare vincoli giuridici per la conservazione e la valorizzazione di tali beni, è pienamente legittima la previsione di agevolazioni fiscali a favore di tale soggetto ai fini delle imposte sui redditi⁴, attuando così il giusto coordinamento tra i diversi principi costituzionali di cui agli artt. 9 e 53 Cost.

Come evidenziato da autorevole dottrina, “l’agevolazione tributaria connessa al possesso del bene culturale è espressione, oltre che del necessario coordinamento tra valori costituzionali equiordinati (enunciati dagli artt. 9 e 53 Cost.), anche – e forse ancor prima – della corretta discriminazione qualitativa tra le fonti reddituali e, più in generale, tra i presupposti di applicazione dei tributi, che

¹ Per ciò che qui rileva, ai sensi dell’art. 10, co. 3, Codice dei beni culturali e del paesaggio, sono *beniculturali* quelli che presentano “*interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante, appartenenti a soggetti diversi*” da Stato, Regioni e altri enti pubblici territoriali, altri enti e istituti pubblici e persone giuridiche private senza fini di lucro, per i quali sia intervenuta la dichiarazione di cui al successivo art. 13.

² In questi termini F. Pistolesi, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1214. Sul tema si veda anche G. Girelli, *Sugli immobili di interesse storico od artistico ed imposizione sul reddito d’impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 459.

³ In questi termini Corte cost., sent. n. 346 del 24 novembre 2003. In senso conforme cfr. Corte cost., sent. n. 345 del 24 novembre 2003.

⁴ Le agevolazioni fiscali in esame non sono in contrasto con la disciplina euro-unitaria in tema di “aiuti di stato”. Difatti, ai sensi dell’art. 167 TFUE l’Unione europea favorisce la “*conservazione e salvaguardia del patrimonio culturale di importanza europea*”; inoltre, l’art. 7, par. 3 TFUE stabilisce la legittimità degli “*aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio*”, purché non alterino “*le condizioni degli scambi e della concorrenza nell’Unione in misura contraria all’interesse comune*”; conseguentemente, l’art. 3 del Regolamento n. 651/2014, esclude dal monitoraggio preventivo della Commissione europea gli aiuti di cui al predetto art. 107, par. 3, sempre che siano soddisfatti determinati requisiti.

consente di commisurare il prelievo impositivo all'effettiva capacità contributiva di ciascun contribuente⁵.

Inoltre, le esigenze (costituzionalmente garantite) di tutela e di valorizzazione del patrimonio storico e artistico nazionale sono destinate ad assumere rilievo anche ai fini delle imposte sui trasferimenti. Difatti, l'insufficienza delle risorse pubbliche e, per l'effetto, la necessità di reperire risorse private per soddisfare le predette esigenze (c.d. principio di sussidiarietà orizzontale⁶) legittimerebbero⁷ politiche fiscali volte ad agevolare, ai fini delle imposte sui trasferimenti, l'acquisizione di immobili di interesse storico o artistico da parte di privati dotati di capitali e/o di professionalità da investire nella gestione, conservazione e valorizzazione di tali immobili⁸. A tal riguardo, come evidenziato in dottrina, il Codice dei beni culturali e del paesaggio, pur esprimendo un'impostazione "prudente" rispetto alla circolazione dei beni culturali, tuttavia, "non sembra voler ostacolare aprioristicamente le operazioni di trasferimento, delineando per gran parte dei beni (diversi da quelli assolutamente inalienabili di cui all'art. 54) un regime di <<alienabilità relativa>>, imperniato su un sistema di controllo preventivo e di prelazione. Prelazione che, si badi bene, può legittimamente non essere esercitata in tutti i casi in cui il trasferimento garantisca la tutela del bene: tutti i trasferimenti che garantiscono una migliore tutela, dunque, debbono essere considerati positivamente"⁹.

Ciò posto, se si esamina la più recente evoluzione della disciplina fiscale degli immobili di interesse storico o artistico si registra un progressivo ridimensionamento delle misure agevolative¹⁰, (ridimensionamento) causato principalmente da esigenze di gettito.

Difatti, ai fini delle imposte sui redditi il legislatore in un primo tempo aveva adottato misure fiscali volte ad agevolare in modo incisivo il possesso e la gestione degli immobili di interesse storico o artistico. In tal senso, va ricordata la disposizione di cui all'art. 11, co. 2, l. n. 413 del 1991, secondo cui "*in ogni caso, il reddito degli immobili di interesse storico o artistico (...) 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*". Questa disposizione agevolativa, per la sua formulazione alquanto ampia e generica ("*in ogni caso*"), andava interpretata nel senso di ritenere che l'agevolazione ivi prevista dovesse essere applicata a tutti gli immobili di interesse storico o artistico, dunque, anche a quelli concessi in locazione, prescindendo dalla relativa destinazione (uso abitativo o uso diverso da quello abitativo), nonché prescindendo dalla qualifica soggettiva del

⁵ In questi termini F. Pistolesi, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, cit., 1214 - 1215.

⁶ Cfr. art. 118, co. 4, Cost., nonché art. 6, co. 3, Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁷ Peraltro, secondo la Corte di cassazione (sent. 21 luglio 2010, n. 17062) il riconoscimento di agevolazioni fiscali ai fini delle imposte sui trasferimenti troverebbe giustificazione anche nella esigenza di "venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili sottoposti al vincolo".

⁸ Va tuttavia segnalata anche l'opinione di segno contrario, ossia non favorevole alla libera circolazione degli immobili di interesse storico o artistico, in specie se destinati ad essere utilizzati ("sfruttati") nell'ambito di attività economiche, trattandosi di un'attività che non coinciderebbe con quella definita nell'art. 6 del Codice dei beni culturali e del paesaggio. Sul tema della valorizzazione dei beni culturali si veda, *ex multis*, L. Degrossi, *Cultura e istituzioni. La valorizzazione dei beni culturali negli ordinamenti giuridici*, Milano, 2008; P. Bilancia, (a cura di), *La valorizzazione dei beni culturali. Modelli giuridici di gestione integrata*, Milano, 2006; S. Cassese, *I beni culturali: dalla tutela alla valorizzazione*, in *Giornale dir. amm.*, 1998, 673 ss.

⁹ In questi termini E. M. Bagarotto, *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 42.

¹⁰ In tal senso F. Pistolesi, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, cit., 1220.

relativo proprietario¹¹. Difatti, dopo alcuni iniziali dubbi interpretativi, anche l'Amministrazione finanziaria¹² si era allineata alla predetta lettura interpretativa che, nel frattempo, era stata avallata dalla giurisprudenza di legittimità¹³ e dalla Corte costituzionale¹⁴.

Ebbene, questo regime agevolativo "unitario" non è più in vigore a partire dal periodo d'imposta 2012, perché abrogato dal d.l. n. 16 del 2012¹⁵ (conv. con modificazioni nella l. n. 44 del 2012). Più precisamente, da un lato, è stato abrogato il criterio della "rendita figurativa", sostituito con quello della "rendita media ordinaria" (sia pure abbattuta del 50%); dall'altro, si è stabilito che per gli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione il reddito imponibile è pari al maggiore tra il canone di locazione ridotto in modo forfetario del 35 per cento¹⁶ (a titolo di deduzione forfetaria delle spese) e la rendita catastale rivalutata, risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo propria dell'immobile.

Più precisamente, l'imposizione del reddito dominicale relativo all'immobile di interesse storico o artistico è assorbita dall'imposta municipale unica (Imu). La relativa base imponibile si calcola moltiplicando la rendita catastale per il coefficiente stabilito in base alla categoria catastale¹⁷ di appartenenza dell'immobile, previa rivalutazione del 5%, con successivo abbattimento del 50% della base imponibile¹⁸ (misura agevolativa), sempre che non si tratti di "abitazione principale", spettando in tal caso l'esenzione totale dall'imposta. Chiaramente, se l'immobile di interesse storico o artistico è classificato nelle categorie catastali A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville) e A/9 (castelli e palazzi di pregio storico e artistico), non può trovare applicazione l'esenzione da imposta per "abitazione principale", applicandosi, comunque, la predetta riduzione del 50% nel calcolo della base imponibile ai fini Imu.

Nel caso in cui l'immobile sia concesso in locazione, alla predetta imposizione di natura patrimoniale (Imu) si aggiungerà anche il prelievo ai fini Irpef su di una base imponibile pari al maggiore tra: *i*) il canone di locazione ridotto in modo forfetario del 35% *eii*) la rendita catastale rivalutata del 5% risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo (reddito medio ordinario), ridotta del 50%.

Quando il bene immobile di interesse storico o artistico appartiene ad un soggetto passivo irpef esercente attività d'impresa oppure ad un soggetto passivo Ires, ai sensi dell'art. 90, co. 1, T.U. delle imposte sui redditi, approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 ("Tuir"), per i soli immobili patrimonio (ossia non strumentali e non locati), la base imponibile è calcolata secondo il criterio catastale poc'anzi descritto (rendita catastale rivalutata del 5% e ridotta del 50%); mentre se l'immobile (sempre non strumentale) è locato a terzi la base imponibile è pari al maggiore fra il

¹¹ Con specifico riferimento al regime di imponibilità degli immobili vincolati utilizzati nell'ambito di attività imprenditoriali, sia pure *ante* riforma del 2012, cfr. G. Girelli, *Sugli immobili di interesse storico od artistico ed imposizione sul reddito d'impresa*, cit., 459

¹² Cfr. Agenzia delle entrate circ. n. 2/E del 17 gennaio 2006; ris. nn. 99 del 2006 e 28 del 2011.

¹³ Cfr., *ex multis*, Cass. n. 10860 del 2005; Cass. 2178 del 2005; Cass. n. 15671 del 2004; Cass. n. 2442 del 1999.

¹⁴ Cfr. Corte cost. n. 346 del 28 novembre 2003.

¹⁵ Art. 4, commi 5-quater e 5-sexies, d.l. n. 16 del 2012.

¹⁶ Art. 37, co. 4-bis, Tuir.

¹⁷ In un primo tempo un immobile assoggettato al vincolo in oggetto si sosteneva dovesse essere inquadrato nella categoria A/9 ("Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici") a prescindere dal fatto che singole parti di questo potessero avere destinazioni proprie di altre categorie catastali. Successivamente la stessa Agenzia delle entrate ha superato la tesi della "classificazione unitaria", chiarendo che il riconoscimento dell'interesse storico o artistico e il relativo vincolo gravante sull'immobile non incidono sul classamento del bene, in quanto ai fini del classamento si deve fare riferimento esclusivamente alla destinazione d'uso di ciascuna unità immobiliare (cfr. circ. 9 ottobre 2012, n. 5/T).

¹⁸ Art. 13, comma 3, lett. a), d.l. n. 201 del 2011.

canone di locazione ridotto in modo forfetario del 35% e la metà della rendita catastale rivalutata del 5%.

Diversamente, qualora si tratti di immobili strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, tanto per i soggetti passivi Irpef quanto per i soggetti passivi Ires, il reddito imponibile viene sempre determinato in modo effettivo.

Di recente, la Corte costituzionale è stata investita della questione relativa alla legittimità costituzionale (rispetto agli artt. 9, 3 e 53 Cost.) del nuovo regime agevolativo poc'anzi sommariamente descritto. In particolare, con la sentenza n. 72 del 5 aprile 2018 la Corte costituzionale ha chiarito che il nuovo regime fiscale degli immobili di interesse storico o artistico introdotto con il citato d.l. n. 16 del 2012, seppure meno favorevole del precedente, deve ritenersi pienamente legittimo sotto il profilo costituzionale. In particolare, secondo la Corte costituzionale la sostituzione del regime fiscale speciale "unitario" ex art. 11, co. 2, l. n. 413 del 1991, con uno "*meramente agevolato, ridimensionando tendenzialmente sotto il profilo quantitativo il beneficio accordato*", non comporta alcuna lesione dei precetti costituzionali. Difatti, ad avviso di quest'ultima "*alla permanenza della diversità di trattamento legale, correlata al pregio storico o artistico del bene, continua a corrispondere quella del regime tributario (...) seppure in un diverso rapporto sistematico con la disciplina complessiva del tributo interessato, prevedendosi una maggiore riduzione del reddito locativo da prendere in considerazione rispetto agli altri beni*".

Peraltro, nell'"*escludere che il nuovo regime fiscale non tenga adeguatamente conto di vincoli e oneri correlati agli immobili di interesse storico o artistico, riservando invece ad essi un trattamento significativamente diverso rispetto a quello dettato per gli immobili che non appartengono a detta categoria*", la Corte costituzionale effettua una valutazione "globale" di tutte le agevolazioni fiscali esistenti ai fini delle imposte sui redditi. In altri termini, secondo la Consulta per poter esprimere un giudizio di legittimità costituzionale del nuovo regime agevolativo (ex art. 4, commi 5-*quater* e 5-*sexies*, d.l. n. 16 del 2012), occorre tenere in debito conto anche tutte le altre agevolazioni fiscali previste, sempre ai fini delle imposte sui redditi, con riferimento agli immobili di interesse storico o artistico, quali, ad esempio, *i*) la detrazione dall'imposta lorda della quota del 19% delle spese sostenute dal contribuente per adempiere agli obblighi di "*manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate*" [art. 15, co. 1, lett. g), Tuir]¹⁹; *ii*) la detrazione dall'imposta lorda di una quota pari al 19% delle erogazioni liberali di cui all'art. 15, co. 1, lett. h), Tuir²⁰, destinate ai soggetti ivi indicati e "funzionali" ad attività di acquisto, manutenzione, protezione o restauro dei beni vincolati; *iii*) l'esclusione da imposizione degli immobili di interesse storico o artistico aperti gratuitamente al pubblico (ex art. 5-bis, d.p.r. n. 601 del 1973); *iv*) il c.d. "Art Bonus" previsto dal d.l. n. 83 del 2014 (conv. con modificazioni nella l. n. 106 del 2014) e da successivi interventi normativi; *v*) la possibilità di estinguere i debiti fiscali mediante cessione allo Stato di beni culturali, inclusi i beni immobili di interesse storico o artistico (ex art. 28-bis, d.p.r. n. 602 del 1973).

Passando ad esaminare brevemente il regime agevolativo previsto in tema di imposte sui trasferimenti, sul punto in dottrina è stato (condivisibilmente) osservato quanto segue: "il legislatore tributario (...) non ha assunto nel tempo un atteggiamento univoco verso i fenomeni di trasferimento di immobili vincolati ed (...) è passato dall'agevolare sistematicamente detti

¹⁹ Si ricorda che questo beneficio fiscale è riconosciuto anche a favore dei soggetti passivi Ires, in termini di piena deducibilità dal reddito complessivo delle spese in esame [ex art. 100, co. 2, lett. e), Tuir].

²⁰ Un beneficio simile è riconosciuto anche ai soggetti passivi Ires [ex art. 100, co. 2, lett. f), Tuir] in termini di riconoscimento della piena deducibilità di tale onere dal reddito imponibile.

trasferimenti al concedere una riduzione del carico impositivo solamente per i trasferimenti avvenuti a titolo gratuito (nonché, a prescindere dalla natura vincolata dell'immobile, a tutti i trasferimenti di immobili abitativi avvenuti a titolo oneroso a favore di privati che non agiscono nell'ambito di attività imprenditoriali e di lavoro autonomo), cioè trasferimenti che si perfezionano al di fuori della realizzazione di progetti di sviluppo imprenditoriale”²¹.

Ed in effetti, sino a prima della riforma ex art. 26, d.l. n. 104 del 2013 (conv. nella l. n. 128 del 2013), i trasferimenti a titolo oneroso aventi ad oggetto beni immobili di interesse storico o artistico, quando erano fuori dall'ambito applicativo dell'agevolazione “prima casa”, venivano comunque assoggettati all'imposta di registro con un'aliquota agevolata²², ossia con l'aliquota 3%²³ in luogo dell'aliquota ordinaria del 7% (a cui, in ogni caso, andavano aggiunte le imposte ipo-catastali nella misura complessiva del 3% se immobili abitativi, oppure del 4% se immobili strumentali).

Ebbene, a partire dal 1° gennaio 2014 è stata abrogata la predetta aliquota agevolata del 3%; pertanto, ferma restando l'eventuale applicazione dell'agevolazione “prima casa”, i trasferimenti a titolo oneroso di beni immobili di interesse storico o artistico sono soggetti all'imposta di registro con l'aliquota ordinaria del 9% (con le imposte ipo-catastali applicate in misura fissa).

Peraltro, i trasferimenti a titolo oneroso di beni immobili di interesse storico o artistico risultano assoggettati ad un prelievo fiscale ancora più gravoso tutte le volte in cui si tratti di immobili non abitativi oppure di immobili ceduti ad acquirenti che agiscono nell'esercizio delle attività d'impresa o di lavoro autonomo, poiché in tali ipotesi non trova applicazione il (più favorevole) sistema del “prezzo-valore” ai fini della determinazione della relativa base imponibile.

Diversamente, continuano ancora ad essere oggetto di agevolazione fiscale i trasferimenti *mortis causa* oppure *inter vivos* a titolo liberale o gratuito aventi ad oggetto beni immobili di interesse storico o artistico.

Difatti, ai sensi dell'art. 13, d.lgs. n. 346 del 1990, “*i beni culturali (...) sono esclusi dall'attivo ereditario se sono stati sottoposti al vincolo (...) anteriormente all'apertura della successione e sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione*”. Pertanto, ai fini del non assoggettamento ad imposta l'erede deve produrre un'attestazione del Ministero per i beni e le attività culturali che dimostri l'adempimento degli obblighi di conservazione; inoltre, è prevista la decadenza dal beneficio fiscale *de quose* l'erede aliena i beni in oggetto prima che siano decorsi cinque anni dall'apertura della successione, nonché in caso di mutamento di destinazione degli immobili non autorizzato oppure in caso di mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato.

²¹ In questi termini E. M. Bagarotto, *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico*, cit., 42 – 43.

²² Secondo la Corte di cassazione (sent. 21 luglio 2010, n. 17062) la *ratio* dell'agevolazione in esame era quella di “venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili sottoposti al vincolo”.

²³ L'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, prevedeva la decadenza dall'agevolazione in esame, con conseguente applicazione della sanzione del 30%, in caso di trasferimento (a titolo oneroso o gratuito) dell'immobile vincolato prima del decorso del termine di cinque anni dalla data dell'acquisto oggetto di agevolazione, nonché in caso di mancato adempimento degli obblighi di conservazione e rispetto delle norme sul cambio di destinazione d'uso, nonché nei casi di violazione degli obblighi finalizzati a consentire l'esercizio del diritto di prelazione alla Pubblica Amministrazione.

Inoltre, ai sensi dell'art. 25, d.lgs. n. 346 del 1990, è prevista una riduzione al 50% della base imponibile per i beni che sono privi di vincolo prima dell'apertura della successione, ma per i quali l'erede ottenga successivamente il riconoscimento del vincolo.

Allo stesso modo, con riferimento ai trasferimenti *inter vivos* a titolo liberale o gratuito, l'art. 59, d.lgs. n. 346 del 1990, stabilisce che quando questi trasferimenti hanno ad oggetto beni immobili di interesse storico o artistico si applicherà l'imposta “nella misura fissa prevista per l'imposta di registro” alle stesse condizioni (poc'anzi ricordate) previste per i trasferimenti *mortis causa*.

Ebbene, a fronte di un quadro normativo di tal genere si condivide l'affermazione secondo cui il legislatore tributario sembrerebbe <<sposare un'ottica “conservatrice”, che non rende l'acquisizione di immobili vincolati maggiormente appetibile rispetto all'acquisizione di immobili non vincolati; e, a maggior ragione, non rende appetibile l'acquisizione di immobili vincolati da parte di soggetti che intendano impiegarli nell'ambito di attività economiche (...)>>²⁴. Del pari, si condivide anche la conclusione a cui giunge il citato Autore, secondo cui <<le ragioni che giustificano il trattamento riservato agli atti a titolo gratuito potrebbero essere invocate anche – e a maggior ragione – con riferimento agli atti a titolo oneroso. Il legislatore dovrebbe perciò valutare seriamente l'opportunità di introdurre una misura agevolativa con riferimento alle imposte d'atto applicabili ai trasferimenti a titolo oneroso degli immobili “vincolati”, rendendo così il sistema impositivo più coerente al suo interno. Per rendere maggiormente attuabile la riforma – attenuandone l'impatto sulle casse erariali e fermo restando che si dovrebbero generare esternalità positive – si potrebbe ipotizzare di subordinare la fruizione di un più mite trattamento fiscale, anche per quel che riguarda le imposte sulle donazioni e successioni, al rispetto di requisiti volti a garantire l'attuazione delle finalità sottese all'art. 9 Cost.>>, ipotizzando, ad esempio, delle riduzioni d'imposta graduate in funzione del comportamento osservato dalle parti. Ed in effetti, questa potrebbe rappresentare una “giusta” soluzione normativa che “agevolerebbe” tanto la “conservazione” del bene immobile vincolato quanto la sua “circolazione” (sempre nel rispetto delle condizioni e dei limiti imposti dalla normativa di settore).

Dott. Stefano Zagà

²⁴ In questi termini E. M. Bagarotto, *Note in materia di tassazione dei trasferimenti degli immobili di interesse storico artistico*, cit., 57.