



Immobili di interesse culturale

L'imposizione indiretta

Le peculiarità relative al trattamento fiscale degli immobili di interesse culturale non si limitano alle sole imposte sui redditi, ma sono altresì da rinvenire nella particolare disciplina loro riservata relativamente a numerose imposte indirette.

Scopo del presente studio sarà quello di fornire, integrandosi con un recente articolo apparso sulle pagine di questa Rivista, una panoramica completa ed esaustiva al riguardo

di Stefano Ricci

Dottore commercialista in Genova, cultore della materia presso il DITEA, Facoltà di economia, Università degli Studi di Genova

Il sistema agevolativo già esposto recentemente sulle pagine di questa Rivista (1), in relazione alla tassazione diretta degli immobili sottoposti a vincolo ambientale o culturale, si riflette in modo chiaro anche nel trattamento loro previsto per ciò che concerne le imposte indirette. Ciò non deve stupire in quanto il fine ultimo delle norme in oggetto è la tutela del patrimonio di interesse culturale, sancendo da un lato la necessità di un intervento del privato proprietario nella cura di detti beni e dall'altro provvedendo a delle incentivazioni fiscali per i proprietari, in virtù dell'attività di interesse pubblico da essi svolta.

Vista l'eterogeneità dei vari tributi, è opportuno quindi procedere ad un'analisi dettagliata, cercando di fornirne sia un inquadramento generale sia una disamina dei problemi più rilevanti ed attuali, alla luce della più recente dottrina e giurisprudenza.

Imposta di registro

Con la Finanziaria 2000 (2) il legislatore fiscale ha modificato in senso ancor più favorevole la disciplina dell'imposta di registro dovuta in relazione ad atti traslativi di diritti reali su beni sottoposti a tutela, a prescindere dal fatto che essi siano destinati ad abitazione o ad altro uso. A partire dal 1° gennaio 2000 detti beni sono infatti soggetti a tassazione proporzionale con aliquota del 3 per cento, in sostituzione del precedente 4 per cento (3).

Le note ministeriali all'art. 1 della tariffa prevedono due modalità differenti per poter godere dell'agevolazione. Se il vincolo risulta già trascritto e notificato, o in base alla norma vigente con la L. 1° giugno 1939, n. 1089 o sulla scorta di apposito regolamento attuativo in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490, al momento della cessione sarà sufficiente dichiarare nell'atto traslativo gli estremi del vincolo.

Al contrario, nel caso in cui il vincolo non sia ancora stato imposto, l'acquirente potrà godere del beneficio fiscale presentando contestualmente alla registrazione dell'atto copia dell'attestazione rilasciata dal Ministero per i beni e le attività cultura-

(2) L. 23 dicembre 1999, n. 488.

(3) L'art. 7, comma 6, ha modificato l'art. 1 della Tariffa, riguardante la prima casa non di lusso e gli immobili di interesse storico o culturale appunto.

(1) S. Ricci, *L'imposizione relativa agli immobili di interesse culturale*, in "il fisco" n. 25/2001, pag. 8785.

li, attestante l'avvio della procedura di sottoposizione a vincolo.

In passato si era dubitato sull'applicabilità dei benefici in caso di immobili tutelati esclusivamente ai sensi della L. 20 giugno 1909, n. 364 per un duplice ordine di motivi. In primo luogo in quanto il predetto vincolo, non prevedendolo esplicitamente la legge, non è stato di norma mai trascritto, al fine di renderlo opponibile ai successivi possessori. Inoltre l'art. 1 della Tariffa pare fare esplicito riferimento esclusivamente agli immobili vincolati ai sensi della L. n. 1089/1939.

Il Ministero ha invece chiarito (4), *pro contribuente*, come l'aliquota agevolata sia applicabile anche agli immobili tutelati ai sensi della precedente L. n. 364/1909, non essendo mai stato emanato il regolamento attuativo della L. n. 1089/1939, riguardante i rinnovi delle notifiche.

In tema di accertamento è ancora molto dibattuta in dottrina ed in giurisprudenza la possibilità di utilizzo della minore delle rendite della zona d'estimo anche in sede di rettifica del valore degli immobili ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 52, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.⁵

Il Ministero delle finanze si è espresso recentemente a riguardo (5), sostenendo in primo luogo come, non essendo esplicitamente richiamata una norma di tipo speciale, essa non possa essere applicata in via analogica. Inoltre viene messo in evidenza come il legislatore offra già esplicitamente un'agevolazione, con la riduzione dell'aliquota applicabile, esprimendo in modo positivo la propria volontà, senza necessità quindi di applicazioni analogiche di ulteriori norme.

A risultati totalmente opposti è invece pervenuta, se pure con una decisione isolata (6), la Commissione tributaria centrale, con decisione n. 4121 del 16 luglio 1998 (in banca dati "il fiscovideo"), peraltro in modo non del tutto chiaro e soddisfacente. In detta decisione si è fatto in particolare riferimento all'assimilazione del concetto di rendita, rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 52, comma 4, a quello di reddito prodotto dagli immobili, determinato in "ogni caso" in base alla minore delle tariffe d'estimo previste.

Sempre in materia di registro del tutto particolare è infine lo specifico sistema di applicazione dell'im-

il fisco

posta, per la cessione di immobili per i quali sussista il diritto di prelazione da parte dello Stato (7).

In questo caso il contratto, sino al decorso del termine per l'esercizio della prelazione, è definito dallo stesso legislatore come "inefficace". Nonostante il poco felice termine legislativo, ci troviamo evidentemente dinanzi ad un contratto "condizionato sospensivamente", come era definito dal previgente art. 31 della L. 1° giugno 1939, n. 1089, per cui l'imposta andrà applicata seguendo il disposto dell'art. 27 del testo unico dell'imposta di registro, ovvero al momento di sottoscrizione dell'atto di vendita "inefficace" a tassa fissa di lire 250.000, mentre al momento dell'avveramento o meno della condizione sospensiva andrà eventualmente pagata l'imposta di registro proporzionale al netto delle 250.000 lire precedentemente versate.

Si ricorda che il mancato rispetto degli obblighi di comunicazione al Ministero della vendita, al fine di consentire l'esercizio del diritto di prelazione, sono sanzionati, in via indiretta, con la decadenza del beneficio dell'aliquota agevolata dell'imposta di registro, oltre che, eventualmente, dell'Invim ridotta e della detrazione del 19 per cento ai fini Irpef, nel caso in cui siano state effettuate spese di manutenzione.

Imposte ipotecarie e catastali

In mancanza di una norma positiva a riguardo, come più volte indicato anche dall'Amministrazione finanziaria (8), si deve ritenere che le imposte di trascrizione ed ipotecaria siano dovute secondo la disciplina ordinaria. Si segnala esclusivamente come la già citata decisione della Commissione tributaria centrale n. 4121 del 16 luglio 1998, abbia sostenuto anche in questo il caso la possibilità di calcolo mediante l'applicazione della minore delle tariffe d'estimo previste per la zona censuaria dove si trovano i fabbricati. Detta interpretazione sembra essere indirettamente avallata da una recente ed innovativa sentenza della Commissione tributaria provinciale di Parma, dove si sottolinea l'identità delle basi imponibili di imposta di registro ed imposte ipotecarie e catastali (9).

(7) Ai sensi del combinato disposto degli artt. 58, 59 e 60 del Testo unico dei beni culturali ed ambientali, il cedente, a qualsiasi titolo della proprietà di beni sottoposti a vincolo, deve dare comunicazione dell'atto al Ministero entro 30 giorni. Il Ministero entro 60 giorni dalla ricezione della denuncia può esercitare il diritto di prelazione, al prezzo che le parti hanno indicato nell'atto.

(8) Circolare del Ministero delle finanze, Direzione tasse ed imposte indirette n. 32/270009 del 26 marzo 1983, (in banca dati "il fiscovideo").

(9) Comm. trib. prov. di Parma, Sez. II, 26 settembre 2000, n. 127, Pres. e Rel. Cellurale. La sentenza tratta in effetti di un caso molto diverso, ossia riguardo la possibilità di utilizzare

(4) Nota del Ministero delle finanze, n. 240624 del 2 agosto 1985, in "il fisco" n. 36/1985, pag. 5622.

(5) Circolare del Ministero delle finanze n. 34/E del 12 febbraio 1999, in "il fisco" n. 8/1999, pag. 2649.

(6) Si deve comunque segnalare che non risulta pubblicata alcuna sentenza contraria.

Invim

A seguito del già citato art. 7 della Finanziaria 2000 l'Invim dovuta in relazione alla vendita di beni di interesse storico e culturale è ridotta ad un quarto rispetto a quella calcolata in via ordinaria. Dal momento in cui la misura ordinaria dell'Invim, a partire dal 1° gennaio 2000 è ridotta del 25 per cento, l'imposta effettivamente dovuta sarà pari al 18,75 per cento, ovvero 1/4 meno il 25 per cento. Restano impregiudicate eventuali ulteriori riduzioni, come nel caso in cui si tratti di abitazione principale, nel qual caso si assisterà ad un'ulteriore riduzione del 50 per cento.

Si ricorda infine che l'imposta sostitutiva dell'Invim, in caso di successione di immobili vincolati, non è dovuta.

Imposta sulle successioni e donazioni

Nonostante l'evidente mancanza di attualità del problema a causa della soppressione dell'imposta di successione e donazione ad opera della L. 18 dicembre 2001, n. 383, riteniamo sia utile approfondire gli aspetti più rilevanti del trattamento dei beni storici, a causa del rilevante contenzioso in essere tra Amministrazione finanziaria e contribuenti a questo riguardo.

L'art. 4 della cosiddetta "legge Scotti" (10) ha introdotto un'agevolazione differenziata per quello che riguarda gli immobili di interesse culturale, essendo previste:

- la totale esenzione per i beni di rilevante interesse culturale (11);
- una riduzione del 50 per cento dell'imposta relativa agli immobili di cui si chiede alla Soprintendenza il vincolo per interesse culturale (12).

Come la stessa Amministrazione finanziaria ha più volte evidenziato (13), nella fattispecie prevista al primo punto sono da ricomprendere evidentemente anche i beni immobili a patto che siano di rilevante interesse culturale.

In questo modo si viene a creare un'evidente discriminazione, da giustificarsi con i differenti oneri da sostenere per il mantenimento dei beni

come base imponibile dell'imposta ipotecaria e catastale il valore dei beni al netto degli oneri su di essi gravanti, analogamente a ciò che avviene per l'imposta di registro. Si veda a questo riguardo l'interessante nota di F. Ferrini in "Riv. dir. fin. e sc. fin.", LIX, 4, II, pagg. 67-76 (2000).

(10) L. 2 agosto 1982, n. 512.

(11) Art. 13 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

(12) Art. 25 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

(13) La materia è stata oggetto delle circolari del Ministero delle finanze, Direzione tasse ed imposte indirette n. 32 del 1983, citata, e del Ministero dei beni culturali e ambientali n. 5031 del 1982.

tutelati: mentre in via ordinaria esiste un'esenzione dall'imposta sulle successioni solo se i beni in oggetto presentano il requisito della rilevanza dell'interesse all'apertura della successione, per i soli beni immobili è prevista un'ulteriore fattispecie agevolativa, sottoposta alla sola condizione che venga effettuata la richiesta del "vincolo di cui alla L. n. 1089/1939" (ora D.Lgs. n. 490/1999).

Nel primo caso condizione necessaria per il godimento dell'agevolazione è l'esistenza effettiva del vincolo al momento dell'apertura della successione, ovvero di quell'insieme di obblighi che gravano sul proprietario dell'immobile (divieto di alienazione, modifica, conservazione, prelazione nei confronti dello Stato) (14).

Per godere dell'esenzione dall'imposta è sufficiente che l'erede presenti all'Amministrazione per i beni e le attività culturali l'inventario dei beni in oggetto, con una descrizione idonea alla loro puntuale individuazione.

Il Ministero, in base ai documenti presentati, provvederà ad attestare, per ogni singolo bene compreso nell'inventario, l'esistenza delle caratteristiche necessarie per godere dall'esenzione. Poiché il documento risulta necessario per l'ottenimento dell'agevolazione, ci si è chiesti quale dovrà essere il comportamento del contribuente nel caso in cui l'Amministrazione per i beni e le attività culturali non proceda tempestivamente alla verifica, stante la non interruzione dei termini per la presentazione della dichiarazione di successione.

Benché in un primo momento (15) il Ministero avesse sostenuto la necessità di procedere al pagamento integrale, salvo poi, una volta ottenuta la documentazione richiesta, prestare domanda di rimborso nei termini di prescrizione ordinari, recentemente (16) è stata prevista la possibilità di allegare alla domanda di successione copia della domanda presentata al Ministero per i beni e le attività culturali, da produrre comunque entro tre anni dalla data di morte del *de cuius*.

Il principio sopra esposto è stato parzialmente mitigato dalla previsione, da parte della stessa Amministrazione finanziaria, per cui, nel caso l'attestazione pervenga dopo la presentazione della dichiarazione, ma prima della notificazione dell'avviso di liquidazione, ugualmente potrà essere concesso il beneficio.

(14) In effetti la norma parla di due condizioni: che siano sottoposti a vincolo e che siano rispettati gli obblighi inerenti a detto vincolo, il che pare, a nostro avviso, evidentemente tautologico.

(15) Circolare ministeriale n. 32 del 1983, citata, risoluzioni ministeriali n. 240950/85 del 4 gennaio 1986 e n. 241139 del 21 giugno 1986, rispettivamente, in "il fisco" n. 7/1986, pag. 956 e n. 31/1986, pag. 4939.

(16) Circolare ministeriale 30 marzo 2000, n. 61/E, in "il fisco" n. 18/2000, pag. 6222.

Per godere della riduzione del 50 per cento dovrà essere effettuata la medesima procedura, salvo l'ulteriore certificazione da parte del competente organo del Ministero per i beni e le attività culturali dell'attestazione dell'avvenuto assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione a far data dall'apertura della successione.

Si segnala che avverso il diniego dell'attestazione è esplicitamente ammesso il ricorso gerarchico al Ministro competente.

In ogni caso, motivi di decadenza dei benefici in esame sono:

- l'alienazione in tutto od in parte dei beni entro il quinquennio dall'apertura della successione;
- il mancato assolvimento degli obblighi che rendono possibile l'esercizio di prelazione da parte dello Stato;
- la tentata esportazione non autorizzata.

È interessante notare come il venir meno agli obblighi di conservazione successivamente all'apertura della successione non sia esplicitamente considerata come causa di decadenza dei benefici, benché siano previste dal testo unico delle precise sanzioni anche di natura penale (17).

Oggetto di acceso dibattito è stata poi la sorte dei benefici fiscali inerenti ai beni vincolati ereditati e non indicati nella denuncia di successione.

Il Ministero, nella già citata circolare n. 61/E del 2000, ha previsto a questo riguardo due possibili situazioni:

- nel caso di successioni aperte in vigore della vecchia normativa, stante la mancanza di una norma specifica, la mancata presentazione della dichiarazione di successione non fa decadere da alcun beneficio (18);
- nel caso di successioni aperte con la normativa vigente, stante il combinato disposto degli artt. 30, comma 6, e 23, comma 4, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, si deve ritenere che l'inadempienza agli obblighi di dichiarazione faccia venir meno il beneficio dell'esenzione (o riduzione) dell'imposta sulle successioni.

La citata legge Scotti non ha fatto alcun riferimento all'estensione di dette disposizioni agevolative anche all'imposta sulle donazioni. L'Amministrazione finanziaria ha in effetti sostenuto come mentre la riduzione dell'imponibile è espressamente richiamata dall'art. 56 del testo unico sulle successioni e donazioni, il precedente art. 13, riguar-

(17) Il testo unico dei beni culturali ed ambientali prevede agli artt. 118 e seguenti le sanzioni penali e agli artt. 130 e seguenti le sanzioni amministrative.

(18) Viene confermata la tesi, richiamata nelle precedenti circolari ministeriali, per cui "La decadenza, proprio per i suoi effetti impeditivi dell'esercizio di un diritto, deve necessariamente essere prevista dalla legge e non può essere ricavata in via meramente interpretativa".

dante l'esclusione dalla base imponibile, non essendo richiamato, risulti inapplicabile.

Avverso questa interpretazione di tipo letterale numerosi autori ne hanno individuata una, contraria, di tipo teleologico, che indicherebbe l'assoluta irragionevolezza di una norma che prevederebbe la fattispecie agevolativa in caso di richiesta di vincolo, negandola in caso di effettiva persistenza degli stessi. A tale riguardo non risulta essere mai stata pubblicata alcuna pronuncia giurisprudenziale.

Imposta comunale sugli immobili

L'art. 2, comma 5, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito con L. 24 marzo 1993, n. 75, ha previsto esplicitamente che, per gli immobili di interesse artistico e storico di cui all'art. 3 della L. n. 1089/1939, la base imponibile ai fini Ici è determinata mediante l'applicazione della tariffa d'estimo minore tra quelle previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è situato il fabbricato, moltiplicata per 100. È quantomeno curioso il riferimento da un lato a [tutti] gli immobili vincolati, e dall'altro il riferimento alla tariffa d'estimo ed al moltiplicatore caratteristico delle abitazioni.

Detto procedimento dovrà quindi essere applicato anche nel caso in cui il fabbricato sia classificato nelle categorie A/10, C/1 o D, assimilandolo di fatto ad un'abitazione.

È doveroso inoltre rammentare come i singoli comuni, ai sensi dell'art. 1, comma 86, della L. 28 dicembre 1995, n. 549, abbiano la facoltà di concedere ulteriori agevolazioni a favore di determinate categorie di soggetti, sia in termini di aliquota che di detrazioni, per cui non è da escludere l'esistenza di ulteriori fattispecie agevolatrici, da analizzare di caso in caso.

La riscossione delle imposte indirette

Portata realmente innovativa hanno avuto gli artt. 6 e 7 della L. 2 agosto 1982, n. 512, introducendo nel nostro ordinamento la possibilità da parte del contribuente di cedere allo Stato beni indicati agli artt. 1, 2 e 5 della L. n. 1089/1939 (19) a scomputo parziale o totale di imposte di successione, ipotecarie, catastali e Invim (art. 6) ed imposte dirette (art. 7).

Come è stato pacificamente chiarito da parte dell'Amministrazione finanziaria, non è necessario che detti beni siano già sottoposti a vincolo, ma è sufficiente che esistano tutte le caratteristiche che rendono il bene vincolabile.

Lo scomputo non riguarda esclusivamente le imposte, ma anche soprattasse e pene pecuniarie (ora sanzioni ed interessi).

(19) Ora art. 2 della L. 8 ottobre 1997, n. 352.

Da notare come il legislatore parli di cessione impropriamente, in quanto si tratta a tutti gli effetti non di atto di natura contrattuale, ma esclusivamente di una modalità di soddisfacimento di una pretesa (obbligazione) tributaria.

L'iter procedurale da seguire è di fatto abbastanza complesso ed inizia sempre, su iniziativa del contribuente, con la proposta di cessione al Ministero per i beni e le attività culturali ed al competente ufficio finanziario corredata di descrizione dettagliata dei beni offerti.

L'Amministrazione per i beni e le attività culturali dovrà quindi verificare la sussistenza delle caratteristiche previste dalla legislazione di tutela e dichiarare l'effettivo interesse dello Stato alla cessione.

Se la proposta di cessione risulta meritevole di accoglimento, viene investita l'apposita Commissione, di cui al comma 4 dei già citati artt. 6 e 7, al fine di determinare modalità di alienazione e valore dei beni in oggetto. Dette modalità saranno infine recepite dal decreto a firma del Ministro per i beni e le attività culturali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, contenente l'accettazione della proposta, da notificarsi al contribuente a cura della Soprintendenza competente.

Il decreto di accettazione, contenente anche il valore attribuito ai beni, dovrà in ogni caso essere notificato nel termine di sei mesi dalla data della domanda.

Per l'accettazione da parte del contribuente dei valori indicati nel decreto è necessaria l'espressa e positiva indicazione in tal senso, da notificarsi, a pena di decadenza, entro due mesi dalla notifica del decreto stesso.

L'accettazione del contribuente, autenticata nella firma ed integrata dal decreto indicante il valore, costituisce titolo per effettuare la trascrizione sui registri immobiliari.

Particolare è la circostanza che si verifica in caso di assolvimento, mediante questa procedura dell'imposta di successione, per cui si assisterà a due atti traslativi contestuali: dal *de cuius* all'erede o legatario *mortis causa*, ed un secondo dall'erede o legatario allo Stato per il soddisfacimento della pretesa tributaria.

La cessione può non avere luogo per tre motivi, ovvero:

- qualora il contribuente revochi *in itinere* la proposta di cessione (20);
- qualora il contribuente non aderisca, entro due mesi, alla proposta notificatagli dal Ministero;
- qualora il Ministero non intenda acquisire il bene.

Si ricorda infine che, mentre per le imposte indirette la domanda di cessione interrompe i termini di pagamento, al contrario per le imposte dirette, per esplicita previsione normativa, detti termini proseguono. La norma per cui le domande di cessione vadano sempre presentate entro i termini di pagamento delle relative imposte perde quindi di significato nel caso di queste ultime (21).

(20) Commi 8 degli artt. 6 e 7 della L. n. 512/1982.

(21) Previsione esplicita della circolare n. 5131 del 1982 del Ministero per i beni culturali ed ambientali.